

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



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

Redakcja

**Paweł J. Lewkowicz  
Janusz Stankiewicz**



**Temida2**

Białystok 2010

## **Rada programowa Wydawnictwa Temida 2:**

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

## **Redaktor naukowy wydawnictwa:**

Halina Świączkowska

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

Recenzent:

*Jan Głuchowski*

ISBN 978–83–89620–84–2

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła J. Mancewicz*

Wydawca: **Temida 2**

Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa

Uniwersytetu w Białymstoku

© Copyright by Temida 2, Białystok 2010

## Spis treści

Wprowadzenie .....	13
--------------------	----

### CZĘŚĆ I

## KONSTITUCJA JAKO ŹRÓDŁO PRAWA FINANSOWEGO I PODATKOWEGO

TERESA DĘBOWSKA–ROMANOWSKA

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

JOLANTA SZOŁNO–KOGUC

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

ANETA SKOCZYŁAS–TYLMAN

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

MAŁGORZATA WRÓBLEWSKA

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

MARCIN OLSZAK

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

DOMINIK MĄCZYŃSKI

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

WITOLD MODZELEWSKI

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

RAFAŁ DOWGIER

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

ROBERT ZIELIŃSKI

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

## Spis treści

---

EDWARD JUCHNIEWICZ

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

URSZULA K. ZAWADZKA-PĄK

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

ANDRZEJ HUCHLA

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

KATARZYNA ŚWIĘCH

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

KRZYSZTOF TESZNER

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

ANNA DOBACZEWSKA

Abolicja podatkowa w kontekście konstytucyjnej zasady równości ..... 174

RYSZARD SOWIŃSKI

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

ZYGMUNT TOBOR

Iluzja wykładni językowej ..... 194

PETR MRKÝVKA, DANA ŠRAMKOVÁ, DAMIAN CZUDEK, MICHAELA MOŽDIÁKOVÁ

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

LILIA ABRAMCHIK

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

KRYSTYNA NIZIOŁ

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

Spis treści

Część II

BUDŻET PAŃSTWA W KONSTYTUCJI

ELŻBIETA CHOJNA-DUCH

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

ANDRZEJ BORODO

Niektóre aktualne zagadnienia prawa budżetowego i finansów  
samorządowych w Polsce ..... 244

ANDRZEJ DRWIŁŁO

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

MICHAŁ BITNER

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

JAN ADAMIAK, JOLANTA CIAK, BOŻENA KOŁOSOWSKA

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

MARCIN TYNIEWICKI

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

PRZEMYSŁAW PANFIL

Pożyczka publiczna w świetle konstytucji..... 284

KRZYSZTOF CZARNECKI

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

JAROSŁAW MARCZAK

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

## Spis treści

---

### CZĘŚĆ III

#### FINANSE LOKALNE W KONSTYTUCYJI

ELŻBIETA KORNBERGER-SOKOŁOWSKA

Finanse lokalne i regionalne w Konstytucji RP..... 318

KRYSZYNA SAWICKA

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

MAŁGORZATA OFIARSKA, ZBIGNIEW OFIARSKI

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

JADWIGA GLUMIŃSKA-PAWLIC

Konstytucyjne gwarancje a ustawowe ograniczenia samodzielności  
finansowej gmin..... 347

ANDRZEJ NIEZGODA

Konstytucyjne uwarunkowania władztwa daninowego jednostek  
samorządu terytorialnego..... 360

JOANNA M. SALACHNA

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

LEONARD ETEL

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

MAŁGORZATA CILAK

Wybrane problemy prawne finansów i gospodarki jednostek  
samorządu terytorialnego ..... 389

ALICJA MEYNARCZYK

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

MICHAŁ RADVAN, JAN NECKÁŘ

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



---

Spis treści

---

CZĘŚĆ IV

DANINY PUBLICZNE W KONSTYTUCJI

RYSZARD MASTALSKI

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

JOANNA KLISZKA

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

MICHALINA ALEKSANDRA DUDA

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

MARIUSZ POPŁAWSKI

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

MACIEJ ŚLIFIRCZYK

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

RYSZARD SOWIŃSKI

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

PAWEŁ J. LEWKOWICZ

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

WOJCIECH FILL

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

BOGUMIŁ PAHL, MARIUSZ CHARKIEWICZ

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

WOJCIECH STACHURSKI

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

## Spis treści

---

MILAN UŚÁK

Wartości konstytucyjne a opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł 513

PAWEŁ BORSZOWSKI, RAFAŁ KOWALCZYK

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

TOMASZ TUREK

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

STEFAN BABIARZ

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

JOANNA DEMBCZYŃSKA, PIOTR PIETRASZ

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

### CZEŚĆ V

## USTRÓJ PIENIĘŻNY I BANK CENTRALNY W KONSTYTUCJI

EUGENIA FOJCIK–MASTALSKA

Ustrój pieniężny i bank centralny w Konstytucji RP..... 571

MAREK ZDEBEL

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

ANNA JURKOWSKA–ZEIDLER

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

RAFAŁ MROCZKOWSKI

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

ANDRZEJ MICHÓR

O sankcjach administracyjnych w obrocie instrumentami finansowymi..... 615

## Spis treści

---

ANNA ZALCEWICZ

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

DAMIAN CYMAN

Pieniądz jako wartość konstytucyjna .....	642
---	-----

TOMASZ NIEBORAK

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



## WPROWADZENIE

Niemal niezwłocznie po uchwaleniu obowiązującej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. pojawiły się głosy oceniające jej rozwiązanie. Podkreślano w nich zadowolenie z faktu, że wreszcie ustały formalne przyczyny braku warunków do uchwalenia ustawy konstytucyjnej. Pilną potrzebę uchwalenia nowej konstytucji zauważano bowiem już w 1989 r., jednak dostrzegano, że wyłoniony w czerwcowych wyborach parlament, a w szczególności „kontraktowy” Sejm nie mają moralnego i politycznego tytułu do określenia konstytucyjnych podstaw nowego państwa. Także parlament uznał, że nowa konstytucja powinna być uchwalona w kolejnej kadencji przez parlament wyłoniony w całkowicie demokratycznych wyborach. Jednocześnie znaczne rozdrobnienie ugrupowań politycznych w parlamencie wyłonionym w październikowych wyborach 1991 r. nie stwarzało korzystnych warunków do osiągnięcia politycznego konsensusu w sprawach kształtu nowych rozwiązań konstytucyjnych. Uchwalona w kwietniu 1992 r. Mała konstytucja miała więc charakter tymczasowy i stwarzała w praktyce liczne problemy interpretacyjne. Jednak już po uchwaleniu Konstytucji z 1997 r., a przed referendum konstytucyjnym, a także przed następującą bezpośrednio po nim kampanią wyborczą do Sejmu i Senatu siły polityczne, które w latach 1993–1997 w ograniczonym stopniu reprezentowane były w parlamencie, w związku z czym nie były w stanie przeforsować swoich koncepcji ustrojowych w uchwalonej Konstytucji, zaczęły prezentować koncepcje zastąpienia tego aktu nowym, opartym na innych założeniach aksjologicznych. Po zwycięstwie wyborczym 1997 r. partie te odstąpiły od postulatu całkowitej zmiany Konstytucji, jednak po kilku kolejnych latach, od początku XXI w. zaczęły powtórnie nasilać się głosy nawołujące do dokonania w Konstytucji istotnych zmian, a nawet do uchwalenia nowej konstytucji. Projekty konstytucji PiS i LPR oparte zostały na założeniu zerwania z dotychczasową koncepcją funkcjonowania państwa i ciągłością ustroju III RP, projekt Samoobrony RP, oparty na idei silnego i skutecznego państwa, nie był pod względem rewolucji założeń funkcjonowania państwa aż tak daleko idący, projekt PO zawierający założenia sanacji państwa w oparciu o zaproponowane środki, zmierzał do naprawy ustroju III RP. Ponad dziesięcioletnią praktykę stosowania przepisów Konstytucji środowisko konstytucjonalistów uznało za wystarczająco długą, żeby podjąć próbę oceny skutków jej funkcjonowania. Tematyce tej poświęcono liczne prace indywidualne. Także Polskie Towarzystwo Prawa Konstytucyjnego, pamiętając o roli, jaką polscy konstytucjonalisci odegrali w pracach nad przygotowaniem koncepcji Konstytucji, podjęło inicjatywę badań nad podstawowymi problemami jej stosowania. Pracom zespołu znanych przedstawicieli nauki prawa przewodniczył prof. Kazimierz Działocha. Celem badań było uzyskanie odpowiedzi na trzy pytania: jak realizowane

są w praktyce konstytucyjne zasady i instytucje; czy i jakie trudności powstają w procesie stosowania przepisów Konstytucji, oraz czy (i ewentualnie jakie) zmiany byłyby uzasadnione w świetle badań nad praktyką<sup>1</sup>. Podkreślając pewne problemy i niektóre niedoskonałości dostrzeżone w trakcie stosowania przepisów Konstytucji, generalnie pozytywnie oceniono jej rozwiązania, stwierdzając, że trafnie i skutecznie uporządkowała ona ustrój i funkcjonowanie najwyższych organów państwa zgodnie z zasadą podziału i równowagi władz.

Problematyka finansów publicznych i prawa finansowego jako przedmiot standardów konstytucyjnych nie wzbudziła tyłu kontrowersji i zastrzeżeń. Środowisko prawników specjalistów prawa finansowego oceniając pozytywnie przyjęte rozwiązania podkreślało, że obowiązująca Konstytucja jak żadna wcześniejsza szeroko odniosła się do problematyki finansów publicznych, wypełniając w ten sposób międzynarodowe standardy współczesnych konstytucji. Uwzględniając dorobek orzecznicy Trybunału Konstytucyjnego powstały na tle interpretacji wcześniej obowiązujących przepisów oraz dorobek doktryny prawa finansowego wyodrębniono w niej rozdział X poświęcony tej problematyce, szeroko i obszernie regulujący problematykę finansów publicznych i tworzący podstawy prawodawstwa zwykłego tej gałęzi prawa. Uwzględniono przyjęte w prawie UE standardy ostrożnościowe w zakresie rozmiaru długu publicznego oraz wprowadzono zakaz finansowania deficytu budżetowego długiem publicznym zaciągany w banku centralnym państwa. Pojawiły się jednak równocześnie uwagi odnośnie do zbyt oszczędnych rozwiązań w materii standardów finansowych samorządu terytorialnego, postulaty precyzyjnego określenia instytucji prowizorium budżetowego, sygnały o braku koncepcji Skarbu Państwa, uwzględnienia konstytucyjnych standardów (zasad) podatkowych itp. Podkreślano, że uczestnictwo Polski w UE skłania do uwzględnienia w przepisach konstytucyjnych wynikających z tego tytułu uwarunkowań związanych z problematyką monetarną i bankową.

Dostrzegając potrzebę naukowej refleksji w przedstawionej materii środowiska prawników finansowców, zespół specjalizujących się w tej dziedzinie pracowników naukowych Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, w składzie: prof. zw. dr hab. Leonard Etel – Dziekan Wydziału Prawa, Kierownik Katedry Prawa Podatkowego; prof. zw. dr hab. Cezary Kosikowski – Kierownik Katedry Prawa Gospodarczego Publicznego; prof. zw. dr hab. Eugeniusz Ruśkowski – Kierownik Katedry Finansów Publicznych i Prawa Finansowego i dr hab. Janusz Stankiewicz, prof. UwB – zwrócił się do środowisk uniwersyteckich katedr finansów publicznych i prawa finansowego o dokonanie oceny kondycji polskiego prawa finansowego. Z prośbą o przygotowanie referatów programowych w ramach ustalonych grup tematycznych zagadnień zwrócono się do uznanych autorytetów w zakresie konstytucyjnego prawa finansowego:

---

<sup>1</sup> Odpowiedź na te pytania zawiera opracowanie: Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP. Raport końcowy z badań, Warszawa 2006.

- grupa tematyczna I – Konstytucja jako źródło prawa finansowego i podatkowego – prof. zw. dr hab. Teresa Dębowska–Romanowska – Kierownik Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Łódzkiego, b. sędzia Trybunału Konstytucyjnego,
- grupa tematyczna II – Budżet państwa – dr hab. Elżbieta Chojna–Duch, prof. Uniwersytetu Warszawskiego, b. wiceminister finansów, czł. Rady Polityki Pieniężnej,
- grupa tematyczna III – Finanse lokalne i regionalne – dr hab. Elżbieta Kornberger–Sokołowska, prof. Uniwersytetu Warszawskiego,
- grupa tematyczna IV – Daniny publiczne – prof. zw. dr hab. Ryszard Mastalski – kierownik Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Wrocławskiego,
- grupa tematyczna V – Ustrój pieniężny i bank centralny państwa – prof. zw. dr hab. Elżbieta Fojcik–Mastalska, Uniwersytet Wrocławski.

Przygotowane w ramach poszczególnych grup tematycznych opracowania prezentują główne problemy poszczególnych dziedzin znajdujących swoje standardy w przepisach Konstytucji i stanowią podstawę do zaprezentowania analiz tych problemów przez Autorów reprezentujących wszystkie krajowe ośrodki akademickie.

*Białystok, w kwietniu 2010  
Janusz Stankiewicz*





## CZEŚĆ I

# KONSTYTUCJA JAKO ŹRÓDŁO PRAWA FINANSOWEGO I PODATKOWEGO

## POJĘCIE I ZNACZENIE KONSTYTUCJONALIZACJI USTROJU I SYSTEMU FINANSOWEGO PAŃSTWA

TERESA DĘBOWSKA–ROMANOWSKA

### **1. Znaczenie art. 8 ust. 1 i 2 Konstytucji dla ustroju finansowego państwa – bezpośrednie stosowanie Konstytucji**

Obecna Konstytucja RP otwiera nowy rozdział w historii polskiego konstytucjonalizmu przede wszystkim w związku ze znaczeniem art. 8, który podkreśla jej rolę jako najwyższego prawa RP, jej normatywny charakter, a także obowiązek jej bezpośredniego stosowania wszędzie tam, gdzie możliwości takiego bezpośredniego stosowania nie są przez samą Konstytucję wyłączone.

To wszystko oznacza, że regulacje konstytucyjne zarówno te, które odnoszą się (chronią) wartości, jak i te które ustanawiają zasady, jak i te wreszcie, które definiują instytucje – mają normatywne, a nie tylko postulatywne, kierunkowe znaczenie. Regulacje te wchodzi bezpośrednio do systemu źródeł prawa i zajmują w nim nadrzędną pozycję.

W systemie źródeł prawa regulujących daną dziedzinę Konstytucja zatem zajmuje nadrzędną pozycję. Z racji tego, że Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej, jej unormowania mają charakter pierwotny i samoistny, co oczywiście nie oznacza, że wszelkie unormowania ustawowe mają mieć charakter pochodny czy wykonawczy w stosunku do niej. Oznacza jednak, że użyte w niej zwroty językowe określające instytucje, zasady ustrojowe czy prawa i wolności obywatelskie oraz obowiązki mają swoje autonomiczne znaczenie,

które interpretowane być winny w kontekście samej Konstytucji – nie zaś poprzez przywołanie definicji ustawowych. Oznaczałoby to bowiem tłumaczenie Konstytucji poprzez ustawy zwykłe – a przecież powinno być na odwrót; to ustawy zwykłe winny być tłumaczone w drodze wykładni zgodnej z normami konstytucyjnymi (wykładnia w zgodzie z Konstytucją).

Oczywiście Konstytucja niejednokrotnie wprowadza terminy, których zdefiniować się nie da w oparciu wyłącznie o kontekst konstytucyjny. Konieczne jest wówczas odwołanie się do definicji legalnych wspartych długoletnim jednolitym orzecznictwem sądowym i wypracowanym stanowiskiem doktryny. Mamy wówczas do czynienia z tzw. pojęciami zastanymi, które tłumaczone być winny zgodnie z utrwaloną przez orzecznictwo i doktrynę praktyką legislacyjną. Jednak nawet wówczas nadawanie znaczenia terminom konstytucyjnym musi następować z należytą ostrożnością, tak aby to nie były sprzeczne z całym kontekstem konstytucyjnym, ale nadto żeby nie osłabiały znaczenia i wagi politycznej wprowadzenia danej instytucji prawnej do Konstytucji.

Konieczne jest zatem poszukiwanie definicji instytucji i zasad wymienionych w Konstytucji – tam gdzie nie wynikają one wprost z tekstu – poprzez wykładnię kontekstową, a dopiero przy niemożliwości jej zastosowania odwoływanie się do pojęć zastanych. Podsumowując, z art. 8 Konstytucji wynika:

- obowiązek bezpośredniego i niejako automatycznego wprowadzenia wszelkich regulacji zawartych w Konstytucji do obowiązującego systemu prawa pozytywnego, zarówno jak chodzi o zasady ustrojowe i gwarancje z nich wynikające, jak i wartości, które Konstytucja chroni,
- obowiązek nadania tym regulacjom znaczenia nadrzędnego w sensie normatywnym oraz w systemie źródeł prawa,
- przyjęcie zasady pierwotnego i autonomicznego znaczenia terminów użytych w Konstytucji oraz obowiązek interpretowania i stosowania wszelkich norm prawa pozytywnego w sposób zgodny z Konstytucją,
- obowiązek bezpośredniego stosowania norm konstytucyjnych – tam gdzie jest to możliwe, przez wszystkie organy i władze publiczne oraz obowiązek bezpośredniego ich przestrzegania przez obywateli,
- wypieranie definicji ustawowych przez definicje konstytucyjne tej samej materii, o ile te pierwsze są nie tylko wprost sprzeczne z definicją konstytucyjną, ale także jeżeli wykazują inne przejawy niezgodności.

To stwierdzenie pozwala nam zrozumieć wagę konstytucjonalizacji jakiegóż gałęzi prawa.

Przez konstytucjonalizację rozumieć należy zjawisko zawarcia w konstytucji postanowień regulujących materię normatywną danej gałęzi w taki sposób, że bez pośrednictwa ustaw zwykłych z zakresu prawa materialnego, formalnego

i ustrojowego kreują one prawa i obowiązki osób, których interesów materia regulacji dotyczy, a także odpowiednio: ustroj władz i organów. Przez konstytucjonalizację danej gałęzi prawa rozumieć należy natomiast uregulowanie całościowe („zupełne”) wszystkich podstawowych instytucji prawa materialnego, formalnego i ustrojowego danej gałęzi.

Z tego punktu widzenia możemy niewątpliwie mówić obecnie o konstytucjonalizacji całego prawa finansowego oraz ustroju finansowego państwa. Zjawisko to nie ma precedensu w historii konstytucjonalizmu polskiego.

Należy przy tym rozróżniać dwa rodzaje konstytucjonalizacji. Konstytucjonalizacja *sensu largo* polega na tym, iż jakaś instytucja prawna czy tylko instytucja życia publicznego (np. partia polityczna) jest wymieniona w konstytucji – co już samo w sobie ma wagę, nawet jeśli jej cechy nie są ani bezpośrednio, ani pośrednio (poprzez kontekst) zdefiniowane. Konstytucjonalizacja *sensu stricto* polega na takim sposobie unormowaniu w konstytucji jakiejś materii, że stanowić to może bezpośrednie źródło praw i obowiązków obywateli oraz nakazów i zakazów działania organów i władz publicznych. Tego rodzaju przepisy konstytucji samoistnie (rzadziej) lub w zbiegu z przepisami ustawowymi mogą być bezpośrednią podstawą rozstrzygnięcia nie tylko sądu konstytucyjnego, lecz i innych sądów i organów.

Konstytucjonalizacją szczególnego rodzaju są na pewno restrykcje konstytucyjne, wprowadzające bezwzględne nakazy lub zakazy w sferach, które dotąd były przedmiotem swobodnych wyborów politycznych. Ich skutkiem jest ograniczenie swobody politycznej wszystkich władz w zakresie zwierzchnictwa państwa w ogóle (np. wyznaczenie granic dla państwowego długu publicznego), względem obywateli (np. art. 217), jednych władz względem drugich (np. władzy ustawodawczej względem sądowniczej w zakresie atrybutów, które jej są przypisywane, np. art. 178 ust. 2), władz centralnych względem samorządowych (np. art. 167 i 168).

Skutkiem wprowadzenia restrykcji jest ewidentność naruszenia (przekroczenia) granic władzy, która powoduje zakwalifikowanie takiego naruszenia jako samowoli – wymagającej usunięcia i naprawienia, zaś w przypadku zaistnienia sprawy przed TK – określonego orzeczenia.

Większość restrykcji konstytucyjnych to restrykcje finansowe, które nie odnoszą się wyłącznie do stanowienia i stosowania prawa, lecz także do procesów zarządzania finansowym państwem, jak np. art. 216 ust. 5, art. 219 ust. 1, art. 220 ust. 2.

## **2. Konstytucjonalizacja ustroju i systemu finansowego na tle ogólnych zmian w prawie polskim oraz procesów globalizacji**

Konstytucjonalizacja prawa finansowego i ustroju finansowego Państwa Polskiego zbiegła się zarazem z trzema istotnymi w zakresie kultury prawnej i ładu cywilizacyjnego zjawiskami: po pierwsze, ze zjawiskiem normatywizacji procesów zarządzania finansowego państwem, tzn. przesądzeniem, że każdy akt gromadzenia środków publicznych oraz ich wydatkowania musi mieć podstawę ustawową (art. 216 ust. 1); po drugie, ze zjawiskiem jurydyzacji, tzn. uczynienia z nich spraw finansowych w znaczeniu, o jakim mowa w art. 171 ust. 2, a więc takich, które w procesie stosowania „nadają się” do rozstrzygnięcia przez organy i sądy; oraz po trzecie – ze zjawiskiem eksternalizacji wewnętrznych procesów prowadzenia gospodarki finansowej przez władze i organy państwowe.

W zbiegu z konstytucjonalizacją oraz pomieszczeniem tak dużej ilości restrykcji może to oznaczać znaczną formalizację ustroju, a nadto ogromny wzrost roli trzeciej władzy – władzy sądowniczej; w tym nie tylko TK i S.A., lecz także sądów powszechnych rozstrzygających spory o należną dotację lub jej rozliczenie.

W zależności od poglądów ideologicznych na państwo, te istotne zmiany mogą być różnie oceniane. Zwolennicy zachowania w pierwszym rzędzie swobody politycznej – jako podstawy wszelkiego ładu demokratycznego i kreatywności społecznej – opowiedzą się przeciwko dalszym ograniczeniom władz publicznych i wzrostowi roli trzeciej władzy, jako najmniej legitymowanej do decydowania o dochodach i wydatkach publicznych. Uznają także, że wewnętrzne ze swej natury procedury finansowania zadań nie wymagają aż takiego sformalizowania struktur wewnątrz Skarbu Państwa w zakresie transferów finansowych. Przeciwnicy zajmą stanowisko odwrotne. Wystarczy porównać aktualną Konstytucję z projektem konstytucji Prawa i Sprawiedliwości. Najpierw jednak trzeba je sobie uświadomić, po to, by z tego punktu widzenia oceniać, czy konieczne jest wprowadzenie nowych restrykcji, np. w odniesieniu do wyznaczania materialnych granic opodatkowania, kreowania wydatków publicznych przez władzę ustawodawczą, czy zapobieżenia procesom debudżetyzacji (dezintegracji finansów publicznych).

Należy jednak mieć także świadomość, że pewne opcje ideologiczne zostały już w Konstytucji dokonane. Zasada państwa prawa jest w niej równoważna do zasady demokracji, mimo że bez tej ostatniej państwo prawa nie może istnieć. Suwerenność finansowa podlega szczególnej ochronie nie tylko w stosunkach wewnętrznych, lecz i zewnętrznych, a zarazem władztwo finansowe ma być ograniczone zasadą legalizmu zarządzania. Natomiast nacisk na przedstawicielski charakter położono w zakresie nakładaniu podatków i innych danin publicznych.

Państwo polskie (społeczeństwo obywatelskie), uchwalając Konstytucję, dało wyraz stanowisku, że preferuje szczególnie rodzaj ładu prawnego i ustrojowe-

go. Jest to ład, w którym kwestie ochrony atrybutów niezbywalnych suwerenności finansowej, zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej, mają pierwszoplanowe znaczenie, co przejawia się w zupełności unormowań rozdziału X i jego stosunku do innych rozdziałów Konstytucji. Konstytucja przykładowo: broni wyłączności ustawy podatkowej w nakładaniu podatków na terytorium RP (art. 217 cz. I, a art. 91 ust. 3) czy też wyłączności NBP w emisji pieniądza i prowadzeniu polityki pieniężnej (art. 227 ust. 1).

Dla zachowania suwerenności finansowej oraz ochrony demokratycznych procedur podejmowania decyzji politycznych Konstytucja polska modyfikuje więc system źródeł prawa w zakresie finansów publicznych zaostrzając wymagania (polskich) ustawowych podstaw działania wszelkich władz publicznych (art. 217, art. 216, art. 219 ust. 2), zaostrzając wymagania prawidłowej i przyzwoitej legislacji oraz dokonując modyfikacji zasad podziału władz (art. 217, art. 219, art. 220, art. 227), o którym mowa w art. 10.

Po wtóre, suwerenność finansowa jest traktowana w całości nie tylko jako najważniejszy przejaw suwerenności w ogóle, lecz także jako odrębna sfera wyrażająca tożsamość państwa polskiego. Te starania z kolei wyrażają się w szczególnej ochronie takich wartości, jak demokratyczność procesów podejmowania decyzji politycznych w sprawach podatkowych i budżetowych (szczególne wymagania wyłączności drogi ustawowej). Stąd odrębność pojęć ustawy budżetowej, po części także ustawy podatkowej, odrębność źródeł prawa, państwowego długu publicznego.

Na tę tożsamość cywilizacyjną wskazuje także niezwykle silna ochrona równowagi finansów publicznych, w imię której wprowadzono aż tyle restrykcji konstytucyjnych (art. 216 ust. 1 i 5, art. 217, art. 219 ust. 1, art. 220). Podkreślenie formalnego charakteru ustawy budżetowej ma zapobiec roszczeniom kierowanym przez obywateli bezpośrednio do ustawy budżetowej o wypłatę przewidzianych tam świadczeń. Nie jest także dopuszczalna instytucja obywatelskiego nieposłuszeństwa podatkowego, polegająca na zbiorowej jawnej odmowie odprowadzania podatków, np. poprzez ich wpłacanie na zablokowane konta bankowe.

Spółeczeństwo polskie dokonało więc aktu wyrzeczenia się znaczącej części swobody politycznej w celu zapewnienia suwerenności i wiarygodności państwa dla przyszłych pokoleń.

Jednocześnie towarzyszy temu zapewnienie ogromnej władzy politycznej polskiemu parlamentowi, jeśli chodzi o nakładanie podatków i innych danin publicznych. Praktycznie nie istnieją materialne granice opodatkowania (poza prawami podstawowymi każdego człowieka, takimi jak prawo zachowania minimum egzystencji dla siebie i członków rodziny, czy prawo do wyboru i zachowania źródła utrzymania). Nieostrość granic między podatkami a innymi daninami publicznymi (art. 217) jeszcze zwiększa tę swobodę parlamentu. Tak więc, w imię ochrony równowagi finansów publicznych i demokracji pośredniej, mamy do czynienia

z podkreśleniem swobody politycznej w nakładaniu ciężaru daninowego i restryktywnymi ograniczeniami w kreowaniu wydatków i zadłużaniu się (choć jest rzeczą sporną, na ile skutecznymi). Ta „asymetryczność” równoważona jest jednak poprzez szczególne, kwalifikowane wymagania prawidłowej i przyzwoitej legislacji daninowej.

Odrębność polskiej koncepcji ładu prawnego w zakresie finansów publicznych wyraża się także w formalizacji procesu zarządzania finansowego i ochronie nieprzerwalności podstaw planistycznych i prawnych dla prowadzenia gospodarki finansowej. Nie istnieje pojęcie próżni budżetowej. Wyeliminowano całkowicie miejsce dla konwenansu konstytucyjnego.

Mimo to (a może właśnie dlatego) wcale nie zniknęły niebezpieczeństwa przerw, czy tylko zawieszenia prowadzenia gospodarki finansowej (brak projektu ustawy budżetowej lub ustawy o prowizorium budżetowym). Nie zniknęły także niebezpieczeństwa związane z populistycznym kreowaniem wydatków publicznych przez parlament, ponieważ nie jest określony stosunek opozycyjny ustawy budżetowej do innych ustaw, kreujących prawa do wydatków publicznych na rzecz osób trzecich (być może droga wiedzy poprzez prawidłowe zastosowanie art. 118 ust. 3).

### **3. Odrębność unormowań systemu finansowego państwa w porównaniu z innymi sferami działalności władz państwa w Konstytucji**

Unormowania konstytucyjne w badanym zakresie charakteryzują się znaczną szczegółowością. Dotyczy to nie tylko Rozdziału X – „Finanse publiczne”, ponieważ zagadnienia ustroju finansowego państwa uregulowane są także: w Rozdziale VII – „Samorząd terytorialny” (art. 167, art. 171 ust. 2 i in.); w Rozdziale VI – „Rada Ministrów i administracja rządowa” (art. 146 ust. 2, pkt 5 i 6). Nadto w wielu miejscach Konstytucja także odwołuje się do pojęć z zakresu systemu finansowego, jak np. „nakładów finansowych, nie przewidzianych w ustawie budżetowej” (art. 190 ust. 3), czy „finansowania partii politycznych, które ma być jawne” (art. 11 ust. 2).

Jeśli chodzi o Rozdział X – to jak to już wskazano wyżej, jego unormowania obejmują i konstytucjonalizują cały ustrój finansowy państwa na poziomie centralnym, tzn. omawiają wszystkie atrybuty władztwa finansowego. Ponadto odrębnie pomieszczone art. 167 i art. 168 są nazywane konstytucją finansową samorządu terytorialnego. W wymienionych przepisach mamy do czynienia zarówno z konstytucyjnym definiowaniem, jak i z licznymi restrykcjami konstytucyjnymi.

Rozdział X Konstytucji, będący pierwszą w historii polskiego konstytucjonalizmu próbą zupełnego unormowania ustroju finansowego, może być rozumia-

ny, jako jedna z materii części ustrojowej – organicznej Konstytucji, obok materii *stricto* administracyjnej czy np. dotyczącej ustroju sądownictwa. Może być jednak rozumiany także jako odrębne w stosunku do pozostałych regulacji konstytucyjnych unormowanie władztwa finansowego. Można bowiem patrzeć na te unormowania jako postanowienia szczególne i odrębne w ramach konstytucji, jeśli chodzi o system źródeł prawa, zasady zarządzania państwem i podziału władz<sup>1</sup>. Tym samym wykonywanie władzy finansowej przedstawia się nam w świetle takiego stanowiska jako odrębna sfera suwerenności.

Oczywiście unormowanie całości ustroju finansowego w Konstytucji nie jest tylko polską „osobliwością”. W połączeniu jednak z nakazem bezpośredniego stosowania stwarza nową jakość.

Historycznie rzecz biorąc, zwłaszcza w XIX i XX wieku regulacje konstytucyjne ustroju finansowego państwa służyć miały także odpowiedniemu podziałowi kompetencji pomiędzy władzą ustawodawczą i wykonawczą, które konkurowały ze sobą, jeśli chodzi o zarządzanie finansowe. Współcześnie, gdy rząd jest wyłaniany przez większość parlamentarną, ten aspekt ustroju finansowego państwa stracił nieco na znaczeniu.

W Polsce, po przełomie ustrojowym 1989 r., z wolna, lecz stale torowała sobie drogę idea umieszczenia w Konstytucji wyodrębnionego rozdziału. Wychoząc z różnych światopoglądowo przesłanek, wszystkie ważniejsze ugrupowania polityczne opowiadały się za wyodrębnieniem takiego rozdziału. Należy podkreślić, iż powszechnie zamierzano uregulować ustrój finansowy państwa, choć do dziś sporne jest, czy chodziło o uregulowanie całościowe, czy tylko w zakresie niezbędnym<sup>2</sup>. Tak więc zamierzeniem ustrojodawcy było uregulowanie treści i granic władztwa finansowego państwa<sup>3</sup>. Chciano ograniczyć nie tylko dowolność administracji rządowej kierującej gospodarką finansową państwa, lecz także uczynić z tej gospodarki przedmiot jawnej debaty publicznej, jako sprawy wszystkich obywateli. Doświadczenie społeczne związane z nadmiernym zadłużeniem publicznym w ostatnim etapie tzw. ustroju socjalistycznego (lata 70-te i 80-te XX w.) spowodowało, że szczególnej ochronie konstytucyjnej poddano równowagę finansów publicznych oraz wartość pieniądza polskiego.

Władztwo finansowe państwa, które nie może być utożsamiane tylko z władzą organów centralnych, lecz także w części i lokalnych, zostało uzupełnione o definicję władztwa podatkowego, wyrażoną przez art. 84. Z tego też artykułu wywodzi się zasady powszechności i równości opodatkowania, interpretowane

1 Por. N. Gajl, *Budżet a Skarb Państwa*, Warszawa 1974.

2 Por. W. Sokolewicz, *Rozdział X*, (w:) L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. IV, Warszawa 2005 oraz t. V, Warszawa 2007.

3 Por. T. Dębowska–Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, (w:) *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa*. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 347–348.

z uwzględnieniem zasad sprawiedliwości społecznej (art. 2). W art. 167 i 168 w związku z art. 15 i 16 Konstytucji zdefiniowano ustroj finansowy samorządu.

Rola Rozdziału X Konstytucji polega na odrębnym określeniu źródeł prawa finansowego (cechy odrębne systemu źródeł prawa finansowego w zakresie organizacji zarządzania finansami, prowadzenia gospodarki budżetowej, ochrony pieniądza polskiego i prowadzenia polityki pieniężnej, zarządzania długiem publicznym), zdefiniowaniu ustaw podatkowych (daninowych), budżetu i ustawy budżetowej (prowizorium budżetowego), projektów obu ustaw, deficytu budżetowego, państwowego długu publicznego itd.

Po ponad 10 latach obowiązywania Konstytucji oraz ukształtowaniu się orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego możemy dziś współcześnie mówić, że uregulowanie ustroju finansowego wywarło już wpływ nie tylko na proces tworzenia i stosowania prawa, ale także i prowadzenia polityki. W praktyce politycznej okazało się jednak, że niektóre z restrykcji konstytucyjnych nie są zbyt skrupulatnie przestrzegane, jak np. ta wynikająca z art. 216 ust. 5, czy art. 219 ust. 3 w związku z ust. 1. Swoboda polityczna np. w dziedzinie wprowadzania celowych danin publicznych była także nadmierna i nieuwzględniająca rygorów art. 217. To nie oznacza, że tych negatywnych zjawisk nie będzie można w przyszłości powstrzymać.

Choć celowość istnienia szczegółowych i restrykcyjnych zapisów jest podważana, czego sztandarowym wyrazem był projekt konstytucji opracowany przez partię Prawo i Sprawiedliwość, to jednak obecnie przeważa pogląd o ich potrzebie i wartości nad obawami o nadreglamentację konstytucyjną i niepotrzebne „usztynwienie” ustroju. Istnieje wszakże świadomość ograniczonej skuteczności restrykcji. Rychło okazało się, że „egzekwowalność” tych restrykcji jest słaba ze względu na to, iż brak jest kategorii podmiotów zainteresowanych zwiększeniem rygoryzmu finansów publicznych – a nie jego „rozmiękczeniem”, zmniejszeniem zainteresowanych – a zarazem uprawnionych do wniesienia skargi lub wniosku do Trybunału Konstytucyjnego.

Należy bowiem zważyć, że spośród kategorii podmiotów uprawnionych do składania wniosków do TK oraz kierowania doń skarg (art. 191 i art. 79) żaden nie jest dostatecznie, bezpośrednio zainteresowany ani stanem na straży wartości polskiego pieniądza, ani tym bardziej ochroną równowagi finansów publicznych przed niekontrolowanym wzrostem długu publicznego. Kadencyjność działania władzy ustawodawczej w połączeniu ze świadomością, że większość wyborców bardziej jest zainteresowana wzrostem wydatków publicznych niż ich obniżeniem, skłania nie tylko większość parlamentarną, ale i opozycję do ulegania populistycznym naciskom.

Również władza wykonawcza wyłoniona przez większość parlamentarną nie stoi w dostatecznym stopniu na straży wieloletniej równowagi finansowej. Odpowiedzialność konstytucyjna ma w dużej mierze tylko potencjalny charakter, stąd



jej prewencyjne oddziaływanie nie jest nadmierne. Należy także zauważyć, iż Trybunał Konstytucyjny, obowiązany do kierowania się powściągliwością sędziowską i domniemaniem zgodności z Konstytucją we wszystkich sprawach, tym bardziej powinien wykazać się szczególną powściągliwością we wkraczaniu swym badaniem w ocenę aktów zarządzania finansowego, które są bardziej domeną polityki, a nie prawa.

Wszystkie te czynniki obiektywnie osłabiające skuteczność konstytucjonalizacji, a zwłaszcza restrykcji konstytucyjnych, nie mogą przysłonić nam wielkiej wartości związanej z ich wprowadzeniem. Restrykcje konstytucyjne są wyrazem woli ograniczenia się nie tylko ze strony władz publicznych, ale i samego społeczeństwa jako zbiorowości. Są też symptomatycznym przejawem dojrzałości nie tylko politycznej, ale i cywilizacyjnej samoorganizującego się społeczeństwa. Jak wszystkie dążenia do normatywizacji życia publicznego, mają one i swoje gorsze strony.

Oczekiwanie, iż niepisany zwyczaj konstytucyjny i poczucie odpowiedzialności i przyzwoitości klasy politycznej wystarczą – jak pierwotnie zakładałam – wydaje się jednak w XXI wieku wątpliwe. Działa zasada ograniczonego zaufania wobec demokracji roszczeniowej, stąd niezależnie od przekonań ideowych, właśnie wprowadzenie restrykcji jako stabilnej, silnej woli samoograniczenia się społeczeństwa w danej chwili, na rzecz dalszych pokoleń, może być powodem do dumy, oczywiście pod warunkiem, że restrykcje te będą dotyczyły tylko najbardziej newralgicznych i niebezpiecznych dla suwerenności finansowej zagrożeń, nie będą zaś wyznaczały granic swobody politycznej dla wszelkich przejawów publicznej działalności finansowej. W tym ostatnim przypadku demokracja przedstawicielska straciłaby swój rzeczywisty sens, czyniąc z przedstawicieli narodu bezwolnych wykonawców. Nie jest jednak prawdą, że mamy do wyboru tylko: albo wizję obywateli jako niewolników państwa, łóżących bezwolnie na jego utrzymanie, albo bezwolnej klasy politycznej i fasadowej demokracji.

Tak więc, nawet nie w pełni przestrzegane restrykcje konstytucyjne spełniają swoją rolę pod warunkiem, że nie będą traktowane jako zakazy pozorne, które z łatwością i za przyzwoleniem społecznym można obchodzić.

Sumując, konstytucjonalizację ustroju finansowego państwa oraz pomieszczenie w Konstytucji nawet tak rozlicznych restrykcji finansowych należy oceniać jako ważne osiągnięcie polskiego konstytucjonalizmu.

Należy podkreślić, że ochrona suwerenności finansowej, demokratyzacji i jawności prowadzenia gospodarki finansowej oraz idei samodyscypliny społeczeństwa obywatelskiego ma rozlicznych oponentów, a nawet przeciwników wewnętrznych i zewnętrznych, nade wszystko zaś ścierać się musi z nieuchronnymi skutkami globalizacji gospodarki świata, w świetle których samodyscyplina jednego państwa nie chroni go i nie może uchronić przed skutkami braku takiej sa-

modyscypliny u innych. To zaś osłabia ideę i wartość samodyscypliny finansowej.

Jeśli chodzi zaś o oponentów zewnętrznych w ramach Unii Europejskiej, to trudno odmówić niektórym z ich argumentów racji. Zobowiązanie traktatowe do wejścia do strefy euro musi oznaczać przekazanie jednego z najbardziej istotnych, a zarazem niezbywalnych atrybutów finansowych państwa polskiego: chodzi tylko o to, czy możemy zapewnić, by polityka pieniężna Unii i wszystkich państw członkowskich poddana została podobnym rygorom co te, które wynikają z polskiej Konstytucji.

Również polityka regionalna Unii, mająca osłabić znaczenie finansowania wewnętrznego potrzeb lokalnych, może stanowić racjonalną przeciwwagę dla wciąż odradzających się tendencji do centralizacji finansowej w Polsce pod warunkiem, że będąc „konkurencją”, nie stanie się instrumentem wyłącznie ponadpaństwowym (lub przeciwnie, środki unijne nie wzmocnią pozycji politycznej władz centralnych, dzielących politycznie nie swoje pieniądze).

Jeśli chodzi o oponentów wewnętrznych, to występują oni z różnych, często przeciwstawnych pobudek. Konstytucjonalizacja ustroju finansowego, a zwłaszcza restrykcje oznaczają ograniczenie władz i zdefiniowanie ich samowoli. Stąd np. w projekcie konstytucji Prawa i Sprawiedliwości zamierzano w ogóle od konstytucjonalizacji odstąpić.

Kwestionowana jest rola Trybunału Konstytucyjnego w zakresie finansów publicznych, ze względu na to, iż Trybunał niebezpiecznie zbliża się wówczas do pozycji współzarządzającego, nie będąc legitymowanym konstytucyjnie i nie ponosząc odpowiedzialności politycznej i prawnej za skutki ferowanych wyroków. Z drugiej strony, silne są tendencje do wyznaczenia materialnych granic opodatkowania, wyraźnego legitymizowania prawa do zwrotu podatku zapłaconego na podstawie ustawy niezgodnej z Konstytucją lub prawem unijnym, prawa do odmowy zapłaty podatku (przynajmniej w trakcie sporu o konstytucyjność podstawy) itp. Powszechne jest odczucie, że art. 167 ust. 1 Konstytucji, stanowiący zasadę adekwatności, niedostatecznie chroni samorząd terytorialny.

#### **4. Wyzwania stojące przed nauką prawa finansowego w związku z konstytucjonalizacją ustroju i systemu finansowego państwa**

Po prezentacji ogólnej roli rozdziału X Konstytucji w kształtowaniu ustroju finansowego państwa pora przejść do analizy jego znaczenia z punktu widzenia budowy i systematyzacji prawa finansowego.

Po pierwsze, należy odróżnić zamierzenia związane z innym systemem poglądów na istotę państwa i jego rolę i hierarchię wartości od zamierzeń aprobujących istniejący system wartości wyrażony w Konstytucji. Chodzi o dylematy dotyczące podstawowych pytań:

- po pierwsze, co do stopnia reglamentacji prawnej ustroju finansowego (czy nieunormowanie materialnych granic opodatkowania lub statusu finansowego wewnętrznych państwowych jednostek organizacyjnych – to luka legislacyjna, czy też unormowanie takie to przejaw nadreglamentacji. Czy należy powiększyć ilość restrykcji w Konstytucji, czy też je zmniejszyć?);
- po wtóre, chodzi o stosunek między wolnościami obywatelskimi a sferą wymagań państwa prawnego (spór co do roli zwyczaju w życiu politycznym np. w przypadku braku projektu ustawy budżetowej, dopuszczalność obywatelskiego nieposłuszeństwa podatkowego);
- po trzecie, chodzi o stosunek do władz w demokracji przedstawicielskiej (np. jeśli przekroczyły swe uprawnienia, czy należy się zwrot podatku pobranego na podstawie ustawy niezgodnej z Konstytucją, czy działając prawotwórczo, sądy mogą odmówić stosowania ustaw podatkowych, czy należy uznać, że przedstawiciele narodu to nie pełnomocnicy, którzy lub za których państwo po przekroczeniu przez nich uprawnień powinno wypłacać rekompensatę, czy przeciwnie, każde przekroczenie przez ustawodawcę granic władzy winno skutkować finansowym „zadośćuczynieniem”?).

Kontestując koncepcje konstytucyjne lub starając się je nieco zmodyfikować możemy wiele dokonać dla rozwoju doktryny prawa finansowego pod warunkiem, iż wyraźnie stwierdzimy, że chodzi nam o silniejszą ochronę jakichś wartości życia publicznego lub prawa. Należy podkreślić, że nie można oceniać tych wyborów „ideologicznych” co do koncepcji państwa i odmiany demokracji, jaką pragnęlibyśmy widzieć – negatywnie. Spór na ten temat wzbogaca tak długo, jak długo kontestacja służy dobru wspólnemu, a nie sprowadza groźby rządów autorytarnych – dyktatury („demokracji”). Poglądy pod tym warunkiem są równoprawne. Sama zresztą w wielu kwestiach mam poglądy nieco „kontestujące” aktualną Konstytucję.

Jednak Konstytucja jest najwyższym prawem i winna być bezpośrednio stosowana. Wyraża umowę społeczną, czyli poglądy *mainstreamu*. Obowiązani jesteśmy zatem do jej pełnego odczytania i wzmocnienia bezpośredniego działania. Należy zatem szanować systematykę konstytucyjną, jeśli chodzi o zakres prawa finansowego i jego wewnętrzną spójność, w relacji do unormowań innych materii ustrojowych (co oczywiście nie oznacza autonomii prawa finansowego jako gałęzi prawa).

Ze względu na zupełność unormowań systemu finansowego państwa, trzeba jednak zrekonstruować definicje wszystkich pojęć użytych w Konstytucji w opar-

ciu o kontekst konstytucyjny, tak aby określić sfery, gdzie unormowania ustaw zwykłych, jako niezgodne lub sprzeczne z Konstytucją powinny być wyparte przez definicje konstytucyjne (wykładnia zgodna z Konstytucją). Chodzi tu o definicje:

- środków finansowych przeznaczonych na cele publiczne (mienia finansowego),
- cech ustaw określających sposób gromadzenia i wydatkowania tych środków,
- podatku i innej daniny publicznej, w relacji do świadczeń i innych ciężarów publicznych,
- zastosowania zasady proporcjonalności w nakładaniu ciężarów (art. 84 i art. 217 a art. 31 ust. 3),
- rozgraniczenia podatku (innej daniny) od kary (art. 42),
- suwerenności w nakładaniu podatków i innych danin w relacji do obowiązku harmonizacji w UE (pierwszeństwo prawa pochodnego, a wyłączność polskich ustaw podatkowych w nakładaniu danin – art. 217, art. 91 ust. 3),
- cech formalnoprawnych budżetu i ustawy budżetowej w relacji do innych ustaw prawa powszechnie obowiązującego (art. 219 a art. 87 ust. 1),
- podstawowego charakteru ustawy budżetowej jako planu (zbioru planów) dochodów i wydatków państwa (art. 219 ust. 3 i 4 w relacji do art. 218),
- cech szczególnych ustawy określającej zasady i tryb opracowania projektu budżetu państwa oraz wymagania, którym powinien odpowiadać projekt ustawy budżetowej – z punktu widzenia podstawowego charakteru tej ustawy dla prowadzenia gospodarki finansowej,
- statusu Skarbu Państwa jako podmiotu zarządzającego mieniem finansowym a innych państwowych osób prawnych wykonujących zadania państwa ze środków publicznych,
- określenia procedury budżetowej jako odrębnej procedury legislacyjnej i odrębnej procedury stosowania (wykonywania) aktu zarządzania państwem,
- skutków finansowych wykonania uchwalonego projektu ustawy (art. 118 ust. 3),
- nakładów finansowych nieprzewidzianych w ustawie budżetowej (art. 190 ust. 3),
- zasady adekwatności udziału samorządu w dochodach publicznych (art. 167 ust. 1 i 4),

- subwencji ogólnej w relacji do dotacji celowej oraz do pojęcia zadania własnego i zleconego (art. 167 ust. 2 a art. 166 ust. 1 i 2) itd.

Zajęcie stanowiska w przedmiocie odrębności konstytucyjnej sfery władztwa finansowego rzutuje na sprawy systemu źródeł prawa finansowego, na ile są one modyfikacją postanowień ogólnych w zakresie kreowania ustawy budżetowej czy ustawy podatkowej.

Unormowania konstytucji pozwalają nam nadto na sporządzenie listy problemów podstawowych dla tego prawa, przydatnych dla budowania jego części ogólnej, a więc pojęcia władztwa i suwerenności finansowej i ich granic, samoograniczenia, zasad dzielenia się władztwem w porządku wewnętrznym i zewnętrznym, pojęcia gospodarki finansowej i odpowiedzialności prawnej oraz politycznej za jej prowadzenie.

# KONSTYTUCYJNA REGULACJA OGÓLNYCH ZASAD FINANSÓW PUBLICZNYCH

JOLANTA SZOLNO–KOGUC

1. Zasady ogólne dotyczące gospodarki w zakresie finansów publicznych stanowią istotny element ustroju społeczno–gospodarczego danego kraju. Stąd powinny znajdować właściwe uregulowanie w ustawie zasadniczej. Problem jednakże dotyczy zakresu tych uregulowań – służyć mają eksponowaniu najważniejszych kwestii, zabezpieczając podstawowe tak obowiązki, jak i gwarancje przez nadmierną szczegółowość, jednakże nie ograniczając rozwoju instytucji i instrumentów gospodarki finansowej państwa.

2. W praktyce istnieje znaczne zróżnicowanie zakresu postanowień konstytucyjnych dotyczących finansów publicznych. W części, zwłaszcza starszych konstytucji (np. Holandii, Belgii, Finlandii, Szwecji) przede wszystkim eksponowane są zasady dotyczące budżetu, a w szczególności procedury jego opracowywania, uchwalania, wykonywania i kontroli.<sup>1</sup> Odrębnie podkreślane są zasady podatkowe, w tym wymóg ustawowej formy dla nakładania podatków, zakaz przywilejów podatkowych, powszechność, równość, sprawiedliwość czy dogodność opodatkowania. Bardziej wszechstronne w swych postanowieniach odnoszących się do finansów publicznych są pozostałe konstytucje, zwłaszcza nowsze (Włochy, Niemcy, Grecja, Portugalia, Hiszpania). Obok kwestii budżetowych i podatkowych, regulowane są zasady dotyczące w ogóle wydatków publicznych, kontroli finansowej itp.<sup>2</sup>

3. W polskiej ustawie zasadniczej bezpośrednio problematyce finansów publicznych poświęcony jest przede wszystkim cały rozdział X, zatytułowany „Finanse publiczne”. Dotyczą jej jednakże również inne artykuły rozproszone w treści pozostałych rozdziałów, np. art. 84 odnoszący się do powszechności ponoszenia ciężarów publicznych, czy art. 167–168 dotyczące podstaw gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Na podstawie analizy treści Konstytucji RP można wyodrębnić cztery zasady ogólne finansów publicznych. Są to w szczególności:

- 1) zasada ustawowej regulacji publicznej gospodarki finansowej,
- 2) zasada zagwarantowania ochrony interesów finansowych państwa,

1 Zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s. 14 i nast.; M. Zubik, *Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa 2001.

2 Tamże.

- 3) zasada zapewnienia odpowiednich podstaw finansowych dla działalności jednostek samorządu terytorialnego,
- 4) zasada zagwarantowania ochrony podstawowych praw i interesów finansowych obywateli.<sup>3</sup>

Przepisy konstytucyjne wyraźnie wskazują w odniesieniu do jakich spraw z zakresu finansów publicznych bezwzględnie obowiązuje ustawowa forma regulacji prawnej. I tak, z ustaw powinny wynikać:

- po pierwsze – sposób gromadzenia i wydatkowania środków finansowych na cele publiczne (art. 216 ust. 1 Konstytucji RP),
- po drugie – wszelkie nakładane podatki i inne ciężary publiczne (art. 84 i art. 217),
- po trzecie – zasady uchwalania oraz dokonywania zmian budżetu państwa i prowizorium budżetowego (art. 219–225),
- po czwarte – zasady i tryb zaciągania przez państwo pożyczek oraz udzielania gwarancji i poręczeń finansowych (art. 216 ust. 4 i 5), a także ratyfikacji umów międzynarodowych przewidujących znaczne obciążenia państwa pod względem finansowym (art. 89 ust. 1 pkt 4),
- po piąte – zasady i tryb nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości, udziałów i akcji oraz dokonywania emisji papierów wartościowych przez Skarb Państwa, NBP lub inne państwowe osoby prawne (art. 216 ust. 2),
- po szóste – zasady organizacji Skarbu Państwa oraz sposób zarządzania jego majątkiem (art. 218),
- po siódme – system kontroli państwowej, w tym kontroli finansowej i budżetowej (art. 203 i 204 oraz art. 226),
- wreszcie po ósme – generalne zasady dotyczące finansów samorządowych, w tym określone główne źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego (art. 167 ust. 3) oraz zakres ich władztwa podatkowego (art. 168).

Realizacji drugiej z wymienionych konstytucyjnych zasad finansów publicznych służy między innymi sformułowany bezpośrednio w ustawie zasadniczej powszechny obowiązek ponoszenia przez obywateli ciężarów i świadczeń publicznych (art. 84). Ponadto, każdy projekt ustawy przedkładanej Sejmowi do uchwalenia wymaga uprzedniego przedstawienia przez wnioskodawców skutków finansowych (art. 118 ust. 3). Konstytucja przewiduje konieczność uzyskania zgody Sejmu na ratyfikację przez Prezydenta każdej umowy międzynarodowej, której realizacja wiąże się ze znacznym obciążeniem finansowym państwa. Istnieje konstytucyjny zakaz ustalania przez Sejm większego deficytu aniżeli w projekcie

---

3 A. Pomorska, Zasady ogólne finansów publicznych, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2002, nr 6.

ustawy budżetowej (art. 220 ust. 1), zakaz jego pokrywania przez zaciąganie zobowiązań w banku centralnym (art. 220 ust. 2), jak też zaciągania pożyczek i kredytów oraz udzielania gwarancji i poręczeń, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczyłby 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto (art. 216 ust. 5). Regulacja konstytucyjna przewiduje poddanie corocznej kontroli parlamentu sprawozdań z wykonania budżetu państwa.

W nawiązaniu do trzeciej z wymienionych zasad, Konstytucja RP zawiera gwarancje zasobności dochodowej jednostek samorządu terytorialnego, adekwatnej do zakresu realizowanych przez nie zadań. Ustawa zasadnicza wskazuje przy tym na dwie kategorie źródeł dochodów samorządowych: dochody własne oraz przekazywane z budżetu państwa w postaci subwencji ogólnej i dotacji celowych. Przepisy konstytucyjne zakładają także określony ustawowy zakres władztwa samorządów w dziedzinie ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych (art. 168).

Zasadę zagwarantowania niezbędnej ochrony podstawowych interesów finansowych obywateli jako podatników wyraża konstytucyjny wymóg wyłącznie ustawowego trybu wprowadzania podatków i innych danin publicznych, jak też określania w formie ustawy pełnej konstrukcji prawnej podatku, jego podmiotu, przedmiotu, wysokości stawek, zasad przyznawania ulg i umorzeń podatkowych (art. 217).

4. Konstytucyjny katalog generalnych zasad publicznej gospodarki finansowej dotyka z założenia wybranych zagadnień, kluczowych tak z punktu widzenia realizacji interesu władzy publicznej (z uwzględnieniem problemów jej decentralizacji), jak i przestrzegania praw obywateli–podatników. Nie jest wystarczający z punktu widzenia racjonalności gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, aczkolwiek konieczny dla zachowania reguł funkcjonowania demokratycznego państwa. W tym miejscu pojawia się istotne pytanie, czy i o jakiego rodzaju generalne reguły katalog ten powinien zostać uzupełniony. Współczesne finanse publiczne wszak obejmują nie tylko procesy samego gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, ale także aktywnego zarządzania tymi środkami.<sup>4</sup> Coraz szerszy zakres finansów publicznych stanowi rezultat komplikowania procesów pozyskiwania dochodów i przychodów z różnych źródeł oraz ich rozdysponowywania na rozmaite cele i zadania państwa. Poza tym modyfikacjom ulega sam zakres działalności państwa. Zmieniają się wciąż uwarunkowania społeczne, ekonomiczne i polityczne, w których nie jest łatwo godzić potrzebę zapewnienia zrównoważonego rozwoju gospodarczego z realizacją różnorodnych powinności socjalnych wobec obywateli, model dynamicznego państwa rynkowego z koncepcją państwa opiekuńczego. Wskazanie ogólnych zasad finansów publicznych, a zwłaszcza odpowiednie ich unormowanie w przepisach prawnych odpowiedniej rangi, z pewnością przynosi niezbędną stabilizację systemu finansowego państwa,

---

4 Por. art. 3 ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych.



pomaga skutecznie hamować lub ograniczać wpływy i naciski różnych ugrupowań politycznych, lobby regionalnych, branżowych i zawodowych. Tworzy stałe reguły współdziałania na linii państwo – obywatele, państwo – podmioty gospodarcze, reguły sprzyjające podejmowaniu racjonalnych wyborów publicznych w skali makro, jak i decyzji indywidualnych w skali mikro.

5. Pewne ukierunkowanie co do zakresu generalnych uregulowań odnoszących się do gospodarowania środkami publicznymi, uregulowań, co do których warto rozważyć stosowne zapisy konstytucyjne, znaleźć można w przepisach wspólnotowych.<sup>5</sup> Na najbardziej istotne kwestie zwracają uwagę zapisy Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Z nich wynikają między innymi regulacje dotyczące:

- nadmiernego deficytu budżetowego (art. 104),
- zasad polityki monetarnej, w tym kryteriów konwergencji (art. 105–124),
- zakresu i struktury wydatków budżetu Wspólnoty (art. 268),
- środków własnych UE (art. 269),
- zasady niezmienności budżetu UE (art. 270),
- zasady roczności i zasady szczegółowości budżetu UE (art. 271),
- procedury tworzenia budżetu UE (art. 272),
- jego wykonywania budżetu UE (art. 274),
- sprawozdania z realizacji budżetu UE (art. 275) oraz
- absolutorium budżetowego dla Komisji Europejskiej (art. 276).<sup>6</sup>

Z kolei w wydanych na podstawie art. 279 TWE przepisach wykonawczych w zakresie procedury ustalania, wykonywania i kontroli budżetu UE, obok zasad budżetowych (jednolitości, uniwersalności, specyfikacji i jednoroczności) ujęto zasady finansowe: rzetelności, równowagi, jednostki rozliczeniowej, należytego zarządzania finansami oraz przejrzystości.<sup>7</sup> Warto rozważyć, które z wymienionych zagadnień mają charakter techniczny i powinny znajdować stosowne odzwierciedlenie w ustawach przedmiotowych (w tym w ustawie o finansach pub-

5 Zob. C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 283–286.

6 Z. Brodecki, M. Drobycz, S. Majkowska, *Traktat o Unii Europejskiej. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z komentarzem*, Warszawa 2002.

7 Zob. 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.U. UE L. 2002/248/1), które zastąpiło wcześniej obowiązujące rozporządzenie finansowe z dnia 21 grudnia 1977 r.; rozporządzenie Komisji (WE, EUROATOM) nr 2342/2002 z dnia 23 grudnia 2002 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE, EUROATOM) nr 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich (Dz.U. UE L. 2002/357/1); czy rozporządzenie Komisji WE nr 1653/2004 z dnia 21 września 2004 r. w sprawie typowego rozporządzenia finansowego dla agencji wykonawczych (Dz.U. UE. L. 2004/297/6).

licznych), a które ze względu na nadrzędny merytoryczny charakter – adekwatne miejsce w regulacji ustawie zasadniczej.

6. Wśród wymienionych na uwagę zasługuje w szczególności zasada należytego zarządzania finansami, nawiązująca do reguł efektywnego i skutecznego gospodarowania środkami pieniężnymi. Z kolei reguły należytego zarządzania finansami uwzględniają konieczność przeprowadzania kontroli *ex ante* i *ex post*. Kluczowy charakter dla gospodarki finansami publicznymi ma także ich jawność i przejrzystość. Wymóg jawności w sferze finansów publicznych można pośrednio wyprowadzić z zapisów Konstytucji RP, która stanowi, iż „obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów publicznych oraz osób pełniących funkcje publiczne”<sup>8</sup>. Niewątpliwie najważniejszy wymiar posiadają informacje o dochodach i wydatkach państwa i innych podmiotów publicznoprawnych – obywatele pragną wiedzieć, co się dzieje z ich pieniędzmi przekazanymi do budżetu w formie podatków, opłat, ceł; chcą wiedzieć, na jaką pomoc państwa mogą liczyć, które dziedziny życia społecznego i gospodarczego są przede wszystkim wspierane środkami publicznymi, a które pozostawione finansowaniu na zasadach rynkowych. W konsekwencji realna staje się społeczna kontrola decyzji i działań podejmowanych przez organy władzy i administracji publicznych, jeśli nie eliminująca, to przynajmniej utrudniająca nadużycia finansowe i marnotrawstwo środków publicznych. Zasada jawności stanowi zatem ważny, jeśli wręcz nie kluczowy, element warunkujący racjonalność finansów publicznych. Nie da się osiągnąć jednakże jawności bez zachowania przejrzystości, gwarantującej, iż informacja jest wystarczająco kompletna i zrozumiała dla odbiorców. Konstytucja nie zawiera bezpośredniego odniesienia do przejrzystości; dostatecznie nie wyjaśnia terminu „przejrzystość” także ustawa szczegółowa dotycząca finansów publicznych (choć używa w tytule rozdziału). Warto w tym miejscu powołać się na „Kodeks przejrzystości polityki fiskalnej”<sup>9</sup> opracowany przez ekspertów Międzynarodowego Funduszu Walutowego, w którym wśród podstawowych warunków przejrzystości finansów publicznych eksponowana jest między innymi konieczność klarownego wyodrębnienia sektora publicznego z całości gospodarki oraz ścisłego określenia podziału zadań i kompetencji w sektorze publicznym. Wymienione kwestie powinny z pewnością znaleźć właściwe, niebudzące wątpliwości interpretacyjnych, uregulowanie wprost w zapisach konstytucyjnych. Bez tego trudno osiągnąć spodziewaną transparentność finansów publicznych, jak też jawność i przejrzystość przestrzegania pozostałych reguł gospodarki finansowej.

8 Konstytucja RP, art. 61, ust. 1.

9 Code of Good Practices on Fiscal Transparency – Declaration on Principles, International Monetary Fund, Washington 1998 (dokument dostępny na stronie internetowej: <http://www.imf.org>).

# PROBLEMATYKA KONSTYTUCYJNEGO DEFINIOWANIA INSTYTUCJI Z ZAKRESU FINANSÓW PUBLICZNYCH

ANETA SKOCZYLAS–TYLMAN

Jak potwierdziła historia i współczesność, potrzeba konstytucyjnego ujęcia finansów publicznych jest poza dyskusją.<sup>1</sup> Problematyczna pozostaje jednak kwestia zakresu konstytucyjnego ujęcia finansów publicznych.

Zakres konstytucyjnego ujęcia finansów publicznych analizować można od strony historyczno- lub prawnoporównawczej. Kluczowe znaczenie dla wypracowania ocen w tym przedmiocie będzie mieć jednak także, a może przede wszystkim, określenie charakteru prawnego regulacji konstytucyjnej, a więc określenie znaczenia konstytucyjnego ujęcia finansów publicznych dla pozakonstytucyjnej regulacji tej materii, obecnej w danym porządku prawnym. Dopiero odnośne wnioski, uzupełniając analizę historyczno- i prawnoporównawczą, pozwolą na sformułowanie pełnej oceny zakresu konstytucyjnego ujęcia finansów publicznych, w tym w kontekście obecnego członkostwa Polski w Unii Europejskiej. W niniejszym opracowaniu określenie charakteru prawnego regulacji konstytucyjnych będzie miało miejsce w odniesieniu do wybranych regulacji o charakterze definicyjnym, obecnych w obowiązującej polskiej Konstytucji.<sup>2</sup>

Określenie charakteru prawnego regulacji konstytucyjnych, a więc określenie znaczenia, w szczególności znaczenia definicyjnego, ujęcia finansów publicznych w konstytucji w relacji do innych aktów z zakresu finansów publicznych, obecnych w danym porządku prawnym, rozpocząć należy od przywołania pojęcia konstytucjonalizacji finansów publicznych.

O konstytucjonalizacji finansów publicznych można mówić w dwojakim rozumieniu. Po pierwsze, już samo wymienienie instytucji finansowych w odrębnym rozdziale konstytucji traktowane może być jako konstytucjonalizacja finansów publicznych z uwagi na fakt, iż podkreśla ono znaczenie polityczno-ustrojowe finansów publicznych (konstytucjonalizacja *sensu largo*). Po drugie, o konstytucjonalizacji finansów publicznych mówić można, biorąc pod uwagę nie tylko samo wymienienie instytucji finansowych w odrębnym rozdziale konstytucji, lecz także uregulowanie ich w sposób mający doniosłość prawną (konstytucjonalizacja *sensu stricto*). Przez konstytucjonalizację finansów publicznych *sensu stricto* rozumie się:

1 C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 11–12, s. 156.

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

- objęcie przez konstytucję instytucji składających się na finanse publiczne we wszystkich segmentach władztwa finansowego;
- ujęcie instytucji składających się na finanse publiczne w sposób przesądzający o ich istocie;
- zawarcie w konstytucji, w imię wartości o najwyższej społecznej doniosłości dla danego kraju, bezwzględnych nakazów lub zakazów w zakresie, który mógłby zostać pozostawiony do swobody działania finansowego władz publicznych, tzw. restrykcji finansowych.<sup>3</sup>

W oparciu o przytoczone wyżej rozumienia pojęcia konstytucjonalizacji, o konstytucjonalizacji finansów publicznych na gruncie obowiązującej polskiej Konstytucji mówić można zatem już w związku z samą jedynie obecnością Rozdziału X „Finanse publiczne”. Niemniej jednak literatura przedmiotu podkreśla, iż w istocie mamy w obowiązującej Konstytucji do czynienia z konstytucjonalizacją w wąskim rozumieniu. Dzieje się tak przede wszystkim z uwagi na zakres regulowanego władztwa finansowego – objęcie w zasadzie wszystkich atrybutów władzy finansowej przez Rozdział X, ale także z uwagi na obecność restrykcji finansowych (art. 220, art. 216 ust. 5 obowiązującej Konstytucji). Wskazuje na ten rodzaj konstytucjonalizacji w polskiej Konstytucji także art. 8 ust. 2, stanowiąc, iż „przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej”.<sup>4</sup>

Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, konstytucjonalizacja finansów publicznych w rozumieniu ścisłym stanowi wzmocnienie gwarancyjnego unormowania ustroju finansowego państwa (systemu finansowego państwa), zdeteminowane przede wszystkim charakterem prawnym regulacji konstytucyjnej. Wzmocnienie gwarancyjnego znaczenia regulacji konstytucyjnej przejawia się w ograniczeniu politycznego charakteru finansów publicznych z jednej strony oraz w zahamowaniu roszczeń poszczególnych grup społecznych wobec finansów publicznych dla zapewnienia prowadzenia gospodarki finansowej państwa w imię wspólnego dobra – z drugiej.<sup>5</sup> Te konsekwencje konstytucjonalizacji *sensu stricto* wskazywane są ponadto jako podstawy jej zaistnienia w wielu współczesnych konstytucjach, w tym w obowiązującej Konstytucji polskiej czy niemieckiej.<sup>6</sup> Ograniczając, poprzez szczególne i szerokie unormowanie wybranych zagadnień

3 Zob. T. Dębowska–Romanowska, Istota i treść władztwa finansowego, samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe, (w:) Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 347 i nast.; T. Dębowska–Romanowska, Władztwo finansowe a restrykcje finansowe w zakresie zaciągania długu publicznego w Polsce – na tle prawa unijnego (art. 216 ust. 5 Konstytucji), (w:) Wpływ prawa wspólnotowego (Unii Europejskiej) na prawo wewnętrzne, Warszawa 2003, s. 321–322; zob. także T. Dębowska–Romanowska, Wprowadzenie do dyskusji na Zjeździe Katedr Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego „Konstytucja jako źródło prawa finansowego i podatkowego”, Białowieża, styczeń 2009.

4 *Ibidem*

5 *Ibidem*

6 Zob. W. Skrzydło, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Kraków 2002, s. 293 i nast.

z zakresu finansów publicznych w konstytucji, możliwość gry politycznej, społeczeństwo przeciwstawia się swobodzie gospodarowania środkami publicznymi przez władzę przedstawicielską. Ograniczenia te stanowią najczęściej wyraz braku zaufania pod adresem tej ostatniej. Widząc z kolei priorytet w prowadzeniu gospodarki w imię wspólnego dobra, społeczeństwo samo sobie postanawia narzucić ograniczenia w możliwości dysponowania środkami publicznymi.

W literaturze wskazuje się także niekiedy, iż konstytucjonalizacja finansów publicznych *sensu stricto* oznacza swego rodzaju nobilitację finansów publicznych.<sup>7</sup> W istocie, jak należy wnosić, chodzi tu o umocnienie wartości, jakie leżą u podstaw prawnej regulacji instytucji finansowych, takich jak sprawność działania państwa, jawność i przejrzystość jego działań czy racjonalność administrowania finansami publicznymi.

Podkreślić należy także, iż tak rozumiana konstytucjonalizacja finansów publicznych ma pierwszorzędne znaczenie dla kontroli konstytucyjności aktów z zakresu prawa finansowego, zwiększa bowiem jej możliwy zakres (zob. poniżej).

Pojęcie konstytucjonalizacji finansów publicznych *sensu stricto* jest, jak się wydaje, wciąż w niewystarczającym stopniu dyskutowane w literaturze przedmiotu. Ma ono jednak podstawowe i wyjściowe znaczenie dla oceny charakteru prawnego regulacji konstytucyjnych, w tym regulacji definicyjnych, i tym samym podstawowe i wyjściowe znaczenie dla całościowej oceny zakresu konstytucyjnego ujęcia finansów publicznych.

O podstawowym i wyjściowym znaczeniu konstytucjonalizacji finansów publicznych *sensu stricto* dla dokonania powyższych ocen przesądza fakt, iż wskazuje ona na możliwość pojawienia się wśród regulacji konstytucyjnych regulacji o charakterze szczegółowym, zbliżonym do regulacji ustawowej, a więc regulacji nadających się do bezpośredniego zastosowania, o którym mowa jest w przytoczonym już wyżej art. 8 ust. 2 obowiązującej Konstytucji. Regulacje te to przede wszystkim restrykcje finansowe, ale także definicje instytucji finansowych – przesądzenie bowiem o istocie instytucji oznacza, iż *de facto* konstytucja instytucje z zakresu finansów publicznych definiuje.

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, pojawienie się wśród regulacji konstytucyjnych regulacji o charakterze szczegółowym, zbliżonym do regulacji ustawowych, wywołuje ten skutek dla pozakonstytucyjnej regulacji materii finansów publicznych obecnej w danym porządku prawnym, iż:

- nie będzie zachodzić w ogóle potrzeba wydawania aktów normatywnych niższej rangi, bądź też akty prawne niższej rangi będą mogły mieć jedynie charakter uzupełniający;

7 Zob. i por. M. Zubik, Wybrane aspekty instytucji budżetu państwa w nowych rozwiązaniach konstytucyjnych i ustawowych, „Państwo i Prawo” 1999, nr 8, s. 53.

- pojęcia zdefiniowane w konstytucji nie będą mogły być definiowane przez akty normatywne niższej rangi.<sup>8</sup>

Bezpośrednie zastosowanie konstytucji w zakresie restrykcji finansowych oraz definicji instytucji finansowych, szczególność jej regulacji ma więc podstawowe i wyjściowe znaczenie dla procesu stanowienia prawa finansowego i determinująco oddziałują na jego kształt.

W oparciu o przedstawioną definicję konstytucjonalizacji *sensu stricto* można – w odniesieniu do restrykcji finansowych, tj. zapisanych w konstytucji bezwzględnych nakazów lub zakazów w zakresie, który mógłby zostać pozostawiony do swobody działania finansowego władz publicznych – stwierdzić, iż ich obecność w konstytucji wywoływać powinna pierwszy ze wskazanych powyżej skutków dla aktów prawnych niższej niż konstytucyjna rangi.

W odniesieniu z kolei do definicji instytucji finansowych obecnych w konstytucji stwierdzić można, iż ich obecność jedynie może, choć nie zawsze musi, wywoływać drugi ze wskazanych skutków. To jaki w istocie skutek wywoła definiowanie konstytucyjne instytucji finansowej dla – w szczególności – regulacji ustawowej tej instytucji, a więc czy rzeczywiście ustawa nie będzie mogła zdefiniować jej pojęcia zdefiniowanego już konstytucyjnie, zależeć będzie od sformułowania samej definicji konstytucyjnej.

Przepis określający istotę instytucji finansowej będzie mianowicie normą szczegółową oczywiście tylko wtedy, gdy wskazywał będzie na istotę tej instytucji w sposób, z którego jednoznacznie wynika, iż nie pozostawia on jej (istoty) do uregulowania także w drodze ustawy zwykłej, a więc w wystarczający sposób określa istotę danej instytucji – wystarczająco charakteryzuje cechy istotne (definicja szczegółowa). Jeżeli jednak przepis niewystarczająco określił istotę instytucji – niewystarczająco scharakteryzował cechy istotne, bądź w ogóle tego nie uczynił – a więc jeśli posługiwał się pojęciem danej instytucji jako pojęciem zastanym, wówczas mielibyśmy do czynienia z normą konstytucyjną ogólną (definicją ogólną w pierwszym przypadku), pozostawiającą tę istotę do uregulowania – uzupełnienia – także w drodze ustawy zwykłej. To zatem, czy dany przepis wystarczająco czy nie, określił istotę danej instytucji, oceniać należałoby w odniesieniu do regulacji ustawy zwykłej. To, czy przepis wystarczająco określił istotę danej instytucji, oceniać należałoby jednak także w kontekście możliwego zakresu kontroli konstytucyjności danej instytucji (zob. poniżej). Podstawą dla dokonania takiej oceny byłyby także, co należy wyraźnie zaznaczyć, poglądy doktryny w zakresie cech istotnych danej instytucji finansowej (definicja doktrynalna). Stąd też

---

8 Zob. T. Dębowska–Romanowska, Dylematy interpretacyjne art. 217 Konstytucji, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius*, Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003, s. 207–230.

na szczególną uwagę zasługuje podkreślenie tej właśnie – definiującej – roli nauki prawa finansowego.<sup>9</sup>

Zauważyć również warto, iż aby restrykcje finansowe zawarte w konstytucji mogły wywoływać przypisywany im skutek dla aktów prawnych niższej rangi niż konstytucyjna, pojęcia w nich występujące powinny zostać zdefiniowane także na poziomie konstytucyjnym. W przeciwnym razie zamiar, dla którego dana restrykcja została wprowadzona do konstytucji, a więc założenia – przyczyny – konstytucjonalizacji *sensu stricto*, mogą nie zostać w pełni zrealizowane. Będzie to miało miejsce, tak zresztą jak i w przypadku definicji ogólnych czy pojęć zastanych, z uwagi na fakt pozostawienia ustawodawcy zwykłemu swobody w kształtowaniu ostatecznej treści tego nakazu czy zakazu konstytucyjnego, bądź też ostatecznego określenia istoty instytucji finansowej.

Jako przykład na gruncie polskiego porządku prawnego posłużyć może restrykcja z art. 216 ust. 5 Konstytucji, zgodnie z którą „nie wolno zaciągać pożyczek lub udzielać gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto”. Niezdefiniowanie przez Konstytucję pojęcia długu publicznego oznacza potrzebę uzupełnienia, tj. zdefiniowania tego pojęcia na poziomie, jak wskazuje polska Konstytucja, wyłącznie ustawowym. Na gruncie ustawy o finansach publicznych z dn. 30 czerwca 2005 r.,<sup>10</sup> w zakresie tego pojęcia występują jednak w doktrynie poważne wątpliwości związane z nieuregulowaną prawnie kwestią podmiotowości prawnej w sektorze finansów publicznych oraz niekonsekwentnym posługiwaniem się przez ustawodawcę pojęciem podmiotów i jednostek sektora finansów publicznych<sup>11</sup>, mogące rzutować na sposób liczenia długu publicznego<sup>12</sup>. Wątpliwości te osłabiają tym samym znaczenie restrykcji z art. 216 ust. 5. W związku z powyższym stwierdzić należy, iż obecność restrykcji w konstytucji powinna w istocie zaprzeczać możliwości uzupełniającego charakteru aktu niższej rangi i oznaczać wyłącznie brak potrzeby jego wydania w zakresie ściśle objętym regulacją restrykcji finansowej. W przeciwnym wypadku istnieje ryzyko zaprzeczenia założeniu istnienia danej restrykcji w konstytucji.

Także w definiowaniu instytucji finansowej może pojawić się problem analogiczny jak w przypadku restrykcji finansowych, tj. problem pojęć innych instytucji finansowych wykorzystanych do jej zdefiniowania. Problem, który jeśli w isto-

9 A. Skoczylas–Tylman, Definiowanie zjawisk finansowych przez naukę prawa finansów publicznych i naukę finansów w procesie oddziaływania na ustawodawcę, (w:) J. Gluchowski (red.), Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych, Toruń 2008, s. 87–97.

10 Tekst jedn. Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.

11 E. Chojna–Duch, Opinia prawna dotycząca oceny rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, (Druk Sejmowy nr 1844), Ekspertyza nr 299, (w:) Uwagi do projektów ustaw o finansach publicznych, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu RP, 2004, s. 47; T. Augustyniak–Górna, Opinia w sprawie rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, (Druk Sejmowy nr 1844), Informacja nr 1027, (w:) Uwagi do..., *op. cit.*, s. 63 i nast.

12 Zob. K. Piotrowska–Marczak, Warunki równowagi finansów publicznych, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Informacja nr 1073/2004.

cie zaistnieje, może zaprzeczyć bądź osłabić znaczenie konstytucjonalizacji *sensu stricto* w zakresie istnienia i funkcjonowania danej instytucji finansowej.

Próba analizy tego problemu prowadzić może ponadto do ciekawych wniosków już na poziomie samej Konstytucji. I tak, na gruncie polskiego porządku prawnego art. 227 ust. 1 stanowi, iż „centralnym bankiem państwa jest Narodowy Bank Polski. Przysługuje mu wyłączne prawo emisji pieniądza oraz ustalania i realizowania polityki pieniężnej. Narodowy Bank Polski odpowiada za wartość polskiego pieniądza”. Zauważyć trzeba, iż paradoksalnie niewskazanie na Narodowy Bank Polski jako na bank centralny na poziomie konstytucyjnym, tj. niezdefiniowanie jako banku centralnego Narodowego Banku Polskiego, przy jednoczesnym szczegółowym wskazaniu na uprawnienia i obowiązki banku centralnego, mogłoby zaoszczędzić wielu pytań łączących się z wejściem Polski do strefy euro i potrzebą zmiany obowiązującej Konstytucji w związku z przynależnością Narodowego Banku Polskiego do Europejskiego Systemu Banków Centralnych.<sup>13</sup> Poruszamy się tutaj ponadto w ramach szerszego zagadnienia ograniczenia lub ogólności postanowień konstytucyjnych jako gwarancji niesprzeczności konstytucji z prawem Unii Europejskiej, a więc *de facto* znaczenia konstytucjonalizacji *sensu stricto* dla regulacji aktów prawnych wyższej niż ustawowa rangi i obecnych bezpośrednio w porządku prawnym państw członkowskich Unii Europejskiej. Zagadnienie to odnieść można analogicznie do obecności restrykcji finansowych w konstytucji.

Na gruncie polskiego porządku prawnego jako przykład zmiany obowiązującej Konstytucji w kierunku ograniczenia i ogólności jej postanowień, jak się wydaje, przywołać można projekt Konstytucji z 2005 r. opracowany przez Prawo i Sprawiedliwość.<sup>14</sup> Niemniej jednak trudno stwierdzić, czy taka intencja – ograniczenia i ogólności postanowień konstytucyjnych w kontekście członkostwa Polski w Unii Europejskiej – w rzeczywistości przyświecała projektodawcom.

Inną kwestią, jaką wypadałoby przywołać w ramach rozważań o znaczeniu regulacji definicyjnych obecnych w konstytucji dla pozakonstytucyjnych regulacji z zakresu finansów publicznych, jest możliwość zaistnienia sporu (wątpliwości), czy dana instytucja finansowa jest, czy nie, w istocie konstytucją definiowaną. Jako przykład na gruncie polskiego porządku prawnego posłużyć może instytucja budżetu państwa i ustawy budżetowej.

Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 24 października 1995 r. stwierdził, iż na gruncie tzw. Małej konstytucji<sup>15</sup> mieliśmy do czynienia z sytuacją

13 Zob. i por. M. Olszak, M. Porzycki, Prawne przygotowania do wejścia Polski do strefy euro na tle rozwiązań przyjętych bądź planowanych w innych państwach członkowskich z derogacją przewidzianą w art. 122 Traktatu, <http://www.nbp.pl> (styczeń 2009r.), s. 100 i nast.

14 Projekt nowej Konstytucji autorstwa Prawa i Sprawiedliwości z marca 2005 r., <http://www.pis.org.pl> (kwiecień 2007 r.).

15 Ustawa Konstytucyjna o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym z 17 października 1992 r. (Dz.U. Nr 84, poz. 426); pozostawione w mocy przepisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 22 lipca 1952 r. (Dz.U. 1976 r. Nr 7, poz. 36;



prawnego definiowania instytucji budżetu państwa. Sytuacja ta nie występowała natomiast pod rządami Konstytucji z 1952 r.<sup>16</sup> ani wcześniejszych aktów konstytucyjnych. Odnotować można, iż stanowisko Trybunału Konstytucyjnego w kwestii definiowania „budżetu państwa” w Małej konstytucji pozostawało w ścisłym związku z pojawieniem się, nieobecnej we wcześniejszych aktach konstytucyjnych, regulacji określającej treść finansową – dochody i wydatki państwa (art. 20 Małej konstytucji).<sup>17</sup> Zauważyć trzeba wszakże, iż analiza art. 20 Małej konstytucji pozwalała wnosić, w oparciu o ów czynnik treści finansowej, o konstytucyjnym definiowaniu nie instytucji budżetu państwa, a instytucji ustawy budżetowej. Art. 20 Małej konstytucji stanowił bowiem: „Dochody i wydatki państwa na rok kalendarzowy określa ustawa budżetowa. W szczególnych wypadkach dochody i wydatki państwa w okresie krótszym niż rok może określać ustawa o przewidywanym budżetowym”. Tak więc to treść ustawy budżetowej, a nie budżetu państwa, w świetle art. 20 Małej konstytucji, obejmowała dochody i wydatki państwa.

Na gruncie z kolei obowiązującej Konstytucji, w zakresie wskazanego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego czynnika definicyjnego budżetu państwa (ustawy budżetowej), jakim jest treść finansowa – dochody i wydatki państwa, poczynić można pewne ustalenia dotyczące budżetu państwa i ustawy budżetowej, w tym ustalenia dotyczące definiowania tych instytucji w Konstytucji.

Z regulacji art. 219 ust. 1 obowiązującej Konstytucji, który stanowi: „Sejm uchwała budżet państwa na rok budżetowy w formie ustawy budżetowej” można mianowicie wyprowadzić trzy alternatywne wnioski:

- budżet państwa jest tożsamy z ustawą budżetową i w związku z tym stanowi jej wyłączną treść;
- budżet państwa nie jest tożsamy z ustawą budżetową, ale stanowi wyłączną treść ustawy budżetowej;
- budżet państwa nie jest tożsamy z ustawą budżetową i nie stanowi wyłącznej, lecz podstawową treść ustawy budżetowej.

Pierwszy z przedstawionych wniosków eliminuje doktryna prawa finansowego wskazując, iż instytucji budżetu państwa i ustawy budżetowej nie należy utożsamiać.<sup>18</sup> Drugi z wniosków udaremnia z kolei, w dalszych regulacjach art. 219 sam ustawodawca, poprzez posłużenie się pojęciem gospodarki finansowej w ust.

z 1980 r. Nr 22, poz. 81; z 1982 r. Nr 11, poz. 83; z 1983 r. Nr 39, poz. 175; z 1987r. Nr 14, poz. 82; z 1988 r. Nr 19, poz. 129; z 1989 r. Nr 19, poz. 101 i Nr 75, poz. 444; z 1990 r. Nr 16, poz. 94, Nr 29, poz. 171 i Nr 67, poz. 397; z 1991 r. Nr 41, poz. 176 i Nr 119, poz. 514; z 1992 r. Nr 75, poz. 367 i Nr 84, poz. 426; z 1993 r. Nr 7, poz. 33).

16 Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r. (Dz.U. Nr 33 poz. 232).

17 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 1995 r., sygn. akt K. 14/95.

18 N. Gajl, Konstytucyjne ujęcie problematyki finansów, „Państwo i Prawo” 1999, nr 11; T. Augustyniak-Górna, Definicja legalna budżetu państwa, „Przegląd Sejmowy” 1996, nr 2, s. 78; T. Augustyniak-Górna, Ustawa budżetowa a budżet państwa w ustawie konstytucyjnej z 17 października 1992 r., „Państwo i Prawo” 1995, nr 9, s. 16, 21–22.

4 tegoż artykułu, a więc pojęciem, które możemy postrzegać jako mające szerszy zakres znaczeniowy niż pojęcie gospodarki jedynie budżetowej. Ustęp 4 art. 219 stanowi bowiem: „Jeżeli ustawa budżetowa albo ustawa o prowizorium budżetowym nie weszły w życie w dniu rozpoczęcia roku budżetowego, Rada Ministrów prowadzi gospodarkę finansową na podstawie przedłożonego projektu ustawy”. Ze sformułowania ust. 1 art. 219 wynikałoby zatem, iż *de facto* budżet państwa stanowi część podstawową (najważniejszą), ale nie wyłączną treści ustawy budżetowej. Niemniej jednak poglądu o budżecie państwa jako o wyłącznej treści ustawy budżetowej w oparciu o przepisy obowiązującej Konstytucji nie można uznać za błędny. Tym bardziej, iż pojęcie gospodarki finansowej państwa nie zostało obowiązującą Konstytucją zdefiniowane.

W odniesieniu natomiast do treści finansowej ustawy budżetowej, występuje na gruncie obowiązującej Konstytucji regulacja art. 219 ust. 3. Artykuł ten stanowi mianowicie, iż „w wyjątkowych przypadkach dochody i wydatki państwa w okresie krótszym niż rok może określać ustawa o prowizorium budżetowym. Przepisy dotyczące projektu ustawy budżetowej stosuje się odpowiednio do projektu ustawy o prowizorium budżetowym”. Wskazana została zatem obowiązującą Konstytucją treść finansowa ustawy budżetowej, jako obejmująca dochody i wydatki państwa. Choć zatem o treści finansowej ustawy budżetowej można jedynie wnioskować w kontekście treści ustawy o prowizorium budżetowym, jako o obejmującej dochody i wydatki państwa, to jednak, w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, można by uznać ustawę budżetową za instytucję konstytucyjnie definiowaną. W tym kontekście można jednak w odniesieniu do budżetu państwa zauważyć, iż poprzez wskazanie na treść finansową ustawy budżetowej w ust. 3 art. 219 oraz wskazanie w ust. 1 art. 219, budżet państwa zawiera się w ustawie budżetowej. Możemy – zakładając, że budżet stanowi wyłączną treść ustawy budżetowej – stwierdzić, iż obowiązująca Konstytucja wskazuje *de facto*, że to budżet państwa obejmuje dochody i wydatki państwa. Zatem obowiązująca Konstytucja wskazuje na treść finansową budżetu państwa – czynnik definicyjny, a więc definiuje budżet państwa. Jeżeli natomiast założyć, że budżet państwa nie stanowi wyłącznej treści ustawy budżetowej, wówczas stwierdzić należy, iż nie jest on obowiązującą Konstytucją definiowany.

W kontekście wcześniejszych rozważań należałoby ponadto stwierdzić, iż jeżeli zdefiniowanie budżetu państwa lub ustawy budżetowej miałyby mieć miejsce na poziomie konstytucyjnym, to zaistniałaby potrzeba także konstytucyjnego zdefiniowania pojęć „dochody i wydatki państwa”. W przeciwnym wypadku pojawiłby się problem, sygnalizowany już w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na gruncie regulacji art. 20 Małej konstytucji, „czy brak definicji pojęcia «dochody i wydatki państwa» należy rozumieć jako brak kryteriów kontroli konstytucyjności w ogóle, i w takim wypadku co ma stanowić oparty na art. 20 Małej kon-

stytucji wzorzec konstytucyjny, czy też istnieją, dające się określić i uzasadnić na gruncie konstytucji kryteria takiej kontroli”.<sup>19</sup>

Zaprezentowane powyżej wątpliwości terminologiczno–definicyjne osłabiają wymiar konstytucyjnego definiowania budżetu państwa i ustawy budżetowej. Problem dodatkowo pogłębia brak jednoznacznego stanowiska doktryny prawa finansowego co do możliwości wyodrębnienia cech istotnych budżetu państwa.<sup>20</sup> Brak ten znajduje swoją kontynuację także w wątpliwościach, jakie pojawiają się co do prawnego definiowania instytucji budżetu państwa w Ustawie o finansach publicznych.

Jak wyżej wskazano, konstytucjonalizacja finansów publicznych *sensu stricto* ma pierwszorzędne znaczenie dla kontroli konstytucyjności aktów prawa finansowego, zwiększa bowiem jej możliwy zakres. W przypadku norm szczegółowych zawartych w konstytucji, kontrola konstytucyjności polega po prostu na bezpośrednim odniesieniu się sądu konstytucyjnego do normowanej konstytucją treści i kontroli w oparciu o nią szeroko rozumianych „rozstrzygnięć prawnych” adresatów, tj. *de facto* na konstytucyjno–sądowym wykonaniu postanowień konstytucyjnych. W przypadku z kolei norm o charakterze ogólnym, sąd konstytucyjny musi dopiero wyinterpretować jednoznaczną normę konstytucyjną, która będzie następnie podstawą oceny zgodności z nią kwestionowanej normy. Warto dodać, iż w zakresie reguł egzegezy, w oparciu o które następuje wywodzenie z ogólnie brzmiącego przepisu konstytucji jednoznacznie brzmiącej normy, teoretycy prawa nie są zgodni. Tym samym zdawać należy sobie sprawę z tego, iż zadanie stojące przed sądem konstytucyjnym w zakresie kontroli konstytucyjności w przypadku konstytucyjnych norm ogólnych jest zadaniem znacznie bardziej skomplikowanym. Zatem i wzmocnienie gwarancyjnego znaczenia unormowania konstytucjonalizującego jest mniejsze niż w przypadku unormowania szczegółowego, pomimo nawet szerokiej regulacji z zakresu finansów publicznych.<sup>21</sup>

Szczegółowe definiowanie instytucji finansowych oraz wprowadzanie do konstytucji restrykcji finansowych dla zrealizowania założeń konstytucjonalizacji *sensu stricto* i zwiększenia zakresu kontroli tworzenia aktów prawa finansowego mogłoby zostać, jak się wydaje, ograniczone, gdyby rozważyć obecność w danym porządku prawnym tzw. ustaw organicznych.

Ustawy organiczne występują w szczególności we francuskim porządku prawnym. Ustawy organiczne w hierarchii systemu prawa francuskiego zajmują miejsce zaraz po Konstytucji i charakteryzują się szczególnym, utrudnio-

19 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dn. 24 października 1995 r., sygn. akt K. 14/95.

20 Por. E. Ruśkowski, *Podstawowe pojęcia i klasyfikacje*, (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t.1, Warszawa 2000, s. 132.

21 Zob. szerzej P. Tuleja (red.), *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 1997, s. 2–5; P. Tuleja, *Zasada pierwszeństwa konstytucji w tworzeniu prawa*, (w:) D. Trapkowska (red.), *Tworzenie prawa w Polsce – tradycja i współczesność. Studia i Materiały*, t. XII, Warszawa 2000; P. Tuleja, *Interpretacja konstytucji*, (w:) J. Trzciński, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania. Księga pamiątkowa ku czci prof. Janiny Zakrzewskiej*, Warszawa 1996.

nym względem ustaw zwykłych, trybem uchwalenia i zmian. Ustawą organiczną jest we Francji między innymi *Loi organique n. 2001-692 relative aux lois de finances*, regulująca problematykę budżetu państwa i ustawy finansowej (budżetowej). Ustawa ta niejako „wspomaga” Konstytucję Republiki Francuskiej w regulacji finansów publicznych, stanowiąc „wzmocnienie” konstytucyjnej regulacji finansów publicznych poprzez szczególnie, utrudniony względem innych ustaw systemu prawa, tryb jej zmian. Należy także podkreślić, iż w systemie prawa niemieckiego, gdzie ustawy o tym charakterze prawnym nie występują, ma miejsce szeroka i szczegółowa regulacja konstytucyjna finansów publicznych. W polskim porządku prawnym mamy natomiast do czynienia jedynie z wymogiem zgodności projektu ustawy budżetowej nie tylko z Konstytucją, ale i z ustawą o finansach publicznych (art. 219 ust. 2). Wymaganie to nie czyni jednak z ustawy o finansach publicznych aktu o szczególnym trybie uchwalania i zmian, jak ma to miejsce w przypadku ustaw organicznych, a jedynie akt o szczególnej randze (znaczeniu) w systemie polskiego prawa.

Stwierdzić należy, iż aby zrealizować założenia, które legły u podstaw konstytucjonalizacji finansów publicznych *sensu stricto*, przy jednoczesnym zachowaniu niesprzeczności postanowień konstytucyjnych, w szczególności postanowień definiujących instytucje finansowe, z prawem Unii Europejskiej, szczególnego znaczenia nabiera ponowne rozpatrzenie obecności w polskim porządku prawnym istnienia ustawy o finansach publicznych jako tzw. ustawy organicznej.

Nacisk należy jednak położyć także na wzmocnienie roli nauki prawa finansowego jako nauki definiującej. Ta rola nauki prawa finansowego zgodna jest bowiem z rolą nauki prawa w ogóle. W przypadku nauki prawa finansowego rola ta została w ostatnich latach osłabiona na rzecz formułowania przede wszystkim zasad tworzenia prawa finansowego. Tylko wypracowanie jednoznacznych definicji doktrynalnych instytucji finansowych pozwoli na ich poprawne i zgodne z założeniami konstytucjonalizacji, bez względu na wąski bądź szeroki sposób rozumienia samej konstytucjonalizacji, formułowanie w porządku prawnym.

# MIEJSCE PRAWA FINANSOWEGO W ZINTEGROWANYM PORZĄDKU PRAWNYM

MAŁGORZATA WRÓBLEWSKA

## Wstęp

Wraz z prawem międzynarodowym pojawił się problem wzajemnych relacji pomiędzy nim a prawem krajowym. Monistyczna koncepcja<sup>1</sup> Kelsena zakładała, że prawo międzynarodowe i prawo wewnętrzne stanowią jedność porządku prawnego oraz kształtowania wewnętrznych relacji pomiędzy jego poszczególnymi elementami przez politykę prawa. Przeciwwagę koncepcji monistycznej stanowiła dualistyczna doktryna porządku prawnego, zgodnie z którą prawo międzynarodowe i prawo krajowe stanowią dwa odrębne porządki prawne. Na kanwie tych poglądów w literaturze przedmiotu pojawiło się, autorstwa Z. Brodeckiego, hasło zintegrowanego porządku prawnego, zgodnie z którym prawo krajowe, prawo wspólnotowe i prawo międzynarodowe w obszarze jednolitego rynku powinny zostać zintegrowane<sup>2</sup>.

Zdaniem E. Łętowskiej współcześnie w miejsce zbudowanego hierarchicznie modelu monocentrycznego prawa pojawia się model multicentryczny<sup>3</sup>. Multicentryczność wyraża się tym, iż ośrodki zewnętrzne mogą w wiążący sposób podejmować decyzje o skutecznym (na terytorium krajowym) stosowaniu prawa i jego interpretacji. Tym samym multicentryczność oznacza współistnienie prawa krajowego i prawa wspólnotowego oraz podział kompetencji pomiędzy nimi. Zdaniem Pani Profesor, rozwiązując „współczesne sytuacje kolizyjne”, należy odrzucić spory dotyczące prymatu prawa tworzonego w ramach jednego z centrów prawodawczych, a raczej skupić się na tym, w jaki sposób umożliwić jego „współistnienie” i delimitację sfer wpływów. Odsuwając wszelkie kwestie ideologiczne, jak np. spór o suwerenność, należy zaakceptować fakt, że na terytorium RP różne centra prawodawcze mogą w wiążący sposób wypełniać swoim działaniem tę samą przestrzeń prawną (i to nie tylko na etapie tworzenia, ale również interpretacji i stosowania prawa)<sup>4</sup>.

1 Przeciwnie stanowisko prezentowała koncepcja dualistyczna, zgodnie z którą prawo międzynarodowe i prawo krajowe to dwa odrębne od siebie porządki prawne.

2 Z. Brodecki, Kod kultury prawnej. Referat na prawach rękopisu, Gdańsk 2009, s. 6.

3 E. Łętowska, Dialog i metody. Interpretacja w multicentrycznym systemie prawa (cz. I), „Europejski Przegląd Sądowy” 2008, nr 11, s. 4.

4 E. Łętowska, „Multicentryczność” systemu prawa i wykładnia jej przyjazna, (w:) Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana, pod red. L. Ogięły, W. Popiołka, M. Szpunara, Warszawa 2005, s. 1127–1131.

W systemie multcentrycznym stosunki między prawem krajowym, międzynarodowym i wspólnotowym mają charakter zewnętrzny, podczas gdy w zintegrowanym porządku prawnym stosunki te mają charakter wewnętrzny. Zarówno w pierwszym, jak i w drugim kontekście każdy z nich pozostaje autonomiczny.

## 1. Pojęcie międzynarodowego prawa finansowego<sup>5</sup>

Nie ulega wątpliwości, że międzynarodowe prawo finansowe ma charakter autonomiczny i nie ma charakteru wyraźnie dominującego<sup>6</sup>. Zakres przedmiotowy tego pojęcia ma charakter zmienny i jest trudny do sprecyzowania. Zależy on od ram międzynarodowych stosunków gospodarczo–finansowych, które w fazie globalizacji mają niejednorodny charakter. Nie budzi wątpliwości, że pod pojęciem międzynarodowego prawa finansowego kryje się międzynarodowe prawo podatkowe, które wiąże się głównie z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania i planowaniem podatkowym. Do międzynarodowego prawa podatkowego należy zaliczyć również stosunkowo nową dziedzinę badawczą, która odgrywa coraz większą rolę w europejskich i międzynarodowych stosunkach gospodarczych. Chodzi tu o podatki bezpośrednie i podatki pośrednie analizowane przez pryzmat Umów i Porozumień dotyczących Światowej Organizacji Handlu (WTO)<sup>7</sup>.

Pod pojęciem międzynarodowego prawa finansowego należy rozumieć międzynarodowe stosunki pieniężno–kredytowe, czyli operacje kredytowe i pożyczkowe zaciągane na rynku zewnętrznym, np. w ramach Klubu Paryskiego, Międzynarodowego Funduszu Walutowego, jak również inne działania podejmowane, w celu zmniejszenia zadłużenia zagranicznego np. konwersja długu, ekokonwersja. Międzynarodowe prawo finansowe reguluje kwestie związane z finansami organizacji międzynarodowych. W tej grupie problemów badawczych wyróżniamy

5 Na przełomie lat 70 i 80 toczyła się dyskusja na temat miejsca międzynarodowego prawa finansowego w nauce. Wówczas sformułowano trzy koncepcje. Po pierwsze, uznano międzynarodowe prawo finansowe za część składową prawa finansowego lub prawa międzynarodowego. Po drugie, potraktowano je jako nową i samodzielną gałąź nauk prawnych i po trzecie uznano, że międzynarodowe prawo finansowe jest gałęzią kompleksową. Szerzej J. Gluchowski, *Międzynarodowe prawo i stosunki finansowe*, Białystok 1993, s. 7–10. Zdaniem J. Gilasa nie ma podstaw do wyodrębnienia jako gałęzi międzynarodowego prawa finansowego. Należy je traktować jako element składowy systemu prawa międzynarodowego gospodarczego. O braku podstaw świadczy fakt, że instytucje je współtworzące wzajemnie się zająbiają i w całości dopiero tworzą względnie wyodrębniającą się całość. Dla przykładu, międzynarodowe instytucje finansowe zawarte w statucie MFW zależą od instytucji prawnogospodarczych zawartym w układzie ogólnym GATT i od zasad ogólnych nowego międzynarodowego ładu gospodarczego. Tworzą więc podsystem prawa międzynarodowego gospodarczego. J. Gilas, *Międzynarodowe prawo gospodarcze*, Bydgoszcz 1998, s. 27. Podobnie T. Wasilewski, *Stosunek wzajemny: porządek międzynarodowy, prawo międzynarodowe, europejskie prawo wspólnotowe, prawo krajowe*, Toruń 2004, s., 89.

6 J. Gluchowski, *Międzynarodowe prawo finansowe*, (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 89.

7 Zaliczamy tu: Umowę ogólną w sprawie taryf i handlu 1994 r. (GATT), Umowę ogólną w sprawie handlu usługami (GATS), TRIPS, Porozumienie w sprawie środków dotyczących inwestycji i związanych z handlem (TRIMS), Porozumienie w sprawie subsydiów i środków wyrównawczych (SCM), Umowę w sprawie rolnictwa (AoA), Mechanizm nadzorowania polityki handlowej (TPRM).

finanse instytucji finansowych, np. Międzynarodowego Banku Odbudowy i Rozwoju i innych organizacji międzynarodowych, np. ONZ. W końcu międzynarodowe prawo finansowe obejmuje nowy, tworzący się dział prawa finansowego – publiczne prawo rynku finansowego. Wyodrębnienie publicznego prawa rynku finansowego jako nowego działu prawa finansowego wiąże się ze zwiększeniem roli nie tylko państwa, ale również międzynarodowych instytucji finansowych w obszarze funkcjonowania poszczególnych segmentów tego rynku. W obecnej sytuacji – światowego kryzysu finansowego i jego negatywnych skutków dla gospodarek niemal wszystkich państw świata, działania, które ma podejmować MFW w celu uzdrowienia sytuacji na rynku bankowym, ubezpieczeniowym i kapitałowym mają charakter międzynarodowy<sup>8</sup>.

## 2. Pojęcie prawa finansowego w Unii Europejskiej

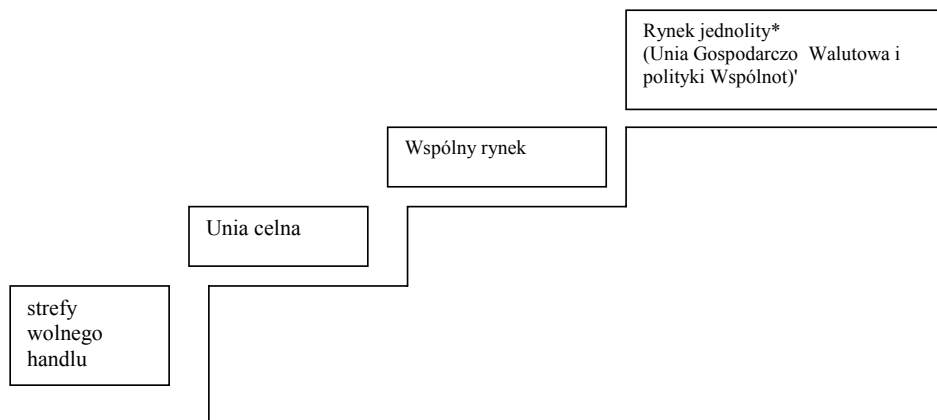
Pojęcie prawa finansowego w poszczególnych państwach UE różni się od siebie. Zakres prawa finansowego ustala się w sposób konwencjonalny, biorąc pod uwagę potrzeby dydaktyczne i badań naukowych. Z punktu widzenia przedmiotu regulacji prawo finansowe obowiązujące w UE ma szeroki, aczkolwiek niejednorodny zakres. Pod tym pojęciem mieszczą się unormowania w dziedzinie prawa walutowego i dewizowego, bankowego oraz regulacje budżetowe, podatkowe, celne, a także regulacje odnoszące się do prawa rynku finansowego. Z punktu widzenia podziału na prawo wewnętrzne i prawo zewnętrzne, prawo finansowe obowiązujące w UE ma dwa zakresy. Pierwszy – prawo finansów Wspólnot Europejskich odnosi się *stricte* do porządku walutowego Wspólnot i ich finansów z punktu widzenia organizacji międzynarodowej. Drugi – wspólnotowe prawo finansowe dotyczy rozwiązań prawnych powstałych w UE celem zapewnienia jednolitego rynku wewnętrznego<sup>9</sup>.

Znaczenie prawa finansowego w Unii Europejskiej zależy od stopnia integracji gospodarczej. Prawo finansów Wspólnot Europejskich wiąże się z efektem osiągnięcia poziomu Unii Gospodarczo-Walutowej, a w konsekwencji istnienia wspólnej waluty euro. Zakres tego pojęcia jest szeroki i obejmuje m.in. regulacje dotyczące budżetu Wspólnot Europejskich, w tym dochodów, wydatków, instrumentów finansowania pozabudżetowego, dyscypliny budżetowej, ochrony interesów finansowych Wspólnot. Wspólnotowe prawo finansowe dotyczy obszarów, w których państwa członkowskie i stowarzyszone harmonizują prawo krajowe z prawem wspólnotowym celem wyeliminowania barier jednolitego rynku. Ramy wspólnotowego prawa finansowego obejmują m.in. sektor finansów publicznych,

8 A.M. Jurkowska, Bezpieczeństwo rynku finansowego w świetle Unii Europejskiej, Warszawa 2008, s.182–193.

9 C. Kosikowski, Prawo finansowe w Unii Europejskiej, Bydgoszcz–Warszawa 2008, s. 29.

regulacje podatkowe, instytucje kredytowe i finansowe działające na jednolitym rynku, nadzór nad rynkiem finansowym, regulacje celne i dewizowe.



\* TWE w stosowanej przez siebie terminologii nie jest konsekwentny. Rynek wspólnotowy raz traktuje jako wewnętrzny (rynek ten opiera się o zasadę wolności gospodarczej, która jest typowa dla Europy bez granic. Przykładem rynku wewnętrznego jest UGW), podczas gdy innym razem traktuje ten rynek jako wspólny (rynek ten opiera się o swobody gospodarcze jako wyjątki od teorii istniejących granic). Tym samym TWE zrównuje swobody rynku wspólnego ze swobodami rynku wewnętrznego.<sup>10</sup>

Źródło: opracowanie własne na podst. Z. Brodecki, *Prawo integracji w Europie*, Warszawa 2007.

U podstaw wprowadzenia strefy wolnego handlu (*free trade area*), jak i unii celnej (*customs union*) leży liberalizacja obrotów handlowych. W ramach strefy wolnego handlu państwa regulują jedynie wzajemny handel, podczas gdy w unii celnej regulacje dotyczą również stosunków handlowych z państwami trzecimi. Tym samym strefa wolnego handlu jest etapem, na którym integrujące się państwa nie prowadzą wspólnej polityki handlowej w stosunku do państw trzecich (nie należących do obszaru integracyjnego). W ramach unii celnej powstaje wspólna polityka handlowa, a państwa należące do obszaru stosują wspólną zewnętrzną taryfę celną, tzn. wspólnie określają wysokość stawek celnych stosowanych w handlu z państwami trzecimi<sup>11</sup>. Wprowadzenie wspólnej zewnętrznej taryfy celnej oznacza utratę pewnej suwerenności. Państwa, które należą do ugrupowania, nie mogą samodzielnie prowadzić polityki handlowej, a wszelkie decyzje dotyczące tej polityki muszą uzgadniać wspólnie bądź upoważniać do tego instytucje ponadnarodowe.

10 Zob. A. Cieśliński, *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, Warszawa 2007.

11 A. Czapczyńska, K. Śledziwska, *Teoria integracji europejskiej*, Warszawa 2003, s. 9.



Wspólny rynek (*common market*) respektuje zasady unii celnej i wprowadza cztery swobody przepływu: dóbr, usług, kapitału i pracy. Dla wspólnego rynku typowa jest integracja przez harmonizację (Dyrektywy harmonizacyjne) i koordynację (Dyrektywy koordynacyjne). Dzięki nim następuje stopniowe otwieranie rynku.

Unia Gospodarczo–Walutowa (UGW) stanowi najwyższy etap integracji gospodarczej<sup>12</sup>. Z faktu iż Unia Gospodarczo–Walutowa przestrzega zasad jednolitego rynku oraz zakłada wspólną politykę gospodarczo–monetarną wynika, iż punkt ciężkości prawa przenosi się ze sfery prawa krajowego na sferę polityki i prawa ponadnarodowego. W polityce gospodarczej istotną rolę odgrywa wspólna polityka finansowa. Likwidacja barier fiskalnych polega m.in. na przyjęciu zharmonizowanego systemu podatków pośrednich, zastępowaniu prawa wspólnotowego prawem narodowym oraz przyjęciu jednolitej polityki podatkowej.

### 3. Źródła prawa finansowego w konstytucji RP

#### 1. Źródła finansowego prawa krajowego

Zgodnie z art. 87 Konstytucji RP, krajowy system prawa jest ukształtowany w sposób pionowy i ma strukturę hierarchicznej piramidy.



Źródło: opracowanie własne

---

12 *Ibidem*, s. 10.

Na szczycie piramidy, zgodnie z art. 8 ust. 1 Konstytucji RP, znajdują się postanowienia Konstytucji RP, niżej znajdują się ratyfikowane umowy międzynarodowe, które po ich ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw stają się częścią krajowego porządku prawnego. Zgodnie z zawartą w konstytucji RP regułą kolizyjną umowa międzynarodowa, ratyfikowana<sup>13</sup> za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Wynika stąd, że nie każda ratyfikowana umowa międzynarodowa ma pierwszeństwo przed ustawą, ale tylko ta, która została ratyfikowana za uprzednią zgodą Sejmu i Senatu wyrażoną w ustawie.

Poza wskazanymi wyżej źródłami prawa finansowego Konstytucja RP nadaje moc powszechnie obowiązującą ustawom, rozporządzeniom i aktom prawa miejscowego. Rozporządzenia i akty prawa miejscowego mogą być wydawane na podstawie ustaw, w zgodzie z ich postanowieniami, dlatego określane są jako akty podustawowe. Powszechnie obowiązujące źródła prawa finansowego obowiązują na terytorium całego kraju. Wyjątek stanowią akty prawa miejscowego<sup>14</sup>, których obowiązywanie jest ograniczone do obszaru działania organów, które je ustanowiły.

## 2. Źródła międzynarodowego prawa finansowego

Rzeczpospolita Polska jako podmiot finansowego prawa międzynarodowego jest sygnatariuszem wielu umów międzynarodowych. Źródła prawa międzynarodowego są określone w art. 9 Konstytucji RP, zgodnie z którym RP zobowiązała się przestrzegać wiążącego ją prawa międzynarodowego. Do źródeł prawa międzynarodowego zaliczamy: umowy międzynarodowe, zwyczaj międzynarodowy, zasady ogólne prawa uznane przez narody cywilizowane, doktrynę. W prawie międzynarodowym publicznym nie ma ścisłej hierarchii formalnych źródeł prawa, co nie oznacza, że nie zaczyna się rysować hierarchia norm<sup>15</sup>.

Pojęcie źródeł międzynarodowego prawa finansowego można przedstawić na podstawie art. 38 Statutu Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości. Źródła te ilustruje poniższy schemat:

Umowa międzynarodowa

13 Wśród ratyfikowanych umów międzynarodowych można wyróżnić dwie grupy, w zależności od mocy prawnej, przedmiotu umowy oraz szczególnych wymogów konstytucyjnych dotyczących ratyfikacji umowy. Do pierwszej grupy zaliczamy ratyfikowane umowy międzynarodowe za zgodą wyrażoną w ustawie, do drugiej natomiast pozostałe ratyfikowane umowy międzynarodowe, A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, Wstęp do prawoznawstwa, Lublin 2007, s. 216.

14 Akty prawa miejscowego do wejścia w życie wymagają ogłoszenia. Ogłoszenie polega na publikacji aktu prawa miejscowego w dzienniku urzędowym danego województwa, bądź na upowszechnieniu go w inny dopuszczony ustawowo i przyjęty zwyczajowo na danym terytorium sposób.

15 W. Czaplinski, A. Wyrozumska, Prawo międzynarodowe publiczne. Zagadnienia systemowe, Warszawa 2004, s. 19.

Umowy międzynarodowe

Zwyczaj międzynarodowy

Zasady ogólne prawa uznane  
przez podmioty prawa  
międzynarodowego

Orzecznictwo, doktryna

*Źródło: opracowanie własne*

Przykładem umowy międzynarodowej jest Umowa pomiędzy Rządem Ukrainy a Rządem Rzeczypospolitej Polskiej o handlu i współpracy gospodarczej z dnia 4 października 1991 r. Postanowienia art. 3 tej umowy stanowią, że strony uznają wzajemną zasadę największego sprzyjania co do cła, podatków, innych opłat urzędowych, a także procedur celnych związanych z eksportem oraz importem towarów i usług między krajami.

W praktyce międzynarodowej powszechnie stosowanym źródłem prawa są zwyczaje międzynarodowe. Dla przykładu, w praktyce bankowej popularne są zwyczaje stosowane przy akredytywach dokumentowych<sup>16</sup>. Jednolite zwyczaje stosują nie tylko banki, które oficjalnie je uznały, ale również strony, które postanowiły uznać zawarte w nich wytyczne za wiążące. Zakres regulacji akredytywy dokumentowej dotyczy m.in. rodzajów i awizowania akredytywy, zobowiązań i odpowiedzialności stron, wymagań w odniesieniu do dokumentów, interpretacji terminów używanych w akredytywach, przeniesienia akredytywy i przeniesienia wpływów z akredytywy<sup>17</sup>.

Do źródeł międzynarodowego prawa finansowego zalicza się również ogólne zasady prawa uznane przez podmioty prawa międzynarodowego. W ramach gospodarczych organizacji międzynarodowych zostały wypracowane fundamentalne zasady prawa podatkowego, takie jak np. zasada niedyskryminacji, zasada traktowania narodowego czy klauzula największego uprzywilejowania<sup>18</sup>.

Pomocnicze źródła ustalania norm prawa stanowią orzecznictwo i doktryna. W literaturze przedmiotu nie ma zgodności co do faktu zaliczania ich do źródeł międzynarodowego prawa finansowego<sup>19</sup>.

16 Pierwsze usystematyzowanie tych zwyczajów zostało dokonane w roku 1933 przez Międzynarodową Izbę Handlową w Paryżu jako Uniform Customs and Practices for Documentary Credit.

17 Szerzej: M. Stwoń, Konstrukcje prawne rozliczeń bankowych a proces transferu środków pieniężnych, praca doktorska na prawach rękopisu, Gdańsk 2005 r., s. 268–273.

18 M. Wróblewska, Most-favourite-nation clause in the light of EC case C-335/05 Rizeni Letoveho Provozu CR, S.P. V. Bundesamt Fur Finanzen, Masarykova Univerzita, Brno 2008, s. 398–403.

19 W. Czaplński, A. Wyrozumska, Prawo międzynarodowe publiczne... *op. cit.*, s.28–31. R. Bierzanek, J. Symonides, Prawo międzynarodowe publiczne, Warszawa 1997, s. 113–114.

### 3. Źródła prawa finansowego Unii Europejskiej

Pod terminem źródeł prawa UE należy rozumieć rodzaje aktów prawnych, które składają się na porządek prawny UE. W literaturze przedmiotu nie wypracowano jednolitego kryterium co do sposobu podziału źródeł prawa. Jednym ze sposobów jest podział źródeł prawa podatkowego w odniesieniu do obszarów badawczych, takich jak: zagadnienia ogólne prawa podatkowego, problematyka podatków bezpośrednich, podatków pośrednich, pozostałych podatków, kwestie dotyczące zapobiegania uchylaniu się od obowiązków podatkowych. Wśród zagadnień ogólnych prawa podatkowego wyróżnia się np. Decyzję Komisji z dnia 22 lipca 1993 r. określającą podatki związane z produkcją i przywozem w celu wykonania art. 1 dyrektywy Rady 89/130/EWG, Euratom w sprawie harmonizacji obliczania produktu narodowego brutto w cenach rynkowych<sup>20</sup>. W odniesieniu do podatków bezpośrednich wyróżnia się źródła prawa dotyczące podatku dochodowego np. Rekomendacja Komisji nr 94/79/WE z 21 grudnia 1993 r. w sprawie podatku od dochodów uzyskanych przez nierezydentów Państw<sup>21</sup>, źródła prawa w odniesieniu podatku dochodowego od firm, np. Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich, czy Kodeks postępowania wspierającego skuteczne wykonanie Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, źródła prawa dotyczące zniesienia podwójnego opodatkowania<sup>22</sup> oraz źródła prawa w odniesieniu do zniesienia podwójnego opodatkowania, np. umowa między Wspólnotą Europejską a księstwem Lichtensteinu ustanawiająca środki równoważne do przewidzianych w dyrektywie rady 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek – Protokół ustaleń<sup>23</sup>.

W grupie podatków pośrednich wyróżnia się źródła prawa dotyczące podatku obrotowego/VAT, np. Decyzja Komisji z dnia 24 lipca 1998 r. w sprawie postępowania w przypadkach nadużyć finansowych w zakresie podatku VAT (rozbieżności między teoretycznymi wpływami z podatku VAT i rzeczywistymi wpływami z podatku VAT) dla celów zbiorczej rachunkowości narodowo-gospodarczej<sup>24</sup>, akcyza, np. Dyrektywa Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy<sup>25</sup>, podatek od kapitału i obrotu papierami wartościowymi, np. Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich

20 Dz.U. L 213 z 24.8.1993.

21 Dz.U. L 39 z 10.2.1994.

22 Dz.U. L 225 z 20.8.1990.

23 Dz.U. L 379 z 24.12.2004

24 Dz.U. L 234 z 21.8.1998

25 Dz.U. L 316 z 31.10.1992

od gromadzenia kapitału<sup>26</sup>, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32008L0007:PL:HTML>, indywidualne zwolnienia z podatku, np. Dyrektywa Rady z dnia 28 maja 1969 r. w sprawie harmonizacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do zwolnienia z podatku obrotowego i podatku akcyzowego towarów przywożonych w międzynarodowym ruchu pasażerskim<sup>27</sup>.

W obszarze pozostałych podatków wyróżnia się źródła prawa, takie jak np. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 2869/95 z dnia 13 grudnia 1995 r. w sprawie opłat na rzecz Urzędu Harmonizacji w ramach Rynku Wewnętrznego (znaki towarowe i wzory)<sup>28</sup>, a w grupie zapobiegania uchylaniu się obowiązkom podatkowym źródła prawa takie, jak np. Rozporządzenie Rady (Euratom) nr 1074/1999 z dnia 25 maja 1999 r. dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF)<sup>29</sup>.

Inne kryterium podziału źródeł prawa przedstawia Z. Brodecki. Zdaniem tego autora integralną filozofię prawa można przyrównać do symbolu piramidy, a wśród źródeł prawa UE wyróżnić: zasady, reguły, politykę i precedensy<sup>30</sup>. Ujęcie to przedstawia poniższy schemat.

Przedstawiony symbol piramidy obrazuje relacje pomiędzy prawem międzynarodowym (A), prawem UE (B) a prawem krajowym (C i D). Prawo międzynarodowe (A) jest elementem prawa UE (B). Pomiędzy prawem UE (B) a prawem państw członkowskich (C) obowiązuje zasada supremacji prawa wspólnotowego. Relacja pomiędzy prawem UE (B) a prawem państw trzecich (D) odzwierciedla przede wszystkim umowy stowarzyszeniowe.

Problem hierarchii źródeł prawa i miejsca zasad ogólnych w „piramidzie” w doktrynie jest określany jako „wybór normatywnych wartości” w kontekście relacji pomiędzy prawami człowieka a swobodami gospodarczymi. Na szczycie piramidy znajdują się zasady ogólne prawa, które mają wyższość nad regułami, polityką i „zwykłymi precedensami”<sup>31</sup>. W literaturze przedmiotu znajduje się wiele definicji zasad ogólnych prawa UE. Według jednej z nich zasady ogólne to takie zasady, które ze względu na swą naturę i walory traktowane są przez ETS/SPI<sup>32</sup> jako samoistne i pierwotne źródło prawa<sup>33</sup>. Przykładem zasad ogólnych prawa integracji w UE jest zasada pierwszeństwa stosowania prawa wspólnotowego (zasada supremacji) nad prawem państw członkowskich oraz zasada skutku bezpośredniego (*direct effect*).

26 Dz.U. L 46 z 21.2.2008

27 Dz.U. L 133 z 4.6.1969

28 Dz.U. L 303 z 15.12.1995

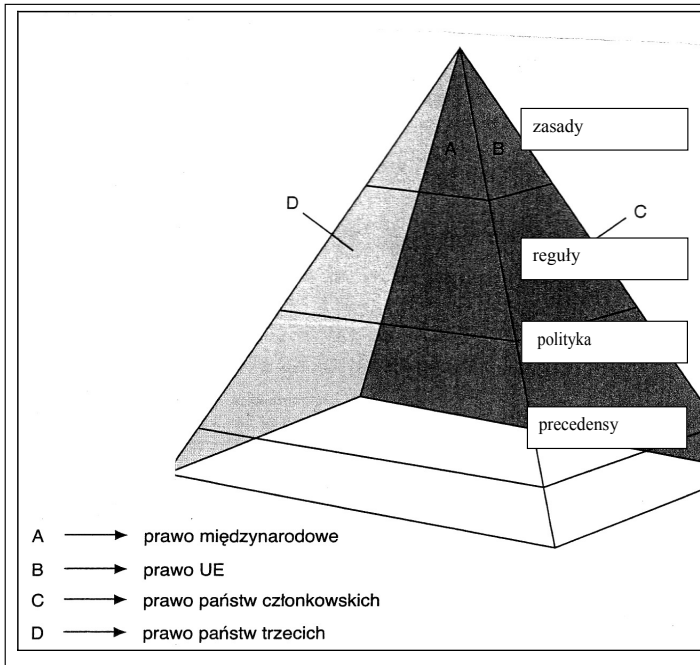
29 Dz.U. L 136 z 31.5.1999

30 Z. Brodecki, Prawo integracji w Europie, Warszawa 2007, s. 81–104.

31 Z. Brodecki, Definicja zasad ogólnych, (w:) Europa sędziów, pod red. Z. Brodeckiego, Warszawa 2007, s. 41 i n.

32 Sąd Pierwszej Instancji

33 Z. Brodecki, Prawo integracji... *op. cit.*, s. 85



Źródło: Z. Brodecki, *Teoria piramidy* (w:) *Europa sędziów*, pod red. Z. Brodeckiego, Warszawa 2007, s. 32.

Zasada prymatu prawa wspólnotowego służy rozwiązaniu sprzeczności pomiędzy normą prawa krajowego a prawa wspólnotowego<sup>34</sup>. Z ukształtowanej linii orzeczniczej ETS-u<sup>35</sup> wynika prymat prawa wspólnotowego w stosunku do całego prawa wewnętrznego państw członkowskich, w tym do konstytucji krajowej<sup>36</sup>. Zaakceptowanie zasady pierwszeństwa przez wszystkich członków UE jest konieczne z uwagi na zapewnienie jednolitej skuteczności prawa obszarze Wspólnoty.

W dniu 11 maja 2005 r., z inicjatywy grupy posłów, Trybunał Konstytucyjny (TK), badając zgodność przystąpienia RP do Traktatu akcesyjnego, wypowiedział się w kwestii relacji prawa wspólnotowego i prawa krajowego<sup>37</sup>. W myśl art. 9 Konstytucji RP, Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa między-

34 Z. Brodecki, S. Majkowska-Szulc, D. Pyć, Prymat (traktaty i akty instytucji UE, umowy międzynarodowe), (w:) *Europa... op. cit.*, s. 48.

35 Sprawa F.Costa v. ENEL.

36 W sprawie 11/70 Internationale Handelsgesellschaft niemiecki sąd administracyjny uznał, iż system depozytowy ustanowiony na podstawie rozporządzeń wspólnotowych jest niezgodny z konstytucyjnymi zasadami wolności gospodarczej. ETS wyjaśnił, iż ważność aktów instytucji wspólnotowych może być oceniana wyłącznie na podstawie prawa wspólnotowego, a prawo wydane na podstawie Traktatu nie może być uchylone przez prawo wewnętrzne państwa członkowskiego.

37 Wyrok z dnia 11 maja 2005 r. Sygn. akt K 18/04.

narodowego. W związku z tym, zdaniem Trybunału, na terytorium naszego kraju obowiązują uregulowania stanowione przez krajowego ustawodawcę, jak również tworzone w przestrzeni europejskiej. W efekcie system prawa obowiązujący na terytorium RP ma charakter wieloskładnikowy. W jego ramach współobowiązują podsystemy regulacji prawnych, które pochodzą z różnych centrów prawodawczych. Powinny one współistnieć na zasadzie przyjaznej wykładni i kooperatywnego współstosowania. Niestety, w praktyce nie można wykluczyć sytuacji wystąpienia kolizji norm i konieczności wyboru prymatu jednego z podsystemów. W tej sprawie TK zajął jednoznaczne stanowisko, uznając prymat Konstytucji RP w stosunku do całego porządku prawnego na terytorium RP<sup>38</sup>. Jednocześnie TK nie zaakceptował koncepcji ETS, zgodnie z którą pierwszeństwo prawa wspólnotowego jest pierwszeństwem stosowania, a nie obowiązywania<sup>39</sup>.

W przedmiotowej sprawie TK argumentował, że Traktat akcesyjny jest rodzajem umowy międzynarodowej, tj. umowy o przekazaniu niektórych kompetencji organów władzy państwowej w „niektórych sprawach” organizacji międzynarodowej lub organowi międzynarodowemu. Tym samym, opierając się na art. 91 ust. 2 Konstytucji RP, Traktat ma pierwszeństwo przed postanowieniami ustaw, o ile nie można ich współstosować. W konsekwencji z konstytucji RP nie wynika prymat prawa wspólnotowego nad prawem krajowym, a wręcz przeciwnie, uznanie Konstytucji jako najwyższego prawa RP (w zakresie obowiązywania i stosowania) w stosunku do wszystkich wiążących ją umów międzynarodowych. Dalej Trybunał uznał, iż ewentualna kolizja na linii prawo wspólnotowe – prawo krajowe nie może być w żaden sposób rozwiązywana przez uznanie nadrzędności normy wspólnotowej w stosunku do normy konstytucyjnej. Niedopuszczalna byłaby również utrata mocy obowiązującej artykułu Konstytucji RP i zastąpienie go przepisem wspólnotowym. W sytuacji zaistnienia powyższych okoliczności, to suwerenny polski ustawodawca jest umocowany, aby samodzielnie decydować o sposobie rozwiązania wymienionej sprzeczności. Wówczas należałoby rozważyć bądź celowość wprowadzenia zmian w Konstytucji RP, bądź spowodowania reform w obszarze prawa wspólnotowego, bądź podjęcie decyzji o wystąpieniu z Unii Europejskiej<sup>40</sup>.

Supremacja prawa wspólnotowego dotyczy wszystkich źródeł prawa, tj. zasad ogólnych prawa wspólnotowego, traktatów, dyrektyw, rozporządzeń, decyzji oraz umów międzynarodowych<sup>41</sup>. Ponieważ w praktyce nie da się uniknąć kolizji

38 Nadrzędność Konstytucji RP w stosunku do całego porządku prawnego przejawia się w trzech obszarach. Po pierwsze, mechanizm przystąpienia RP do Unii Europejskiej jest zgodny z przepisami Konstytucji. Po drugie, TK jest uprawniony do orzekania o zgodności z Konstytucją RP ratyfikowanych umów międzynarodowych tj. Traktatu akcesyjnego i aktów stanowiących jego integralne składniki. Po trzecie, przepisy Konstytucji RP nie mogą utracić mocy obowiązującej bądź ulec zmianie wskutek powstania nieusuwalnej sprzeczności. *Ibidem*, s. 10.

39 Sprawa 106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal, sprawa C–1022/97 Ministero delle Finanze v. IN.CO.GE.90' Srl.

40 Wyrok z dnia 11 maja 2005 r. Sygn. akt K 18/04, s. 9.

41 S. Majkowska–Szulc, Stosowanie i interpretacja prawa Unii Europejskiej (w:) Unia Europejska. Prawo instytucjonalne i gospodarcze, Warszawa 2008, s. 290.

norm<sup>42</sup> prawa wspólnotowego i prawa krajowego, orzecznictwo ETS-u stoi na stanowisku, iż sędziowie państw członkowskich są obowiązani do odmowy zastosowania prawa krajowego niezgodnego z prawem wspólnotowym<sup>43</sup>. Taka sytuacja nie oznacza, że norma prawa krajowego przestaje obowiązywać, ale skutkuje tym, że nie znajduje zastosowania w obszarze obowiązywania prawa wspólnotowego. Dla przykładu norma prawa krajowego dyskryminująca podatników cudzoziemców, w porównaniu z obywatelami polskimi, nie może znaleźć zastosowania w stosunku do obywateli państw członkowskich UE z uwagi na naruszenia art. 12 i 39 TWE, natomiast mogłaby być stosowana w odniesieniu do obywateli państw trzecich. W obszarze polskiego prawa finansowego ETS w 2007 r. uznał prymat prawa wspólnotowego nad polskim aktem normatywnym o randze ustawy i rozporządzenia. W sprawie *C-313/05 Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie* ETS badał zgodność ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym i rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego z art. 23, 25 i 90 TWE. W przedmiotowej sprawie M. Brzeziński dokonał wewnątrzspółnotowego nabycia samochodu marki Volkswagen Golf, rok produkcji 1989 r. W wymaganym przepisami prawa terminie powód uiścił podatek akcyzowy z tytułu sprowadzenia używanego auta na terytorium RP, a następnie zwrócił się do Naczelnika Urzędu Celnego w Warszawie o zwrot nadpłaconego podatku. Swoje stanowisko M. Brzeziński argumentował tym, iż polskie przepisy ustawy o podatku akcyzowym i stosowne rozporządzenie pozostają w sprzeczności art. 23, 25 i 90 TWE. Organ podatkowy odmówił zwrotu nadpłaconego podatku, w związku z czym M. Brzeziński złożył odwołanie od decyzji do organu podatkowego wyższego stopnia, a następnie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. W rezultacie sprawa w postaci pytania prejudycjalnego została przekazana do ETS-u. W dniu 18 stycznia 2007 r. ETS wydał wyrok, uznając, że polskie przepisy dotyczące akcyzy na używane (co najmniej dwuletnie) samochody sprowadzane z państw UE są niezgodne z przepisami TWE. ETS podkreślił, że art. 90 TWE służy zagwarantowaniu neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy używanymi samochodami osobowymi znajdującymi się już na rynku krajowym a podobnymi samochodami przywożonymi z państwa członkowskiego innego niż RP.

Ściśle związaną z zasadą prymatu prawa wspólnotowego jest zasada skutku bezpośredniego. Zasada ta została po raz pierwszy wyrażona w orzeczeniu *Van Gend & Loose*<sup>44</sup>. W przedmiotowej sprawie ETS uznał, że skutki norm prawa wspólnotowego nie zatrzymują się na poziomie państw członkowskich, ale sięgają bezpośrednio wewnątrz tych państw. Oznacza to, że nie tylko państwa członkowskie i nie tylko instytucje wspólnotowe, ale również jednostki są podmiota-

42 Jak wynika z orzecznictwa ETS w przypadku kolizji przepisów wspólnotowych z krajowymi należy przede wszystkim dążyć do wyjaśnienia sprawy, a następnie do unieważnienia prawa krajowego sprzecznego z prawem wspólnotowym. Sprawa 14/68 *Walt Wilhelm i in. v. Federalny Urząd Kartelowy*.

43 Sprawa *Ford Espana v. Hiszpania*, sprawy połączone C-143/88 i C92/89 *Zuckerfabrik Suderdithmarschen und Zuckerfabrik Soest v. Główny Urząd Celny Itzehoe i Główny Urząd Celny Paderborn*.

44 Sprawa 26/62 1963.



mi wspólnotowego porządku prawnego. Wynika z tego, że osoby fizyczne bądź prawne mają możliwość dochodzenia swych praw na poziomie prawa krajowego w oparciu o normy prawa wspólnotowego, a przyznane jednostkom prawa podmiotowe powinny być chronione przez sądy krajowe. Bezpośrednia skuteczność wymaga, aby norma wspólnotowa charakteryzowała się pewnymi cechami. Tym samym norma wspólnotowa musi być: jasna i precyzyjna, bezwarunkowa oraz nadawać uprawnienia jednostkom. Norma jest jasna i precyzyjna, gdy można określić tożsamość jej adresata, treść uprawnienia oraz podmiot zobowiązany do realizacji tego uprawnienia. Norma jest bezwarunkowa, gdy jej skuteczność nie jest zależna od podjęcia działania przez państwo członkowskie. Ostatnią cechą bezpośredniej skuteczności jest fakt nadawania uprawnień jednostce. Tylko łączne spełnienie ww. przesłanek powoduje, że norma jest bezpośrednio skuteczna<sup>45</sup>. Skutek bezpośredni wywołują: zapisy traktatowe, rozporządzenia oraz decyzje. Dyrektywy są bezpośrednio skuteczne, tylko w wyjątkowych sytuacjach. Skuteczność ta nie ma bezpośredniego skutku horyzontalnego (relacja jednostka–jednostka), a jedynie bezpośredni skutek wertykalny (relacja jednostka–państwo)<sup>46</sup>.

Przez reguły prawa UE należy rozumieć wiążące akty prawne – zarówno pierwotne (traktaty<sup>47</sup>, umowy międzynarodowe), jak i wtórne (rozporządzenia, dyrektywy, decyzje)<sup>48</sup>. Z punktu widzenia prawa finansowego w TWE znajdują się m.in. postanowienia podatkowe, normy dotyczące Europejskiego Systemu Banków Centralnych, Europejskiego Banku Centralnego, Europejskiego Banku Inwestycyjnego, przepisy dotyczące etapów utworzenia Unii Gospodarczej i Walmutowej, przepisy dotyczące budżetu Wspólnot Europejskich i procedury jego uchwalania.

Umowy międzynarodowe są źródłami prawa nie tylko międzynarodowego, ale również wspólnotowego<sup>49</sup>. UE ma wyłączną kompetencję do zawierania umów w zakresie ustanawiania reguł konkurencji koniecznych dla funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz w takiej dziedzinie jak np. polityka pieniężna (w odniesieniu do państw członkowskich, które przyjęły euro), wspólna polityka handlowa, unia celna<sup>50</sup>. Wśród umów międzynarodowych wyróżnia się umowy zawierane przez Wspólnoty Europejskie, umowy, których stroną jest nie tylko Wspólnota, ale też państwa członkowskie (tzw. umowy mieszane), umowy międzynarodowe zawierane pomiędzy państwami członkowskimi<sup>51</sup>.

45 S. Majkowska–Szulc, M. Nyka, Bezpośredni skutek (traktaty akty instytucji UE, umowy międzynarodowe) (w:) Europa sędziów..., *op. cit.*, s. 58; S. Majkowska–Szulc, Stosowanie i interpretacja prawa Unii Europejskiej..., *op. cit.*, s. 302.

46 Z. Brodecki, Prawo europejskiej..., *op. cit.*, s.98.

47 Wśród traktatów wyróżniamy traktaty założycielskie, rewizyjne i akcesyjne.

48 Z. Brodecki, Prawo europejskiej..., *op. cit.*, 87.

49 Nastęstwem takiego stwierdzenia jest fakt, że mogą być interpretowane w trybie art. 234 TWE.

50 Również zachowanie morskich zasobów biologicznych w ramach wspólnej polityki rybołówstwa.

51 Do źródeł prawa wspólnotowego nie należą umowy międzynarodowe zawierane pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi albo organizacjami międzynarodowymi. Tego typu umowy mogą być zawierane w obszarach i w sytuacjach, w których nie przysługuje kompetencja Wspólnoty. Wyjątek stanowi umowa międzynarodowa GATT, która została zawarta przed utworzeniem Wspólnoty, a jej stroną były wszystkie pań-

Umowy międzynarodowe zawierane przez Wspólnoty Europejskie mogą wywoływać skutek bezpośredni, o ile ich postanowienia spełniają stosowne kryteria<sup>52</sup>. W grupie umów międzynarodowych najwięcej problemów związanych jest z obowiązywaniem skutku bezpośredniego w ramach umów mieszanych, w tym postanowień GATT<sup>53</sup> i Porozumień WTO. Oznacza to, że ETS nie dopuszcza możliwości powoływania się przez jednostkę na postanowienia regulacji Światowej Organizacji Handlu przed sądem wspólnotowym w celu podważenia legalności aktów wspólnotowego prawa pochodnego<sup>54</sup>. Jednostka nie może tego zrobić nawet w sytuacji, gdy w ramach systemu rozstrzygania sporów WTO orzeczono niezgodność prawa wspólnotowego z prawem WTO. Jednostka nie może również powoływać się przed sądem państwa członkowskiego na sprzeczność regulacji wspólnotowych z prawem WTO. Nawet wówczas gdy Organ Rozstrzygania Sporów WTO stwierdził taką niezgodność<sup>55</sup>.

Do umów międzynarodowych zawieranych pomiędzy państwami członkowskimi należą umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, np. Konwencja podpisana w dniu 20 lipca 2006 r. między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych<sup>56</sup>.

Wtórne reguły prawa UE są wydawane przez instytucje Wspólnot Europejskich i mają charakter wiążący. Rozporządzenia stanowią akty prawne o ogólnym zastosowaniu. Obowiązują we wszystkich państwach członkowskich „wprost” z chwilą ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. „Automatyczne” stosowanie rozporządzeń w systemach państw członkowskich jest przejawem integracji poprzez prawo za pomocą metody substytucji<sup>57</sup>. Dla przykładu, wszystkie państwa członkowskie mają obowiązek unikania nadmiernego deficytu budżetowego. W związku z tym Rada, dążąc do ujednolicenia prawa wspólnotowego,

---

stwa członkowskie. ETS stanął na stanowisku, że ponieważ przedmiot umowy międzynarodowej mieści się w zakresie kompetencji Wspólnoty to zajęła ona miejsce państw członkowskich jako stron umowy. S. Biernat, *Źródła prawa Unii Europejskiej*, (w:) *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, pod red. J. Barcza, Warszawa 2004, s. 220.

52 Należą do nich bezpośrednia skuteczność oraz zgodność skutku bezpośredniego z celem i naturą konkretnej umowy międzynarodowej.

53 Już w 1972 r. w sprawie 21–24/72 *International Fruit Company* ETS odmówił uznania skutku bezpośredniego postanowieniom GATT.

54 W sprawie C–53/96 *Hermes International v. FHT Marketing Choice BV* ETS odmówił bezpośredniej skuteczności postanowieniom Porozumienia TRIPS w prawie państw członkowskich. Również w sprawach połączonych C–300/98 i C–392/98 *Christian Dior* ETS odmówił skutku bezpośredniego postanowieniom porozumienia TRIPS, ale stwierdził, że sądy krajowe są obowiązane interpretować przepisy wewnętrzne w sposób przyjazny porozumieniu, w obszarach, w których Wspólnota wydała prawo wspólnotowe. Natomiast w obszarach objętych kompetencją państw członkowskich to państwa członkowskie decydują o sposobie wykonania Porozumienia TRIPS, np. za pomocą skutku bezpośredniego.

55 J. Barcz, *Status prawa WTO w prawie wspólnotowym*. W sprawie skutku bezpośredniego postanowień porozumienia TRIPS (w:) *Prawo Światowej Organizacji Handlu a Unia Europejska* pod red. A. Nowaka–Far, Warszawa 2008, s. 23.

56 Dz.U. Nr 250, poz. 1840.

57 Z. Brodecki, *Prawo integracji...*, *op. cit.*, s. 90.

wydała rozporządzenie nr 3605/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie stosowania Protokołu w sprawie nadmiernego deficytu<sup>58</sup>.

Dyrektywy są zazwyczaj adresowane do wszystkich państw członkowskich i zawsze wymagają transpozycji do prawa krajowego<sup>59</sup>. Dla realizowania idei jednolitego rynku bardzo ważne znaczenie mają przepisy prawne dotyczące kwestii podatkowych<sup>60</sup>.

W dniu 12 lutego 2009 r.<sup>61</sup> ETS wydał wyrok zgodnie z którym orzekł, iż Rzeczpospolita Polska poprzez zaniechanie dostosowania do dnia 1 stycznia 2006 r. swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej do art. 21 ust. 5 akapit pierwszy Dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienionej Dyrektywą Rady 2004/74/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r., uchybiła zobowiązaniom w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny.

Decyzje mają charakter indywidualny<sup>62</sup> i są wiążące w całości dla swoich adresatów. Przedmiotem decyzji mogą być bardzo różne zagadnienia, przy czym duża grupa z nich dotyczy pomocy publicznej. W myśl art. 14 rozporządzenia 659/1999/WE, w przypadku programu pomocy publicznej udzielonego bez uprzedniej notyfikacji Komisja może uznając dany program za niezgodny z rynkiem wewnętrznym i nakazać zwrot pomocy publicznej. Odzyskanie następuje niezwłocznie, w trybie określonym w prawie krajowym zainteresowanego Państwa Członkowskiego, pod warunkiem, że umożliwiałoby ono niezwłoczne i skuteczne wykonanie decyzji.

Przez wspólnotową/unijną politykę prawa należy rozumieć politykę realizowaną przez instytucje Wspólnot/Unii na podstawie norm kompetencyjnych (zasada powierzenia) i określonej procedury (zgody, współdecydowania, współpracy, konsultacji)<sup>63</sup>. Wspólnota realizuje swoją politykę z pomocą różnych instrumentów. Zalicza się do nich: zalecenia, opinie, uchwały, deklaracje, programy, wspólne strategie<sup>64</sup>, wspólne stanowiska, wspólne działania, konwencje wspólnotowe, decyzje i deklaracje państw członkowskich.

Precedensy określa się jako orzeczenia ETS/SPI, które kreują zasadę (inną niż ogólną) oddziaływającą *erga omnes* i będącą samodzielną podstawą orzekania. Spór o precedensy ma wymiar kulturowy. W systemie *common law* prece-

58 Dz.Urz. UE L 2000/55/23. Rozporządzenie to zostało następnie zmienione rozporządzeniem rady nr 475/2000 z dnia 28 lutego 2000 r. (Dz.U.UE L 2000/58/1) i rozporządzeniem Rady nr 351/2002 z dnia 25 lutego 2002 r. (Dz. Urz. UE L 2002/55/23).

59 A. Łazowski, Źródła prawa i ich tworzenie (w:) Unia Europejska. Prawo instytucjonalne..., *op. cit.*, s. 184 i n.

60 C. Kosikowski, Prawo finansowe..., *op. cit.*, s. 179.

61 Sprawa C-475/07.

62 W związku z tym są często porównywalne z decyzjami administracyjnymi.

63 Z. Brodecki, Prawo integracji..., *op. cit.*, s. 92.

64 W praktyce są stosowane bardzo rzadko.

densy stanowią wręcz podstawę piramidy, podczas gdy w systemie prawa stanowionego nie ma zgody co do ich miejsca w systemie źródeł prawa. W doktrynie polskiej, podobnie jak w niemieckiej, przeważa pogląd, że precedens nie ma charakteru prawotwórczego, a wykładnia wiąże jedynie w konkretnej sprawie<sup>65</sup>.

## Wnioski

Nie ulega wątpliwości, że polityka pieniężna prowadzona w ramach UGW przyczynia się do integracji porządku prawnego w skali krajowej, wspólnotowej i międzynarodowej. Bez ujednoczenia polityki pieniężnej trudno będzie zbudować zintegrowany porządek prawny z wewnętrznym podziałem na politykę krajową, ponadnarodową i międzynarodową. W dobie kryzysu finansowego konieczne jest przeprowadzenie zmian, których celem jest dbałość o bezpieczeństwo rynku finansowego na każdej płaszczyźnie. Polityka MFW i Banku Światowego (prawo międzynarodowe) powinna być skoordynowana z polityką Europejskiego Banku Centralnego (prawo wspólnotowe) i polityką banków centralnych państw członkowskich (prawo krajowe).

---

65 Z. Brodecki, *Prawo integracji...*, *op. cit.*, s. 94 i n.

# KONSTYTUCJA RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ WOBEK WEJŚCIA POLSKI DO STREFY EURO – WYBRANE ZAGADNIENIA

MARCIN OLSZAK

## Wprowadzenie

Celem niniejszego opracowania jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy – a jeśli tak – to w jakim zakresie i kiedy konieczna byłaby nowelizacja Konstytucji RP<sup>1</sup> w związku z wejściem Polski do strefy euro. Za punkt odniesienia dla prowadzonej analizy przyjęto stanowisko Europejskiego Banku Centralnego i Komisji Europejskiej na temat zmian, które powinny nastąpić w polskich przepisach, w tym w ustawie zasadniczej, w celu wypełnienia kryteriów konwergencji prawnej, co warunkuje pełne uczestnictwo Rzeczypospolitej Polskiej w III etapie Unii Gospodarczej i Walutowej. Wspomniane stanowisko zostały przedstawione w sporządzonych przez te podmioty Raportach o konwergencji z maja 2008 r.<sup>2</sup> Mając na uwadze cel tego opracowania, rozważania koncentrować się będą na zagadnieniach prawnych poddawanych analizie w tych Raportach<sup>3</sup>, w których zakresie sformułowano uwagi dotyczące Konstytucji RP, tzn. prawnych gwarancji niezależności NBP w jej wymiarze personalnym i instytucjonalnym oraz zapewnienia integracji prawnej NBP w ramach Eurosystemu w obszarze: celów działalności NBP, polityki pieniężnej i jej instrumentów, emisji znaków pieniężnych oraz gospodarki finansowej NBP. Oczekiwania EBC i KE wobec polskiej ustawy zasadniczej zostaną przedstawione wraz z innymi uwagami, które odnoszą się do wymienionych zagadnień, w szczególności zaś do odpowiednich przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim.<sup>4</sup> Pozwoli to na pełniejsze zobrazowanie problematyki zmian w analizowanym zakresie.

- 1 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- 2 Przedstawiając Raporty o konwergencji, EBC oraz Komisja spełniają wymagania art. 122 ust. 2 w związku z art. 121 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE C 325 z 24 grudnia 2002, s. 1–181; dalej: „Traktat”), zgodnie z którymi podmioty te mają obowiązek składania Radzie Unii Europejskiej, przynajmniej raz na dwa lata, bądź na wniosek państwa członkowskiego objętego derogacją, sprawozdania „w sprawie postępów dokonanych przez państwa członkowskie w wypełnianiu ich zobowiązań w zakresie urzeczywistniania unii gospodarczej i walutowej”.
- 3 Stanowisko EBC i KE na temat polskiego ustawodawstwa (w badanym przez te podmioty zakresie), będące punktem odniesienia dla niniejszego opracowania, zostało zawarte w: 1) European Central Bank, Convergence Report, May 2008, s. 331–336 oraz 2) European Commission, Convergence Report 2008. Technical annex, s. 137–139.
- 4 Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 1, poz. 2 z późn. zm.; dalej: „ustawa o NBP”.

Identyfikacja obszarów wymagających nowelizacji, jak i rozpoznanie tych z nich, w których jej dokonywanie nie wydaje się uzasadnione, umożliwi zarysowanie kierunków koniecznych zmian w regulacji Konstytucji RP i analizowanych ustaw.<sup>5</sup>

Powyższe wywody zostaną poprzedzone rozważaniami, których przedmiotem stanie się kwestia uczestnictwa Rzeczypospolitej Polskiej w Mechanizmie Kursowym II (ERM II) w okresie poprzedzającym decyzję o uchyleniu derogacji w świetle wybranych przepisów polskiego prawa. Jej wyniki pozwolą, przede wszystkim, na udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy udział w ERM II wymaga wcześniejszego (przed przystąpieniem do Mechanizmu Kursowego II) dokonania zmian w ustawie zasadniczej.

## I Uczestnictwo Rzeczypospolitej Polskiej w ERM II<sup>6</sup>

Uczestnictwo w Mechanizmie Kursowym II (*Exchange Rate Mechanism II* – *ERM II*) nie stanowi środka natury prawnej, którego wdrożenie do krajowych systemów prawnych jest konieczne, tak jak to ma miejsce np. w przypadku prawodawstwa odnoszącego się do wprowadzenia do obiegu euro. Podkreśla się jednak, że nie jest ono obojętne prawnie.<sup>7</sup> Należy bowiem pamiętać, że zgodnie z art. 121 ust. 1 Traktatu jednym z kryteriów, którego spełnienie bada Komisja Europejska i EBC, jest „*przestrzeganie normalnych granic wahań kursów przewidzianych mechanizmem kursów walut Europejskiego Systemu Walutowego przez co najmniej dwa lata, bez przeprowadzania dewaluacji w stosunku do walut innego Państwa Członkowskiego.*” Warto zauważyć, że przywołany w tym przepisie mechanizm kursów walut Europejskiego Systemu Walutowego przestał istnieć z dniem przejścia 11 Państw Członkowskich UE do III etapu Unii Gospodarczej i Walutowej, co miało miejsce 1 stycznia 1999 r. Wskazuje się jednak, że jego faktycznym, chociaż nie prawnym, kontynuatorem jest ERM II.<sup>8</sup>

5 Warto zaznaczyć, że ani Traktat, ani dołączony do tego Traktatu Protokół w sprawie Statutu Europejskiego Systemu Banków Centralnych i Europejskiego Banku Centralnego (dalej: „Statut”) nie rozstrzygają o sposobie dostosowania do przepisów tych aktów prawnych ustawodawstwa krajowego. W konsekwencji proces dostosowawczy może polegać albo na wprowadzeniu odesłań do Traktatu i Statutu, albo na włączeniu do prawa krajowego odpowiednich postanowień tych aktów prawa pierwotnego ze wskazaniem miejsca ich pochodzenia, wreszcie na wyeliminowaniu istniejących niezgodności, albo łącznie na zastosowaniu wymienionych technik legislacyjnych (zob. Europejski Bank Centralny, Raport o konwergencji. Maj 2008, s. 21).

6 Należy podkreślić, że przedmiotem rozważań nie są inne (niż prawne) uwarunkowania uczestnictwa w ERM II, które mogłyby przemawiać za wcześniejszym dokonywaniem nowelizacji przywoływanych aktów prawnych, np. potrzeba minimalizacji ryzyka niewypełnienia kryterium stabilności kursowej, na którą uwagę zwraca Ministerstwo Finansów w ogłoszonej w październiku 2008 r. „Mapie drogowej przyjęcia euro przez Polskę”, stwierdzając, że: „Kluczowe dla realizacji (...) harmonogramu będzie podjęcie decyzji w zakresie (...) zmiany Konstytucji RP, która na etapie wejścia do ERM II nie jest warunkiem formalnym, ale jest konieczna ze względu na minimalizację ryzyka niewypełnienia kryterium stabilności kursowej (...)” – cytowany materiał został opublikowany na stronie: [http://www.mofnet.gov.pl\\_files/\\_aktualnoci/2008/10/mapa\\_drogowa\\_28\\_10\\_2008.pdf](http://www.mofnet.gov.pl_files/_aktualnoci/2008/10/mapa_drogowa_28_10_2008.pdf) (ostatnio przeglądana w dniu 26 stycznia 2009 r.).

7 A. Nowak–Far, *Unia Gospodarcza i Walutowa*, Warszawa 2001, s. 378.

8 *Ibidem*, s. 379.

Mechanizm Kursowy II jest instrumentem stabilizacji kursów walutowych w Unii Europejskiej. Ramy prawne jego funkcjonowania wyznaczają, przede wszystkim, 2 akty prawne: 1) Rezolucja Rady Europejskiej z dnia 16 czerwca 1997 r. w sprawie utworzenia mechanizmów walutowych na trzecim etapie Unii Gospodarczej i Walutowej<sup>9</sup> oraz 2) Umowa z dnia 16 marca 2006 r. pomiędzy Europejskim Bankiem Centralnym oraz krajowymi bankami centralnymi Państw Członkowskich spoza strefy euro określająca procedury operacyjne mechanizmu kursów walutowych w trzecim etapie Unii Gospodarczej i Walutowej<sup>10</sup>.

Zgodnie z Rezolucją uczestnictwo w ERM II jest dobrowolne, chociaż oczekuje się, że państwa objęte derogacją w odpowiednim czasie przystąpią do tego mechanizmu. Istotnym aspektem udziału w tym Mechanizmie jest określenie dla waluty każdego państwa członkowskiego spoza strefy euro kursu centralnego w stosunku do euro, przy czym wprowadza się jedno standardowe pasmo wahań w przedziale  $\pm 15\%$  w odniesieniu do tego kursu. Innymi słowy, można stwierdzić, że z uczestnictwem w ERM II wiąże się dobrowolne dla państwa członkowskiego ograniczenie jego swobody w kształtowaniu kursu jego waluty krajowej w stosunku do waluty euro.

Należy zauważyć, że stroną Umowy z dnia 16 marca 2006 r. jest Narodowy Bank Polski, co nie jest jednak równoznaczne z uczestnictwem w ERM II. Przywołana Umowa rodzi bowiem dla NBP skutki prawne jedynie w zakresie określonym w jej art. 2 ust. 2, art. 5 oraz art. 19. Wejście do ERM II oznaczałoby natomiast, że zastosowanie znajdą przepisy tej Umowy (zgodnie z jej art. 18), które dotyczą: 1) dwustronnych kursów centralnych oraz kursów interwencji pomiędzy walutą euro a uczestniczącymi walutami spoza strefy euro (art. 1); 2) obowiązku wzajemnego powiadamiania się o wszelkich interwencjach kursowych mających na celu ochronę spójności ERM II (art. 2 ust. 1); 3) interwencji na krańcach pasma (art. 3); 4) skoordynowania interwencji wewnątrz pasma (art. 4); 5) finansowania bardzo krótkookresowego (art. 6–14); 6) bliższej współpracy kursowej (art. 15) oraz 7) rewizji kursów centralnych oraz uczestnictwa w zawężonych pasmach wahań (art. 17).

Na tle powyższych ustaleń zasadne wydaje się pytanie, czy – a w przypadku odpowiedzi twierdzącej – w jakim zakresie, uczestnictwo w ERM II wymaga uprzedniego wprowadzenia zmian do polskiego prawa, w szczególności zaś w Konstytucji RP.

W mojej opinii, nie sposób nie zgodzić się poglądem wyrażonym przez C. Kosikowskiego<sup>11</sup>, że z prawnego punktu widzenia przystąpienie do Mecha-

9 Dz.Urz. UE C 236 z 2.08.1998 r., dalej jako „Rezolucja”.

10 Dz. Urz. UE C 73 z 25 marca 2006 r., s. 21; dalej jako „Umowa”. Umowa z dnia 16 marca 2006 r. weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2006 r. W tym dniu została, zgodnie z art. 20 ust. 2 tej Umowy, uchylona Umowa z dnia 1 września 1998 r. (Dz.Urz. UE C 345 z 13 listopada 1998 r., s. 6) z zastrzeżeniem, że wszelkie odniesienia do uchylonej Umowy należy rozumieć jako odniesienia do Umowy z dnia 16 marca 2006 r.

11 Zob. C. Kosikowski, Prawne aspekty wejścia Polski do strefy euro, „Państwo i Prawo” 2008, nr 12, s. 26.

zmu Kursowego II nie oznacza konieczności nowelizacji Konstytucji, w szczególności ust. 1 oraz ust. 6 w jej art. 227. Uczestnictwo w ERM II nie prowadzi bowiem do pozbawienia Narodowego Banku Polskiego wyłącznego prawa ustalania i realizowania polityki pieniężnej, z którą związana jest bezpośrednio materia polityki walutowej i zasad ustalania kursu złotego w stosunku do walut obcych. Nie oznacza także, że bezprzedmiotowe stanie się ustalenie przez Radę Polityki Pieniężnej corocznie założeń polityki pieniężnej. Nie wydaje się również konieczne wprowadzanie, z uwagi na przystępowanie do Mechanizmu Kursowego II, zmian do ustawy o NBP, w szczególności zaś do jej art. 24, zgodnie z którym do Rady Ministrów, działającej w porozumieniu z Radą Polityki Pieniężnej, należy: 1) ustalanie polityki walutowej, realizowanej przez NBP (ust. 1 tego przepisu); 2) ustalanie zasad ustalania kursu złotego w stosunku do walut obcych (ust. 2). Uczestnictwo w ERM II nie oznacza pozbawienia NBP kompetencji do ogłaszania bieżących kursów walut obcych oraz kursów innych wartości dewizowych (art. 24 ust. 3 ustawy o NBP).

Uzasadnione jest jednak twierdzenie, że przystąpienie do Mechanizmu Kursowego II i związane z tym określenie kursu centralnego złotego wobec euro z pasmem wahań  $\pm 15\%$  w odniesieniu do tego kursu niesie ze sobą konieczność uwzględnienia tego rodzaju zmiany w zasadach ustalania kursów złotego w stosunku do euro. Rewizji wymagać zatem będą zasady ustalania kursu złotego w stosunku do walut obcych, o których mowa w art. 24 ust. 2 ustawy o NBP oraz uchwała nr 51/2002 Zarządu NBP z dnia 23 września 2002 r. w sprawie sposobu wyliczania i ogłaszania bieżących kursów walut obcych.<sup>12</sup> Fakt ten będzie musiał także zostać odzwierciedlony w Założeniach Polityki Pieniężnej, np. w strategii tej polityki. Do takiego wniosku prowadzi np. analiza „Założeń Polityki Pieniężnej na rok 2009”, stanowiących Załącznik do uchwały RPP z dnia 24 września 2008 r. w sprawie założeń polityki pieniężnej na rok 2009.<sup>13</sup> W pkt. 1 Założeń czytamy bowiem, że: „*W przypadku podjęcia wiążącej decyzji dotyczącej daty planowanego przystąpienia Polski do strefy euro oraz związanego z tym wejścia do ERM II, Rada dokona niezbędnych dostosowań strategii polityki pieniężnej...*”.

## II Niezależność instytucjonalna i personalna NBP

Należy przypomnieć, że w listopadzie 1995 r. Europejski Instytut Walutowy określił katalog cech, które charakteryzują niezależność banku centralnego. W sposób szczegółowy przedstawiono je po raz pierwszy w Raporcie o konwergencji z 1998 r. i były one doprecyzowywane w opiniach wydawanych w kolejnych latach przez EBC.<sup>14</sup> Zgodnie z tym katalogiem, na niezależność banku

12 Dz. Urz. NBP Nr 14, poz. 39 z późn. zm.

13 M.P. Nr 74, poz. 669 z późn. zm.

14 Europejski Bank Centralny, Raport o konwergencji. Maj 2008, s. 21.



centralnego składają się różne jej rodzaje, które są podstawą oceny stopnia konwergencji ustawodawstwa państw członkowskich objętych derogacją z Traktatem i Statutem. Ich analiza wskazuje, że niezależność banku centralnego powinna być rozpatrywana w aspekcie funkcjonalnym, instytucjonalnym, personalnym i finansowym.<sup>15</sup> Przedmiotem zastrzeżeń Europejskiego Banku Centralnego i Komisji Europejskiej wobec Polski stała się natomiast kwestia prawnych gwarancji niezależności NBP w jej wymiarze instytucjonalnym i personalnym.

Lektura wypowiedzi EBC i KE prowadzi do wniosku, że dla zapewnienia zgodności polskiego prawa z postanowieniami art. 108 Traktatu i art. 7 Statutu, które wyrażają zasadę niezależności instytucjonalnej, nieodzowna staje się nowelizacja Konstytucji RP i ustawy o NBP. Z opinii tych podmiotów wynika, że do polskiego prawa należałoby: 1) wprowadzić (w zakresie odnoszącym się do wykonywania przez NBP zadań w ramach Europejskiego Systemu Banków Centralnych) wyraźny zakaz: a) zwracania się o polecenia oraz zakaz przyjmowania poleceń przez NBP i członków jego organów decyzyjnych od organów zewnętrznych, b) dążenia do wywierania wpływu na członków organów decyzyjnych NBP w sytuacji, gdy może to oddziaływać na wykonanie przez NBP zadań związanych z uczestnictwem w ESBC, 2) dostosować do przywołanych postanowień Traktatu i Statutu: a) art. 203 ust. 1 Konstytucji RP<sup>16</sup> oraz art. 11 ust. 3, art. 21 ust. 1 i art. 23 ust. 1 pkt 2 ustawy o NBP.

W prowadzonych w ramach niniejszego opracowania rozważaniach odniosę się szerzej do uwag, które zostały wskazane w pkt. 1 oraz do problematyki art. 203 ust. 1 Konstytucji RP, przy czym przywołanemu przepisowi ustawy zasadniczej poświęcę uwagę w trakcie analizowania kwestii przepisów o gospodarce finansowej NBP.<sup>17</sup>

Odnosząc się zatem do zastrzeżeń z pkt. 1, należy zauważyć, że w istocie, postanowienie tej treści nie zostało *expressis verbis* wysłowione w ustawie o NBP. Należy się jednak zgodzić z poglądem<sup>18</sup>, że dla obowiązywania tego zakazu w polskim prawie nie jest konieczne jego przenoszenie w drodze wprowadzenia przepisu, w którym oddano by treść art. 108 Traktatu i art. 7 Statutu. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego<sup>19</sup> nie wydaje się budzić wątpliwości stwierdzenie, że zakaz starania się o instrukcje lub ich przyjmowania przez NBP obowiązuje w polskim porządku prawnym. Reguła taka wynika bowiem z kon-

15 *Ibidem*, s. 21 i n.

16 Zauważyć należy, że o ile EBC rozpatruje art. 203 ust. 1 Konstytucji RP w kontekście niezależności instytucjonalnej NBP, to KE odnosi się do problematyki wynikających z tego przepisu kompetencji NIK podczas analizy kwestii integracji prawnej NBP z Eurosystemem, w części, która dotyczy przepisów o gospodarce finansowej NBP.

17 Zob. pkt IV. 4. opracowania.

18 J. Warych, Nowelizacja ustawy o NBP z dnia 18 grudnia 2003 r., (w:) A. Jakubiak i in., Nowe regulacje bankowe, Narodowy Bank Polski, Warszawa, październik 2004 r., s. 67.

19 Zob. wyroki TK: z dnia 28 czerwca 2000 r. (sygn. K 25/99; OTK ZU 2000, nr 5, poz. 141), z dnia 24 listopada 2003 r. (sygn. K 26/03; OTK ZU–A 2003, nr 9, poz. 95) oraz z dnia 22 września 2006 r. (sygn. U 4/06; OTK ZU–A 2006, nr 8, poz. 109).

stytucyjnego statusu NBP<sup>20</sup> oraz z Traktatu i Statutu, których zasady, co podkreślił Trybunał, są wiążące dla wszystkich organów państwa, nie wyłączając Sejmu i Senatu.<sup>21</sup> Warto także przypomnieć, że od dnia przystąpienia Polski do Unii Europejskiej wymieniany art. 108 Traktatu i art. 7 Statutu obowiązują wprost.

Natomiast podczas analizy stanowiska EBC i KE w sprawie zgodności przepisów polskiego prawa ze Statutem w odniesieniu do gwarancji niezależności NBP w jej aspekcie personalnym uwagę zwracają dwie grupy uwag: pierwsza, która dotyczy przesłanek odwołania Prezesa NBP i członków organów decyzyjnych NBP (wynikających z ustawy o NBP oraz z art. 198 Konstytucji i ustawy z dnia 26 marca 1982 r. o Trybunale Stanu<sup>22</sup>) w świetle art. 14 ust. 2 Statutu oraz druga, odnosząca się do kontroli sądowej rozstrzygnięcia o odwołaniu tych podmiotów.

Mając na uwadze cel opracowania i jego ograniczone ramy, dalsze rozważania koncentrować się będą na art. 198 Konstytucji RP i pozostających z nim w związku przepisów, które dotyczą problematyki przesłanek odwołania Prezesa NBP i członków organów decyzyjnych NBP.

Rozpatrując kwestię sposobu sformułowania przesłanek odwołania Prezesa NBP i członków organów NBP w świetle zastrzeżeń EBC i Komisji, warto przypomnieć, że przywoływany przez te podmioty art. 14 ust. 2 Statutu dotyczy *expressis verbis* wyłącznie odwoływania prezesa krajowego banku centralnego i przewiduje tylko dwie przesłanki, które mogą uzasadnić jego odwołanie, mianowicie, gdy prezes przestał spełniać warunki konieczne dla wykonywania swoich obowiązków oraz jeżeli dopuścił się poważnego uchybienia (ang. „*serious misconduct*”). Odnosząc się do zakresu podmiotowego tego postanowienia Statutu, należy zauważyć, że w opinii EBC uzasadniony jest pogląd, zgodnie z którym art. 14 ust. 2 powinien znajdować zastosowanie także wobec innych niż prezesi członków organów decyzyjnych krajowych banków centralnych, którzy uczestniczą w realizacji zadań związanych z uczestnictwem w ESBC, dla zapewnienia porównywalnej stabilności sprawowania urzędu i niezależności banku centralnego w jej wymiarze personalnym.<sup>23</sup> Analizując natomiast same przesłanki odwołania, nie sposób nie zgodzić się z poglądem, że termin „*serious misconduct*” nie jest terminem ścisłym, co daje możliwość jego szerokiej interpretacji<sup>24</sup>, niesprzyjającej, jak się wydaje, realizacji celu art. 14 ust. 2 Statutu, którym miałyby być wykluczenie uznaniowego odwoływania prezesa przez organy zaangażowane w jego powołanie.<sup>25</sup> Europejski Bank Centralny stoi jednak na stanowisku, że tego rodzaju arbitralność może być wyeliminowana albo poprzez określenie w statucie krajo-

20 J. Warych, Nowelizacja..., s. 67.

21 Zob. wyrok TK z dnia 22 września 2006 r. (sygn. U 4/06).

22 Tekst jednolity Dz.U. z 2002 r. Nr 101, poz. 925 z późn. zm.

23 Argumentacja przemawiająca za taką wykładnią została przedstawiona (w:) Europejski Bank Centralny, Raport o konwergencji. Maj 2008, s. 26.

24 Tak, np. A. Nowak-Far, Unia Gospodarcza i Walutowa w Europie, s. 198.

25 Europejski Bank Centralny, Raport o konwergencji. Maj 2008, s. 25–26.

wego banku centralnego (w przypadku Polski – w ustawie o NBP – przyp. M.O.) podstaw do odwołania zgodnie z przewidzianymi w art. 14 ust. 2 Statutu, albo pomijając je w ogóle, ponieważ przywołany przepis Statutu jest stosowany bezpośrednio.<sup>26</sup> Warto przy tym odnotować, biorąc pod uwagę opinie EBC<sup>27</sup> w sprawie rozwiązań słoweńskich<sup>28</sup>, łotewskich<sup>29</sup> czy czeskich<sup>30</sup>, że EBC opowiada się za wąskim rozumieniem sformułowania „zgodność”, wskazując na potrzebę powtórzenia w ustawach o bankach centralnych dwu przesłanek z art. 14 ust. 2 Statutu, nawet wówczas, gdyby proponowane przez ustawodawcę krajowego rozwiązania alternatywne były bardziej precyzyjne i uszczegóławiały wspomniane przesłanki statutowe. Podsumowując należy stwierdzić, że w celu wyeliminowania ryzyka negatywnej oceny zgodności przepisów ustawy o NBP, dotyczących przesłanek odwołania prezesa i członków organów decyzyjnych z Traktatem i Statutem, rozważenia wymaga powtórzenie przesłanek z art. 14 ust. 2 Statutu, np. w art. 9 ust. 5 oraz w art. 13 ust. 5 tej ustawy, który odnosi się do członków RPP (przy założeniu, że organ ten nie zostanie zniesiony wobec zmian w zakresie polityki pieniężnej z dniem uchylecia derogacji) i znajduje odpowiednie zastosowanie do członków Zarządu NBP (zgodnie z art. 17 ust. 2b zd. 2 ustawy o NBP).

Wprowadzenie proponowanego rozwiązania skutkowałoby jednak m.in. rezygnacją z art. 9 ust. 5 pkt 3 ustawy o NBP, zgodnie z którym odwołanie Prezesa NBP może nastąpić, gdy Trybunał Stanu orzekł wobec niego zakaz zajmowania kierowniczych stanowisk lub pełnienia funkcji związanych ze szczególną odpowiedzialnością w organach państwa. Przepis ten pozostaje w związku z przywoływanym art. 198 ust. 1 Konstytucji RP, a także z rodzajami kar orzeczonymi przez ten Trybunał, o których mowa w ustawie o Trybunale Stanu (np. w art. 25 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 3 tej ustawy). W konsekwencji, wydaje się, że wskazane jest dokonanie zmian w zakresie regulacji odpowiedzialności konstytucyjnej Prezesa NBP, które prowadziłyby do rezygnacji z rozwiązań, przewidujących orzekanie kar skutkujących utratą przez niego zajmowanego stanowiska. Uzasadniony jest jednak pogląd, że stwierdzenie naruszenia przez Prezesa NBP Konstytucji lub ustawy mogłoby zostać uznane za „*serious misconduct*”, co skutkowałoby możliwością jego odwołania w zgodzie z art. 14 ust. 2 Statutu. Pamiętać przy tym należy, że podstawy odwołania Prezesa NBP mogą stać się przedmiotem badania przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości.

26 *Ibidem*, s. 26.

27 Kompetencja EBC do wydawania opinii wynika z art. 105 ust. 4 Traktatu oraz art. 2 ust. 1 Decyzji Rady 98/415/WE z dnia 29 czerwca 1998 r. w sprawie konsultacji Europejskiego Banku Centralnego udzielanych władzom krajowym w sprawie projektów przepisów prawnych (Dz. Urz. L 189 z 3 lipca 1998 r., s. 42; opinie EBC zostały udostępnione na stronie: [www.ecb.int/ecb/legal/opinions/html/index.en.html](http://www.ecb.int/ecb/legal/opinions/html/index.en.html))

28 Zob. pkt 2.6. opinii CON/2006/17.

29 Zob. pkt 3.3. opinii CON/2006/19.

30 Zob. pkt 3.2.1. opinii CON/2008/21.

### III Integracja NBP w ramach Eurosystemu

#### 1. Cele działalności NBP

Przedmiotem uwag EBC i KE stał się art. 3 ust. 1 oraz art. 9 ust. 3 ustawy o NBP. Podnoszone przez wymienione podmioty zarzuty sprowadzają się do wskazania niezgodności polskich przepisów z art. 105 ust. 1 Traktatu oraz art. 2 i art. 14 ust. 3 Statutu. W konsekwencji konieczne stanie się uwzględnienie w konstrukcji normy prawnej, która odnosi się do drugorzędno celu działalności NBP (wspierania polityki gospodarczej Rządu – *przyj. M.O.*), że ESBC ma (z zastrzeżeniem, że nie może to powodować naruszenia celu stabilności cen) wspierać ogólne kierunki polityki gospodarczej we Wspólnocie w celu przyczynienia się do osiągnięcia celów Wspólnoty, o których mowa w art. 105 ust. 2 Traktatu (zgodnie z ust. 1 tego postanowienia Traktatu oraz art. 2 Statutu). Wskazany cel powinien także znaleźć swoje odzwierciedlenie w przysiędze Prezesa NBP.

Z powyższych względów uzasadniony jest pogląd o potrzebie nowelizacji Konstytucji RP i ustawy o NBP, które uwzględniałyby rozszerzenie drugorzędno celu działalności Narodowego Banku Polskiego i modyfikację rotę przysięgi Prezesa NBP.

Z problematyką określenia i realizacji celów działania NBP po wejściu Polski do strefy euro wiąże się kwestia poddania polskiego banku centralnego wytycznym<sup>31</sup> i instrukcjom EBC, które stanowią integralną część prawa wspólnotowego (w celu uwzględnienia dyspozycji art. 14 ust. 3 Statutu). Rozważenia wymaga zatem wprowadzenie do polskiego prawa normy wskazującej w sposób wyraźny, że NBP: 1) stanowi integralną część ESBC, 2) realizuje cele i wykonuje zadania ESBC, zgodnie wytycznymi i instrukcjami EBC (np. w art. 227 ust. 1 Konstytucji oraz w art. 1 ustawy o NBP). Stosowne zmiany powinny przy tym wchodzić w życie z dniem wejścia Polski do strefy euro. Jak się wydaje, norma tej treści pozwoliłaby także na rozstrzygnięcie ewentualnych wątpliwości EBC i KE co do tego, że funkcjonowanie NBP po przystąpieniu do strefy euro czy to w zakresie jego celów, czy to w aspekcie wcześniej omawianej niezależności personalnej, będzie zgodne z postanowieniami Traktatu i Statutu.

#### 2. Emisja znaków pieniężnych

Problematyce emisji znaków pieniężnych, będących prawnym środkiem płatniczym na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej, zostały w polskim porządku prawnym poświęcone przepisy art. 227 ust. 1 Konstytucji RP (rozstrzygającego, że NBP przysługuje wyłączne prawo emisji pieniądza) oraz art. 4 ustawy

31 Zob. np. Wytyczne Europejskiego Banku Centralnego z dnia 31 sierpnia 2000 r. w sprawie instrumentów i procedur polityki pieniężnej Eurosystemu (EBC/2000/7), opublikowane w Dz. Urz. UE L 310/1 z dnia 11 grudnia 2000 r., ostatnio zmienione Wytycznymi EBC z dnia 20 sierpnia 2007 r. (EBC/2007/10 – opublikowane w Dz. Urz. UE L 284 z dnia 30 października 2007 r.

o NBP (zgodnie z którym „NBP przysługuje wyłączne prawo emitowania znaków pieniężnych Rzeczypospolitej Polskiej”), a także regulacja art. 31–37 tej ustawy, przewidująca, w szczególności, że znakami pieniężnymi RP są banknoty i monety opiewające na złote i grosze (art. 31) i tylko znaki pieniężne emitowane przez NBP są prawnymi środkami płatniczymi na obszarze RP (art. 32).

Przytoczone regulacje wyznaczają ramy prawne monopolu emisyjnego NBP w Polsce. Komisja i EBC podnoszą natomiast, że w przepisach polskiego prawa powinny zostać uwzględnione kompetencje Europejskiego Banku Centralnego i Rady Unii Europejskiej w zakresie dotyczącym banknotów i monet euro.

Prowadząc rozważania na temat zakresu zmian w przywołanych na wstępie przepisów, nie można zapominać, że zgodnie z art. 106 Traktatu i art. 16 Statutu: 1) Europejski Bank Centralny ma wyłączne prawo wydawania zgody na emisję banknotów euro we Wspólnocie, przy czym mogą być one emitowane zarówno przez EBC, jak i przez krajowe banki centralne; w konsekwencji jedynie banknoty wyemitowane za zgodą EBC mają walor prawnych środków płatniczych na obszarze Unii Gospodarczej i Walutowej, 2) emisji monet euro mogą wprawdzie dokonywać państwa członkowskie (mógłby jej zatem dokonywać NBP), ale po uzyskaniu zgody EBC co do rozmiarów ich emisji<sup>32</sup>, przy czym dotyczy to zarówno monet powszechnego obiegu (zdawkowych), jak i monet kolekcjonerskich.

Analizując wspólnotowe przepisy, które dotyczą problematyki emisji banknotów i monet euro, warto także zwrócić uwagę na przedmiot regulacji ważnych, z omawianego punktu widzenia, rozporządzeń Rady (WE), decyzji (obowiązujących, zgodnie z art. 110 ust. 2 Traktatu i art. 32 ust. 2 Statutu, w całości tych, do których są skierowane) i wytycznych EBC (stanowiących, zgodnie z art. 12 ust. 1 i art. 14 ust. 3 Statutu, integralną część prawa wspólnotowego), np. 1) Rozporządzenia Rady (WE) nr 975/98 z dnia 3 maja 1998 r. w sprawie nominalów i parametrów technicznych monet euro przeznaczonych do obiegu<sup>33</sup>, Decyzji EBC nr 2001/15 z dnia 6 grudnia 2001 r. w sprawie emisji banknotów euro<sup>34</sup>, Decyzji EBC nr 2003/4 z dnia 20 marca 2003 r. w sprawie nominalów, parametrów, reprodukcji, wymiany i wycofywania banknotów euro<sup>35</sup>, czy Wytycznych EBC nr 2004/18 z dnia 16 września 2004 r. w sprawie dokonywania zamówień na dostawę banknotów euro.<sup>36</sup>

Przedstawiony zarys wspólnotowych uregulowań, odnoszących się do emisji banknotów i monet euro, jak również do wymiany i wycofywania banknotów euro, pozwala na wskazanie kierunków zmian w tym zakresie w polskim porządku prawnym. Należy *de lege ferenda* postulować wprowadzenie, z dniem przystą-

32 Zob. np. Decyzję EBC nr 2007/16 z dnia 23 listopada 2007 r. w sprawie zgody na wielkość emisji monet w 2008 r. (Dz. Urz. UE L 317 z dnia 5 grudnia 2007 r., s. 81), która obejmuje Cypr i Malte.

33 Dz. Urz. UE L 139 z dnia 11 maja 1998 r., s. 6, z późn. zm.

34 Dz. Urz. UE L 337 z dnia 20 grudnia 2001 r., s. 52, z późn. zm.

35 Dz. Urz. UE L 78 z dnia 25 marca 2003 r., s. 16.

36 Dz. Urz. UE L 320 z dnia 21 października 2004 r., s. 21.

pienia do strefy euro, przede wszystkim następujących zmian: 1) wyeliminowanie regulacji prawnych, które są sprzeczne z art. 106 Traktatu i art. 16 Statutu, poprzez nadanie stosownym przepisom Konstytucji RP i ustawy o NBP nowego (zgodnego z ww. postanowieniami Traktatu i Statutu) brzmienia; dotyczy to, w szczególności: a) art. 227 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP i art. 4 ustawy o NBP oraz b) art. 31 i art. 32 ustawy o NBP, 2) rozstrzygnięcie, w sposób wyraźny, w wymienionych w pkt. 1 przepisach, że: a) NBP ma prawo do emisji banknotów euro za zgodą Europejskiego Banku Centralnego, b) NBP ma na obszarze RP wyłączne prawo do emisji monet euro, za uprzednią zgodą EBC na wielkość ich emisji, c) prawnym środkiem płatniczym na obszarze RP są banknoty euro emitowane za zgodą EBC oraz monety euro, 3) uwzględnienie w regulacji, która jest przedmiotem art. 33 i art. 34 ustawy o NBP, postanowień aktów wspólnotowych, w szczególności postanowień ww. Decyzji EBC nr 2001/5 oraz nr 2003/4, z zastrzeżeniem jednak, że należy unikać regulowania w prawie krajowych kwestii wyczerpującą rozstrzygniętych w prawie unijnym (np. w zakresie wycofywania z obiegu zniszczonych banknotów euro, co jest przedmiotem Decyzji EBC nr 2003/4).

### 3. Polityka pieniężna i jej instrumenty

Zagadnieniu polityki pieniężnej i jej instrumentów poświęcone są przepisy art. 227 ust. 1, ust. 5 i ust. 6 Konstytucji oraz art. 3 ust. 2 pkt 5, art. 12, art. 21 ust. 1, art. 23 ust. 1 pkt 2 i art. 38–50 a (Rozdział 6 „Instrumenty polityki pieniężnej”), a także art. 53 ustawy o NBP. Zarówno Europejski Bank Centralny, jak i Komisja zwracają uwagę na problem braku uwzględnienia w polskiej regulacji kompetencji ESBC w obszarze ustalania i realizacji polityki pieniężnej po przystąpieniu Polski do strefy euro. W badanych Raportach o konwergencji nie zostały jednak wymienione przepisy, które wymagają odzwierciedlenia w polskim prawie. W analizowanym zakresie na uwagę zasługują, w szczególności, art. 105 ust. 2 i ust. 3 Traktatu (traktujące o uczestnictwie w jednolitej polityce pieniężnej i walutowej wykonywanej w ramach ESBC, w tym o definiowaniu i realizacji polityki pieniężnej Wspólnoty przez ESBC jako jednego z jego podstawowych celów) oraz art. 3 ust. 1 (stanowiący powtórzenie art. 105 ust. 2 Traktatu) i art. 18–20 Statutu. Należy zauważyć, że przywołane postanowienia Statutu przewidują, np. 1) kompetencje EBC do ustanawiania ogólnych zasad operacji kredytowych i otwartego rynku przez narodowe banki centralne (a po uchyleniu derogacji – przez NBP – *przyyp. M.O.*) włącznie z zasadami ogłaszania warunków ich zawierania (art. 18 ust. 2), 2) uprawnienia EBC do wymagania od instytucji kredytowych z państw członkowskich utrzymywania rezerw obowiązkowych na rachunkach EBC i narodowych banków centralnych, w tym kompetencję Rady Naczelnej do stanowienia przepisów dotyczących obliczania i ustalania rezerw obowiązkowych oraz upoważnienie EBC do stosowania sankcji w przypadku nieprzestrzegania przez podmioty zobowiązane przepisów wprowadzonych przez Radę (art. 19 ust. 1), czy też 3) delegację do określania przez Radę Europejską podstawy rezerw obowiązkowo-

wych i maksymalnych dopuszczalnych proporcji pomiędzy tymi rezerwami a ich podstawami (art. 19 ust. 2). W wykonaniu tych kompetencji wydanych zostało szereg aktów prawnych, które tworzą ramy prawne wykonywania wspólnej polityki pieniężnej przez państwa, które znajdują się w strefie euro, np. rozporządzenie Rady (WE) nr 2531/98 z dnia 23 listopada 1998 r. dotyczące stosowania stóp rezerw obowiązkowych przez Europejski Bank Centralny<sup>37</sup> czy też rozporządzenie Europejskiego Banku Centralnego nr 1745/2003 z dnia 12 września 2003 r. dotyczące stosowania rezerw obowiązkowych (EBC/2003/9).<sup>38</sup>

Mając na uwadze wskazane przepisy polskiego prawa i przywołane regulacje prawa wspólnotowego, należy stwierdzić, że z dniem przystąpienia RP do strefy euro (uchylenia derogacji) niezbędne staje się uwzględnienie w Konstytucji RP i w ustawie o NBP władztwa EBC w zakresie polityki pieniężnej. Skutkować to będzie pozbawieniem Rady Polityki Pieniężnej jej kompetencji w tym obszarze, które wynikają z przywołanych powyżej regulacji konstytucyjnych i ustawowych. Na tym tle powstaje pytanie o przyszłość RPP i związaną z tym konieczność rozstrzygnięcia ustrojodawcy o jej zniesieniu albo pozostawieniu, przy czym w przypadku wyboru drugiego z tych rozwiązań należałoby określić na nowo funkcję i zadania tego organu.<sup>39</sup>

Należy także zauważyć, że pozbawieniu Rady Polityki Pieniężnej kompetencji do ustalania założeń polityki pieniężnej powinna towarzyszyć nowelizacja art. 204 ust. 1 pkt 1 Konstytucji, która sprowadzałaby się do skreślenia w tym przepisie wyrazów: „i założeń polityki pieniężnej”.<sup>40</sup>

Zakres nowelizacji ustawowych przepisów o polityce pieniężnej obrazują zmiany dotyczące rozbudowanej (w porównaniu z innymi przepisami rozdziału 6 „Instrumenty polityki pieniężnej”) regulacji rezerwy obowiązkowej w ustawie o NBP. Składają się na nią art. 38–41 tej ustawy oraz uchwała nr 15/2004 Zarządu NBP z dnia 13 kwietnia 2004 r. w sprawie zasad i trybu naliczania i utrzymywania przez banki rezerwy obowiązkowej<sup>41</sup> Należy pamiętać, że z dniem uchylenia derogacji zastosowanie znajdą zasady rządzące systemem rezerw obowiązkowych ESBC. Oznacza to konieczność wprowadzenia zmian w konstrukcji art. 38–41 ustawy o NBP, których celem będzie zapewnienie zgodności polskich przepisów ze stosownymi postanowieniami wspólnotowych aktów prawnych. Z dniem wejścia do strefy euro bezpośrednie zastosowanie znajdą bowiem zastosowanie, przede wszystkim, stosowne rozporządzenia EBC, w szczególności przywoływane we wcześniejszych rozważaniach rozporządzenie EBC nr 1745/2003. Zauważyć na-

37 Dz.Urz. UE L 318 z 27 listopada 1998, s. 1.

38 Dz.Urz. UE L 250 z 2 października 2003 r., s. 1 z późn. zm.

39 Na ten temat zob. także: C. Kosikowski, *Prawne aspekty ...*, s. 28 oraz A. Górski, M. Żogała, *Dostosowania NBP do członkostwa w Europejskim Systemie Banków Centralnych i Eurosystemie (cz. II)*, „Prawo Bankowe” 2005, nr 11, s. 71.

40 Zgodnie z art. 204 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Najwyższa Izba Kontroli przedkłada Sejmowi analizę wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej (podkreślenie M.O.).

41 Dz. Urz. NBP, nr 3, poz. 4 z późn. zm.

leży, że wiązać się z tym będą zmiany w zasadach i trybie naliczania i utrzymywania rezerw obowiązkowych, ponieważ obecnie stosowane w Polsce nie w pełni są zgodne z regulami, które obowiązują w Eurosystemie, np. w zakresie wysokości odliczenia od kwoty rezerw obowiązkowych – zgodnie z art. 39a ustawy o NBP banki pomniejszają kwotę naliczonej rezerwy obowiązkowej o kwotę stanowiącą równowartość 500 000 euro, natomiast stosownie do art. 5 ust. 2 rozporządzenia EBC nr 1745/2003 każda instytucja może dokonać odliczenia 100 000 euro od kwoty rezerw obowiązkowych.

Mając na uwadze przedstawione, przykładowo, rozbieżności oraz pamiętając o bezpośrednim stosowaniu (z dniem uchylecia derogacji) rozporządzeń Rady i EBC w zakresie polityki pieniężnej, a także o proponowanym w wcześniejszych rozważaniach wprowadzenie do polskiego prawa normy, wskazującej w sposób wyraźny, że, m.in. NBP realizuje cele i wykonuje zadania ESBC zgodnie z wytycznymi i instrukcjami EBC (a zatem także odnoszącymi się do polityki pieniężnej), rozważenia wymaga zmiana konstrukcji art. 38–41 ustawy o NBP, która polegałaby na pozostawieniu jedynie przepisu nakładającego obowiązek utrzymywania w NBP rezerw obowiązkowych i składania dotyczących ich sprawozdań, zgodnie z Traktatem oraz Statutem.

#### **4. Przepisy o gospodarce finansowej NBP**

Analiza uwag, które zostały sformułowane przez EBC i Komisję w tym zakresie, wskazuje, że odnoszą się one do dwóch powiązanych ze sobą kwestii: 1) zasad wyboru biegłego rewidenta do zbadania rocznego sprawozdania finansowego Narodowego Banku Polskiego (art. 69 ust. 1 ustawy o NBP) oraz 2) zakresu kompetencji kontrolnych Najwyższej Izby Kontroli wobec NBP (art. 203 ust. 1 Konstytucji RP). Warto przypomnieć, że podstawą do przedstawienia zastrzeżeń obu tych podmiotów jest niezgodność wymienionych przepisów z art. 27 Statutu. Przywołane postanowienie Statutu przesądza natomiast o tym, że kontrola rachunków krajowych banków centralnych należy do niezależnych rewidentów z zewnątrz, zarekomendowanych przez Radę Naczelną EBC i zatwierdzonych przez Radę Unii Europejskiej (art. 27 ust. 1)<sup>42</sup>, przy czym wspomniani rewidenci mają dysponować pełnymi uprawnieniami do kontroli wszystkich ksiąg i rachunków wspomnianych banków centralnych i do uzyskania pełnej informacji na temat ich transakcji. Powyższe dotyczy wykonywania przez krajowe banki centralne zadań związanych z uczestnictwem w ESBC.

W tym kontekście uwagę zwraca art. 69 ust. 1 ustawy o NBP, który stanowi, że roczne sprawozdanie finansowe NBP podlega badaniu przez biegłego rewiden-

<sup>42</sup> Rekomendacja dotycząca niezależnego zewnętrznego audytora dokonywana jest w formie zalecenia (rekomendacji) EBC udzielanego Radzie Unii Europejskiej. Zob. np. Zalecenie EBC z dnia 30 kwietnia 2008 r. udzielane Radzie Unii Europejskiej w sprawie zewnętrznych audytorów Europejskiego Banku Centralnego (EBC/2008/2; opublikowane w Dz. Urz. UE C 114/1 z dnia 9 maja 2008 r. i dotyczy ustanowienia zewnętrznych audytorów EBC za lata obrachunkowe 2008–2012.



ta wybranego przez Radę Polityki Pieniężnej. Przepis ten wymaga zatem nowelizacji (z dniem uchylenia derogacji), której celem byłoby uwzględnienie, wynikających z art. 27 ust. 1 Statutu, kompetencji Rady Naczelnej EBC.

Z powyższym zagadnieniem niezgodności ze Statutem wiąże się także problem kompetencji kontrolnych NIK wobec NBP w zakresie wykonywania przez polski bank centralny działań i zadań związanych z ESBC. Przepis art. 203 ust. 1 Konstytucji RP nie dokonuje rozróżnienia między aktywnością Narodowego Banku Polskiego, pozostającą w związku z ESBC i wykraczającą poza nią, przesądzając, że niejako cała działalność NBP podlega kontroli NIK z punktu widzenia legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Analiza argumentacji prezentowanej w opiniach EBC w sprawie analogicznych rozwiązań w porządkach prawnych Cypru i Litwy<sup>43</sup> prowadzi do wniosku, że konieczne staje się dokonanie zmian w przywołanym art. 203 ust. 1, jak również w ustawie z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>44</sup> (w szczególności w jej art. 2 ust. 1, który stanowi m.in., że NIK kontroluje działalność Narodowego Banku Polskiego). Proponowana nowelizacja mogłaby polegać na ograniczeniu przedmiotu kontroli NIK do tych aspektów działalności NBP, która nie jest związana z uczestnictwem w ESBC. Zauważyć przy tym należy, że, w opinii EBC, przymiotu „niezależnego rewidenta z zewnątrz”, o którym mowa w art. 27 ust. 1 Statutu, nie można nawet nadać państwowemu organowi kontrolnemu o zagwarantowanej konstytucyjnie niezależności.<sup>45</sup> Na tle doświadczeń cypryjskich i litewskich za dopuszczalne należałoby jednak uznać pozostawienie kontroli NIK w zakresie działalności Narodowego Banku Polskiego, która nie jest związana z ESBC z zastrzeżeniem, że: 1) odbywa się ona z poszanowaniem niezależności NBP, 2) nie uchybia ona przepisowi art. 38 Statutu, który dotyczy tajemnicy służbowej oraz 3) jej dokonywanie nie może kolidować z wykonywaniem uprawnień przez rewidenta, o którym mowa w art. 27 ust. 1 Statutu.

## Wnioski

Przeprowadzona analiza pozwala na udzielenie odpowiedzi na postawione pytanie. Jej wyniki prowadzą bowiem do poniższych wniosków.

1. Z prawnego punktu widzenia przystąpienia do Mechanizmu Kursowego II nie warunkuje uprzednia nowelizacją Konstytucji RP i ustawy o NBP. Rewizji wymagałaby jednak zasada ustalania kursu złotego w stosunku do walut obcych, sposób wyliczania i ogłaszania bieżących kursów walut obcych oraz Założenia Polityki Pieniężnej.

43 Zob. opinię EBC CON/2006/50 oraz uwagi odnoszące się do kompetencji litewskiego Państwowego Urzędu Kontroli w stosunku do Banku Litwy w raporcie EBC o konwergencji z maja 2006 r., s. 74.

44 Tekst jednolity Dz.U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1701; dalej jako „ustawa o NIK”.

45 Zob. pkt 2.2. opinii EBC CON/2006/4 odnoszący się do cypryjskiego Audytora Generalnego.

2. Dla obowiązywania zakazu, o którym mowa w art. 108 Traktatu i art. 7 Statutu, nie jest konieczne jego przeniesienie w drodze wprowadzenia przepisu (np. w Konstytucji RP), w którym oddano by jego treść.

3. W celu zapewnienia zgodności z art. 14 ust. 2 Statutu wskazane jest dokonanie zmian w zakresie regulacji odpowiedzialności konstytucyjnej Prezesa NBP (w art. 198 Konstytucji RP i w ustawie o Trybunale Stanu), które prowadziłyby do rezygnacji z rozwiązań, przewidujących orzekanie kar skutkujących utratą przez niego zajmowanego stanowiska. Rozważenia wymaga przy tym powtórzenie w ustawie o NBP przesłanek z art. 14 ust. 2 Statutu.

4. Uzasadniony jest pogląd o potrzebie nowelizacji Konstytucji RP i ustawy o NBP, która uwzględniałaby rozszerzenie drugorzędneho celu działalności Narodowego Banku Polskiego i modyfikację rotę przysięgi Prezesa NBP (zgodnie z art. 105 ust. 1 Traktatu i art. 2 Statutu).

5. Rozważenia wymaga wprowadzenie do polskiego prawa normy wskazującej w sposób wyraźny, że: 1) NBP stanowi integralną część ESBC, 2) realizuje cele i wykonuje zadania ESBC, zgodnie wytycznymi i instrukcjami EBC (np. w art. 227 ust. 1 Konstytucji oraz w art. 1 ustawy o NBP).

6. Należy postulować: 1) nadanie przepisom Konstytucji RP i ustawy o NBP nowego (zgodnego z art. 106 Traktatu i art. 6 Statutu) brzmienia; dotyczy to w szczególności art. 227 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP i art. 4 ustawy o NBP oraz art. 31 i art. 32 ustawy o NBP, 2) rozstrzygnięcie, w sposób wyraźny, w wymienionych w pkt. 1 przepisach, że: a) NBP ma prawo do emisji banknotów euro za zgodą Europejskiego Banku Centralnego, b) NBP ma na obszarze RP wyłączne prawo do emisji monet euro, za uprzednią zgodą EBC na wielkość ich emisji, c) prawnym środkiem płatniczym na obszarze RP są banknoty euro emitowane za zgodą EBC oraz monety euro, 3) uwzględnienie w regulacji art. 33 i art. 34 ustawy o NBP postanowień właściwych aktów wspólnotowych.

7. Niezbędne staje się uwzględnienie w Konstytucji RP i w ustawie o NBP władztwa EBC w zakresie polityki pieniężnej.

8. Uzasadnienie znajduje dokonanie zmian (w zgodzie z art. 27 ust. 1 i art. 38 Statutu) w: a) art. 203 ust. 1 Konstytucji RP i w ustawie o NIK, polegających na ograniczeniu przedmiotu kontroli NIK do tych aspektów działalności NBP, która nie jest związana z uczestnictwem w ESBC oraz b) w art. 69 ust. 1 ustawy o NBP – w celu uwzględnienia kompetencji Rady Naczelnej EBC, które wynikają z art. 27 ust. 1 Statutu.

9. Postulowane zmiany powinny wejść w życie z dniem przystąpienia Polski do strefy euro.

# KONSTYTUCYJNE UWARUNKOWANIA MIĘDZYNARODOWEJ WSPÓŁPRACY W SPRAWACH PODATKOWYCH

DOMINIK MĄCZYŃSKI

## I Źródła regulacji międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych

Z uwagi na swoją specyfikę międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych jest przedmiotem regulacji przepisów należących do różnych porządków prawnych. Zagadnienia międzynarodowej współpracy podatkowej są unormowane w umowach międzynarodowych bilateralnych i wielostronnych, prawie wspólnotowym oraz ustawodawstwie krajowym.

Dla międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych, na gruncie prawa międzynarodowego, zasadnicze znaczenie mają umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r., ratyfikowana przez Polskę w dniu 19 maja 1997 r.<sup>1</sup> Warto wspomnieć, że obecnie Polska ma uregulowane międzynarodowe stosunki podatkowe w drodze umów bilateralnych z 82 państwami. Ponadto podpisana została umowa z Algierią<sup>2</sup>. W obrocie prawnym pozostaje jednak 80 konwencji międzynarodowych. Rozbieżność ta jest wynikiem stosowania umowy zawartej przez Polskę z Jugosławią<sup>3</sup> w zakresie regulowania międzynarodowych stosunków podatkowych państw powstałych w wyniku podziału tego kraju, tj. Bośnią i Hercegowiną<sup>4</sup>, Czarnogórą i Serbią. Należy również podkreślić, że zdecydowana większość umów została podpisana w latach dziewięćdziesią-

1 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).

2 Umowa z Algierią została podpisana przez rządy obu państw w dniu 31 stycznia 2000 r., Sejm wyraził zgodę na jej ratyfikację przez Prezydenta ustawą z dnia 5 marca 2004 r. o ratyfikacji Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Algierskiej Republiki Ludowo-Demokratycznej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i ustalenia zasad wzajemnej pomocy w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Algierze dnia 31 stycznia 2000 r. (Dz.U. Nr 70, poz. 630).

3 Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Federalnym Rządem Federalnej Republiki Jugosławii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 12 czerwca 1997 r. (Dz.U. z 2001 r., Nr 104, poz. 1137).

4 Porozumienie między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Radą Ministrów Bośni i Hercegowiny o sukcesji prawnej Bośni i Hercegowiny w stosunku do umów zawartych między Rzeczpospolitą Polską a Socjalistyczną Federacyjną Republiką Jugosławii, zawarte w Sarajewie dnia 22 grudnia 2006 r. (M.P. 2008 r., Nr 52, poz. 462).

tych lub później, co pozostaje nie bez wpływu na treść tych konwencji.<sup>5</sup> Zostały one bowiem w większości oparte na Konwencji Modelowej OECD, choć ich treść pozostaje odmienna przede wszystkim z uwagi na specyfikę stosunków międzynarodowych łączących Polskę z konkretnym państwem oraz zmieniającą się treść Konwencji Modelowej OECD.<sup>6</sup> Na mocy zawartych umów międzynarodowych Polska zobowiązała się do podejmowania współpracy polegającej na przeprowadzeniu procedury wzajemnego porozumiewania, wymiany informacji oraz do pomocy w zakresie poboru należności podatkowych (art. 25–27 Konwencji Modelowej OECD).

Potrzebę opracowania wielostronnej umowy międzynarodowej poświęconej współpracy w sprawach podatkowych tłumaczy się dwoma podstawowymi przyczynami.<sup>7</sup> Po pierwsze, współpraca oparta na dwustronnych podatkowych umowach międzynarodowych dotyczy przede wszystkim podatków dochodowych. Po drugie, wymiana informacji dokonywana na podstawie umów bilateralnych w dużym stopniu poddana jest regulacji przepisów prawa krajowego. Należy jednak podkreślić, że Konwencja w żaden sposób nie ogranicza stosowania zawartych wcześniej umów bilateralnych ani nie wpływa na możliwość zawierania takich umów w przyszłości.<sup>8</sup> Konwencja jest przejawem dążenia do ujednoczenia współpracy podejmowanej pomiędzy państwami, podczas gdy umowy bilateralne pozwalają na większe zróżnicowanie form i metod współpracy. Konwencja dotyczy, co do zasady, czynności podejmowanych przez organy administracji finansowej, których zadaniem jest określenie, ustalenie, a także pobór lub egzekucja zobowiązań podatkowych.<sup>9</sup> Wyjątkowo Konwencja może obejmować działania sądów, jeżeli są one niezbędne do prawidłowego wykonywania czynności przez organy administracyjne.<sup>10</sup> Na mocy art. 1 ust. 2 Konwencji współpraca podejmowana na podstawie przepisów Konwencji może obejmować trzy formy udzielania pomocy: wymianę informacji, pomoc w egzekucji zobowiązań podatkowych i doręczanie dokumentów.<sup>11</sup> Wszystkie te formy współpracy są w istotny sposób zróżnicowane na gruncie przepisów szczegółowych Konwencji. Wymienione for-

5 Spośród 80 obowiązujących umów w latach dziewięćdziesiątych i później podpisano 66 konwencji.

6 J. Fiszer, Polskie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, „Państwo i Prawo” 1991, nr 2, s. 47–52; J. Fiszer, Charakterystyka polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, „Monitor Podatkowy” 1994, nr 6 s. 161–166.

7 K. Bany, Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych. Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych państw członkowskich Rady Europy i OECD, Warszawa 1999, s. 8.

8 Raport Senatu Stanów Zjednoczonych Ameryki, Council of Europe–OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Waszyngton 1990, s. 3.

9 D.E. Spencer, Mutual Assistance Convention Has Its Limitation, „The Journal of International Taxation” 1991, nr 1/2, s. 284.

10 A.H.M. Daniels, Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Intertax 1988 r., nr 4, s. 102.

11 M. Penney, Implications of the Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Tax Planning International 1988, (vol. 15), nr 6, s. 3; D.E. Spencer, Mutual Assistance Convention Has Its Limitation, „The Journal of International Taxation” 1991, nr 1/2, s. 284–285; Raport Senatu Stanów Zjednoczonych Ameryki, Council of Europe–OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Waszyngton 1990, s. 2; A. Wisselink, International exchange of tax information between European and other countries, EC Tax Review 1997 r., nr 2, s. 112–113; F.A.G. Prats, Mutual Assistance in Collection of Tax Debts, Intertax 2002, (vol. 30), nr 2, s. 62.

my obejmują w zasadzie współpracę na każdym etapie postępowania mającego na celu określenie, ustalenia, pobór lub egzekucję zobowiązań podatkowych i mogą zapewnić skuteczny pobór zobowiązań podatkowych przez administracje finansowe państw–stron Konwencji.

Współpraca podatkowa w ramach Unii Europejskiej jest naturalną konsekwencją zbliżenia zarówno prawodawstwa podatkowego państw członkowskich, jak i ich administracji. Źródła prawa wspólnotowego, zawierające regulacje odnoszące się do międzynarodowej współpracy podatkowej, nie są jednak jednolite. Przepisy regulujące tę materię znajdują się w dyrektywach (dyrektywa Rady 77/799/EWG dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych<sup>12</sup>, dyrektywa Rady 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek<sup>13</sup>, dyrektywa Rady 2008/55/WE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń<sup>14</sup>), rozporządzeniach (rozporządzenie Rady (WE) nr 2073/2004 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych<sup>15</sup>, rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej<sup>16</sup>, rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92<sup>17</sup>, rozporządzenie Komisji (WE) nr 1179/2008 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<sup>18</sup>) oraz umowie międzynarodowej (konwencja w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw

12 Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, s. 15–20; Polskie wydanie specjalne Rozdział 09 Tom 01, s. 63–68).

13 Dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U. L 157, s. 38–48; Polskie wydanie specjalne Rozdział 09 Tom 01, s. 369–379).

14 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.U. L 150, s. 28–38).

15 Rozporządzenie Rady (WE) nr 2073/2004 z dnia 16 listopada 2004 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych (Dz.U. L 359, s. 1–10).

16 Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 331, s. 13).

17 Rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1–11; Polskie wydanie specjalne Rozdział 09 Tom 01, s. 392–402).

18 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.U. L 319, s. 21).

powiązanych, zwanej Konwencją Arbitrażową)<sup>19</sup>, której stroną są państwa członkowskie Unii Europejskiej.

Ponadto należy wskazać, że problematykę międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych podejmuje także prawodawstwo krajowe. Regulacje polskie zasadniczo można przyporządkować do dwóch kategorii. Pierwsza zawiera w sobie normy będące skutkiem implementacji do wewnętrznego porządku prawnego dyrektyw wspólnotowych, druga grupa norm prawnych to normy określające konsekwencje stosowania przepisów prawa międzynarodowego i wspólnotowego wywołujących bezpośredni skutek. Do pierwszej ze wskazanych kategorii zaliczyć należy przede wszystkim przepisy art. 305b–305m Ordynacji podatkowej oraz przepisy art. 66a i następane ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Konsekwencje podejmowanych na mocy bezpośrednio skutecznych przepisów prawa międzynarodowego i wspólnotowego wynikają natomiast w szczególności z przepisów art. 201§1 pkt 6 raz 240§1 pkt 10 Ordynacji podatkowej.

Ta różnorodność źródeł prawa stanowiących podstawę międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych sprawia zasadnicze problemy przy stosowaniu tych przepisów. Przede wszystkim wyjaśnienia wymagają relacje zachodzące pomiędzy prawem międzynarodowym, wspólnotowym i krajowym oraz wskazanie, które przepisy należące do poszczególnych porządków prawnych należy stosować z pierwszeństwem przed innymi w przypadku kolizji pomiędzy ich zakresami.

## **II Wzajemne relacje pomiędzy krajowym, wspólnotowym oraz międzynarodowym prawem normującym międzynarodową współpracę w sprawach podatkowych**

W świetle norm konstytucyjnych umowy międzynarodowe normujące zasady współpracy w sprawach podatkowych są aktami prawa powszechnie obowiązującymi w rozumieniu art. 87 ust. 1 Konstytucji RP.<sup>20</sup> W polskim systemie prawnym pozycja umów międzynarodowych jest odmienna w zależności od tego, czy podlegają ratyfikacji, czy nie, a także od tego, w jaki sposób następuje ratyfikacja. Miejsce umów międzynarodowych w systemie prawnym zależne jest bowiem od tego, czy ratyfikacja następuje w trybie prostym przez prezydenta, czy

19 Konwencja z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.U. L 225, s. 10–24; Wersja polska Dz.U. z 2005 r. C 160, s. 11–22; a także Dz.U. z 2007 r., nr 152, poz. 1080).

20 B. Liżewski, Prawo międzynarodowe w polskiej praktyce sądowej, Lublin 2005, s. 146–154; A. Wyrozumka, Umowy międzynarodowe. Teoria i praktyka, Warszawa 2006, s. 550–588. Zob. także J. Mikołajewicz, Zasady orzecznicze Trybunału Konstytucyjnego. Zagadnienia teoretycznoprawne, Poznań 2008, s. 100–103; P. Winczorek, Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2000, s. 110–111.

w trybie kwalifikowanym (za uprzednią zgodą parlamentu).<sup>21</sup> Na podstawie art. 91 ust. 1 ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.<sup>22</sup> Ponadto umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową.<sup>23</sup> Ratyfikowane umowy międzynarodowe, które w myśl ust. 1 art. 91 Konstytucji stały się częścią krajowego porządku prawnego, nie ulegają przekształceniu w akty normatywne państwa (prawa wewnętrzne), ale pozostają w swej naturze – z racji swego pochodzenia – aktami prawa międzynarodowego.<sup>24</sup> Przesłankami decydującymi o tym, że umowy międzynarodowe stają się częścią krajowego porządku prawnego, są: ratyfikacja umowy i ogłoszenie jej w Dzienniku Ustaw.<sup>25</sup> Ogłoszenie stanowi dowód ratyfikacji umowy przez prezydenta, a przede wszystkim jest urzędowym podaniem do wiadomości publicznej tekstu umowy.<sup>26</sup> Warto również podkreślić, że Konstytucja RP nakłada na Polskę obowiązek przestrzegania wiążącego ją prawa międzynarodowego, co wynika *expressis verbis* z treści przepisu art. 9 Konstytucji RP.<sup>27</sup>

Z zaprezentowanych powyżej przepisów konstytucyjnych wynika, że do stosowania międzynarodowej umowy podatkowej nie wymaga się jakiegokolwiek aktywności legislacyjnej parlamentu. Oznacza to prymat międzynarodowego prawa podatkowego nad prawodawstwem krajowym, jednakże nie w odniesieniu do każdej i do całej ustawy.<sup>28</sup> Pierwszeństwo umowy międzynarodowej nad ustawą dotyczy tylko sytuacji, w której przepisu ustawy nie da się pogodzić z umową międzynarodową i tylko w odniesieniu do konkretnego przepisu umowy międzynarodowej, który nie daje się pogodzić z przepisami ustawy. W piśmiennictwie podkreśla się, że zasada pierwszeństwa umowy międzynarodowej nad ustawą nie odnosi się do sfery stanowienia prawa, lecz jego stosowania.<sup>29</sup> Nie nakłada więc ona obowiązków w zakresie legislacji, lecz wyznacza określony sposób postępowania organów odpowiedzialnych za stosowanie prawa. W takiej sytuacji or-

21 K. Działocha, Komentarz do art. 91, (w:) L. Garlicki (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. I, Warszawa 1999, s. 2.

22 Zob. np. R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 58–69; A. Wyrozumski, Umowy międzynarodowe. Teoria i praktyka, Warszawa 2006, s. 566.

23 Przykładowo P. Sarnecki, Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2005, s. 55–56.

24 Zob. m.in. A. Wasilkowski, Prawo krajowe – prawo wspólnotowe – prawo międzynarodowe. Zagadnienia wstępne, (w:) M. Kruk (red.), Prawo międzynarodowe i wspólnotowe w wewnętrznym porządku prawnym, Warszawa 1997, s. 11.

25 A. Wyrozumski, Umowy międzynarodowe. Teoria i praktyka, Warszawa 2006, s. 562–566.

26 P. Winczorek, Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2000, s. 110–111; K. Działocha, Komentarz do art. 91, (w:) L. Garlicki (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. I, Warszawa 1999, s. 2.

27 Na temat wykładni art. 9 Konstytucji RP zob. przykładowo B. Liżewski, Prawo międzynarodowe w polskiej praktyce sądowej, Lublin 2005, s. 141–146, A. Wyrozumski, Umowy międzynarodowe. Teoria i praktyka, Warszawa 2006, s. 551–558.

28 P. Winczorek, Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2000, s. 110–111; W. Skrzydło, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Kraków 2000, s. 109–110; K. Działocha, także jak w przypisie 26.

29 *Ibidem*

gany podatkowe oraz ewentualnie sądy administracyjne powinny w indywidualnej sprawie odmówić stosowania obowiązującej ustawy, jeżeli w toku wykładni prawniczej dojdą do przekonania, że zakresy obu norm prawnych – interpretowanej z przepisów umowy międzynarodowej i interpretowanej z przepisów ustawy krajowej – są tożsame i w konkretnej sytuacji prowadzą do odmiennych skutków prawnych.<sup>30</sup>

Kolejnym istotnym zagadnieniem wymagającym rozważenia jest relacja prawa wspólnotowego zarówno do prawa krajowego, jak i prawa międzynarodowego.<sup>31</sup> Jak wskazano wcześniej, postanowienia odnoszące się do międzynarodowej współpracy podatkowej znajdujące się w ratyfikowanych umowach międzynarodowych należy stosować z pierwszeństwem przed ustawami krajowymi. Tego rodzaju prosta dyrektywa nie znajduje jednak zastosowania do zróżnicowanego w formach prawa wspólnotowego.<sup>32</sup> Brak jednoznacznej na gruncie prawa wspólnotowego odpowiedzi może wywoływać wątpliwości co do stosowania prawa wspólnotowego zarówno w relacji do prawa wewnętrznego państw członkowskich, jak i prawa międzynarodowego.

Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym nie została wyrażona *expressis verbis* w prawie wspólnotowym.<sup>33</sup> Została jednak wypracowana w orzecznictwie ETS.<sup>34</sup> W myśl sformułowanej w orzeczeniach zasady w sytuacji sprzeczności postanowień prawa wewnętrznego z regulacjami prawa wspólnotowego przy stosowaniu prawa należy pominąć niezgodną z prawem ustawę krajową. Zasada pierwszeństwa odwołuje się więc do etapu stosowania prawa, a nie jego stanowienia. Podobne stanowisko wyrażane jest już także w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych.<sup>35</sup> Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym budzi jednak istotne kontrowersje, zwłaszcza w kontekście relacji prawa krajowego do konstytucji.<sup>36</sup>

Przeważające stanowisko doktryny skłania się ku tezie, iż w świetle obowiązującej Konstytucji z 1997 r. nie ma podstaw, by uznawać pierwszeństwo prawa wspólnotowego przed Konstytucją RP.<sup>37</sup> Wydaje się, że podstawowym argumen-

30 Por. np. postanowienie TK z dnia 19 grudnia 2006 r., sygn. akt P 37/05 – OTK–A 2006, nr 11, poz. 177; L. Garlicki, Członkostwo Polski w Unii Europejskiej a sądy, (w:) Konstytucja dla rozszerzającej się Europy, pod red. E. Popławskiej, Warszawa 2000, s. 215.

31 J. Mikołajewicz, Zasady orzecznicze Trybunału Konstytucyjnego. Zagadnienia teoretycznoprawne, Poznań 2008, s. 103–105.

32 B. Liżewski, Prawo międzynarodowe w polskiej praktyce sądowej, Lublin 2005, s. 94–1–6; A. Kalisz–Prakopik, Ustalenie źródła rekonstrukcji podstawy normatywnej w procesie stosowania prawa wspólnotowego, (w:) L. Leszczyński (red.), Teoretycznoprawne problemy integracji europejskiej, Lublin 2004, s. 223–236.

33 K.M. Witkowska, Konstytucyjny wymiar członkostwa Polski w Unii Europejskiej, (w:) Witkowski Z. (red.), Prawo Konstytucyjne, Toruń 2006, s. 128–129.

34 Por. np. wyrok ETS z dnia 5 lutego 1963 r. (C – 26/62) – ETS z 1963 r., s. 1 i nast.; wyrok ETS z dnia 15 lipca 1964 r. (C – 6/64) – ETS z 1964 r., s. 585 i nast.

35 Np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2219/05 – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

36 A. Wyrozumski, Umowy międzynarodowe. Teoria i praktyka, Warszawa 2006, s. 584–586; M. Safjan, Integracja a suwerenność systemu prawnego, Rzeczpospolita z 13 kwietnia 2004 r., s. C2.

37 M. Safjan, Konstytucja a członkostwo Polski w Unii Europejskiej, „Państwo i Prawo” 2001, nr 3, s. 9; zob. także J. Mikołajewicz, Zasady orzecznicze Trybunału Konstytucyjnego. Zagadnienia teoretycznoprawne, Poznań 2008 r., s. 105–108.



tem przemawiającym za trafnością tego stanowiska jest fakt, iż moc obowiązująca przepisów prawa wspólnotowego na terenie kraju ma swoje źródło w przepisach Konstytucji. Sama Konstytucja niejednoznacznie jednak określa sytuację prawa wspólnotowego w systemie źródeł prawa krajowego. Należy bowiem zróżnicować sytuację prawa pierwotnego i wtórnego. Prawo pierwotne stanowią umowy międzynarodowe zawierane pomiędzy państwami tworzącymi Unię Europejską, które następnie podlegają w polskim systemie prawnym ratyfikacji dokonanej po wyrażeniu uprzedniej zgody przez parlament. Normy prawa pierwotnego plasują się zatem się poniżej norm konstytucyjnych i mają prymat nad ustawami. W tym miejscu należy jednak podkreślić, że prymat Konstytucji nad prawem wspólnotowym nie może sprowadzać się do kontroli konstytucyjności norm prawa wspólnotowego. Kontrola prawa pierwotnego może jedynie polegać na ocenie zgodności z krajowym porządkiem prawnym, w szczególności porządkiem konstytucyjnym, aktu akcesji do Unii Europejskiej i ewentualnego podjęcia decyzji o przystąpieniu lub rezygnacji przystąpienia do Wspólnoty. Prawo pochodne wyłączone jest natomiast spod kontroli konstytucyjnej.<sup>38</sup> Ewentualna niezgodność prawa pochodnego z Konstytucją RP może skutkować wypowiedzeniem aktu akcesyjnego, a w żadnym przypadku nie może usprawiedliwiać uchylecia, zmiany lub interpretacji dostosowującej kwestionowane postanowienia prawa wspólnotowego do norm konstytucyjnych.<sup>39</sup>

Na stanowisku o nadrzędności Konstytucji RP nad prawem wspólnotowym stanął także Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11 maja 2005 r.<sup>40</sup> Trybunał Konstytucyjny rozpatrywał łącznie wnioski złożone przez trzech wnioskodawców domagających się uznania Traktatu o przystąpieniu RP do Unii Europejskiej za niezgodny z Konstytucją. Sąd, badając zasadność złożonych wniosków, nie stwierdził w żadnym przypadku braku zgodności zakwestionowanych przepisów prawa wspólnotowego z Konstytucją. W tym orzeczeniu TK potwierdził, iż najwyższym prawem RP jest Konstytucja. Zdaniem TK to właśnie Konstytucja ukształtowała podstawy prawne integracji europejskiej. Nie oznacza to jednak możliwości bezpośredniej oceny prawa wspólnotowego z punktu widzenia norm konstytucyjnych. W uzasadnieniu wyroku podkreślono, że w przypadku „nieusuwalnej sprzeczności” między prawem wspólnotowym a normą konstytucyjną możliwe są trzy rozwiązania: zmiana Konstytucji<sup>41</sup>, spowodowanie zmian we wspólnotowych aktach normatywnych (poprzez wywieranie wpływu na proces tworzenia prawa) i wystąpienie z Unii Europejskiej. Trybunał Konstytucyjny uznał natomiast, że nie jest właściwy w zakresie orzekania w przedmiocie kolizji norm prawa krajowego z prawem wspólnotowym. W postanowieniu z dnia 19

38 M. Safjan, Konstytucja a członkostwo Polski w Unii Europejskiej, „Państwo i Prawo” 2001, nr 3, s. 11.

39 J. Barcz, Konstytucyjne problemy stosowania prawa Unii Europejskiej w Polsce w świetle dotychczasowych doświadczeń państw członkowskich, (w:) M. Kruk (red.), Prawo międzynarodowe i wspólnotowe w wewnętrznym porządku prawnym, Warszawa 1997, s. 207.

40 Wyrok TK z dnia 11 maja 2005 r., sygn. akt K 18/04, OTK–A 2005, nr 5, poz. 49; zob. także A. Wyrozumka, Umowy międzynarodowe. Teoria i praktyka, Warszawa 2006, s. 586–589.

41 Konieczność zmiany Konstytucji zaistniała po wyroku TK z dnia 27 kwietnia 2005 r., sygn. akt P 1/05, OTK–A 2005, nr 4, poz. 42.

grudnia 2006 r.<sup>42</sup> TK, w odniesieniu do prawa pierwotnego, stwierdził, że problem rozwiązywania tego rodzaju kolizji jest w zasadzie poza zainteresowaniem TK. O tym, czy ustawa koliduje z prawem wspólnotowym decydować bowiem będą w konkretnym przypadku właściwe organy stosujące prawo podatkowe. To one powinny dokonać wykładni przepisów prawa wewnętrznego i pominąć je w danej sprawie w razie ich niezgodności z normami prawa wspólnotowego. W przypadku wątpliwości co do treści normy prawa wspólnotowego właściwym będzie natomiast ETS, wydając w tym zakresie orzeczenie wstępne.

Relacje pochodnego prawa europejskiego i prawa krajowego unormowane zostały w art. 91 ust. 3 Konstytucji RP, który stanowi, że „jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami”. Podobnie jak w przypadku ratyfikowanych za zgodą parlamentu umów międzynarodowych, pierwszeństwo stosowania norm prawa wspólnotowego przed ustawami należy rozumieć jako odnoszący się do sfery stosowania prawa, a nie jego stanowienia. Oznacza to, iż w przypadku konfliktu normy prawa wspólnotowego z normą prawa krajowego organ stosujący prawo ma obowiązek pominąć normę prawa krajowego i zastosować prawo wspólnotowe. Możliwe jest również zastosowanie interpretacji przepisów prawa wewnętrznego, by uzgodnić treść interpretowanej normy z normą prawa wspólnotowego. Stosowanie tej ogólnej dyrektywy może mieć jednak miejsce wyłącznie w przypadku tych aktów normatywnych prawa wspólnotowego, które wywołują skutki bezpośrednie, a więc w szczególności rozporządzeń i w określonych przypadkach dyrektyw. Zasadniczo dyrektywy wymagają jednak implementacji do wewnętrznych systemów prawnych państw członkowskich. W takiej sytuacji przepisy implementujące postanowienia dyrektyw podlegają dwoistej kontroli. Trybunał Konstytucyjny oceni zgodność wydanych aktów normatywnych z Konstytucją, natomiast właściwe organy Wspólnoty Europejskiej dokonają oceny stopnia zgodności prawodawstwa krajowego ze standardami wyznaczonymi przez prawodawstwo wspólnotowe.

Wreszcie od momentu przystąpienia Polski do Wspólnoty Europejskiej problemem jest ustalenia wzajemnych relacji pomiędzy prawem wspólnotowym a prawem międzynarodowym.<sup>43</sup> W zakresie międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych rozważenie tej kwestii jest szczególnie istotne, gdyż z uwagi na fakt podobieństwa zakresu podmiotowego i przedmiotowego regulacji może dojść do nakładania się obu reżimów prawnych.<sup>44</sup> Wydaje się, że rozstrzygające w tym

42 Postanowienie TK z dnia 19 grudnia 2006 r., sygn. akt P 37/05, OTK–A 2007, nr 11, poz. 177.

43 A.P. Dorado, D. Gutmann, K. Vogel, Tax treaties between Member States and Third States: 'reciprocity' in bilateral tax treaties and non-discrimination in EC law, „EC Tax Review” 2006, nr 2 s. 83–94.

44 Sytuacja taka ma miejsce np. w odniesieniu do wymiany informacji podatkowych, która jest przedmiotem zarówno bilateralnych umów podatkowych, jak i dyrektyw wspólnotowych, zob. także J. Melort, The Future of Double Tax Treaties in the EU, (w:) M.C. Stefáner, Tax treaty policy and development, Wiedeń 2005, s. 260.

względnie jest orzeczenie ETS z dnia 27 lutego 1962 r.,<sup>45</sup> w którym podkreślono, iż w przypadku kolizji normy prawa wspólnotowego mają pierwszeństwo przed normami umów międzynarodowych, których stronami są państwa członkowskie.<sup>46</sup> W świetle przytoczonego wyroku nie ma też znaczenia, czy umowa międzynarodowa została zawarta przed czy po przystąpieniu do Unii Europejskiej. Nie oznacza to w żadnym wypadku obowiązku dostosowania umów międzynarodowych do prawa wspólnotowego. Zasada pierwszeństwa powinna być w tym przypadku rozumiana w ten sposób, że jeżeli zakresy norm prawa międzynarodowego i prawa wspólnotowego pokrywają się, wówczas należy stosować prawo wspólnotowe. Umowa międzynarodowa znajdzie zastosowanie tylko w przypadku, gdy jej postanowienia będą wykraczały poza zakres prawa wspólnotowego i jednocześnie nie będą naruszały ogólnych zasad prawa wspólnotowego.<sup>47</sup> Będzie to dotyczyło w szczególności sytuacji, w której umowa międzynarodowa będzie stwarzała szersze pole współpracy w sprawach międzynarodowych niż przepisy prawa wspólnotowego regulujące tę materię. W doktrynie zwraca się uwagę na konsekwencje mogące być skutkiem stosowania zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem międzynarodowym. Najdalej idące stanowiska poddają w wątpliwość przyszłość bilateralnych umów podatkowych. Z jednej strony bowiem ich postanowienia nie znajdują zastosowania w przypadku, gdy prawo wspólnotowe reguluje określoną materię precyzyjniej, z drugiej strony odmienne reguły ustalone na gruncie poszczególnych umów zawieranych przez państwa członkowskie kontrastują z ideą wspólnego rynku i zasadą równego traktowania.<sup>48</sup>

### **III Specyfika niewiążących regulacji odnoszących się do międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych i ich wpływ na wykładnię przepisów normujących międzynarodową współpracę w sprawach podatkowych**

Precyzyjne ustalenie wzajemnych relacji pomiędzy źródłami prawa nie kończy jednak dylematów związanych ze stosowaniem przepisów prawa opisujących zasady podejmowania międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych. Dla współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych znaczenie mają również akty o charakterze wzorcowym opracowane przez organizacje międzynarodowe, niebędące jednak źródłem prawa międzynarodowego. Do aktów o charakterze wzorcowym, które poruszają problematykę międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych i mogą znaleźć zastosowanie przy zawieraniu przez

45 Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 lutego 1962 r. (C- 10/61).

46 W. Wiza, Unikanie podwójnego opodatkowania na obszarze Unii Europejskiej. Wpływ prawa wspólnotowego na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 4, s. 41.

47 M. Jamroz, A. Cloer, Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami, Warszawa 2007, s. 524.

48 D. Juch, The uncertain future of bilateral European tax treaties, (w:) H.P.A.M. Arendonk, A tax globalist: the search for the borders of international taxation, Amsterdam 2005, s. 315–325.

Polskę umów, zaliczyć należy<sup>49</sup>: Konwencję Modelową OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (art. 25–27), Konwencję Modelową OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie dochodzenia roszczeń podatkowych i Porozumienie Modelowe OECD o Wymianie Informacji w Sprawach Podatkowych (dalej: Porozumienie Modelowe).

Konwencje modelowe OECD nie zawierają wiążących norm prawnych ani dla państw członkowskich OECD, ani tym bardziej dla państw niebędących członkami OECD. Nie sposób jednak nie dostrzec, że znaczenie konwencji modelowych wykracza daleko poza krąg państw skupionych w OECD. Fakt ten został zauważony przez organizację, która w 1991 r. podjęła decyzję o włączeniu do procesu uaktualniania treści konwencji modelowych również przedstawiciele państw spoza grona państw członkowskich.<sup>50</sup> W następstwie tej decyzji Komitet Spraw Fiskalnych zdecydował w 1996 r. o organizowaniu corocznych spotkań z udziałem ekspertów zarówno państw członkowskich, jak i państw nieczłonkowskich, mających na celu przeprowadzenie dyskusji na temat negocjacji, zastosowania i interpretacji konwencji modelowych. Państwa nieczłonkowskie zyskały prawo nie tylko do akceptacji przyjętego stanowiska, ale także do wyrażania swojej dezaprobaty co do treści konwencji modelowej lub interpretacji przepisów zawartej w komentarzu. To doprowadziło do włączenia do Konwencji Modelowej OECD sekcji zawierającej stanowiska państw nieczłonkowskich dotyczące treści konwencji lub Komentarza,<sup>51</sup> pomimo iż konwencje modelowe są swoistym wzorcem, według którego poszczególne państwa mogą regulować wzajemne stosunki. O znaczeniu konwencji modelowej OECD decyduje fakt, że poszczególne kraje powszechnie decydują się na ukształtowanie wzajemnych stosunków prawnych według tego wzorca. Korzystanie z Konwencji Modelowej OECD wynika przede wszystkim z roli, jaką odgrywa OECD oraz prestiżu, jakim darzona jest ta organizacja, a także ze względów pragmatycznych. Układanie stosunków międzynarodowych w oparciu o wzorzec OECD pozwala państwom na ujednoczenie regulacji podatkowego prawa międzynarodowego.

Poza konwencjami modelowymi, dla wykładni i stosowania międzynarodowych umów podatkowych doniosłe znaczenie ma także oficjalny komentarz opracowywany przez OECD do każdej z konwencji modelowych. Komentarze są sporządzone i uzgodnione przez ekspertów delegowanych do Komitetu Spraw Podatkowych przez rządy państw członkowskich.<sup>52</sup> Podobnie jak konwencje mo-

49 Wymienione konwencje modelowe nie stanowią jedynych aktów tego rodzaju poruszających problematykę międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych. Funkcjonują również inne, jak np. Konwencja Modelowa ONZ o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy państwami rozwiniętymi i państwami rozwijającymi się oraz Konwencja Modelowa Stanów Zjednoczonych w sprawie podatków od dochodu i majątku.

50 T.C. Neves (red.), OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed Version – 2005 and Key Tax Features of Member Countries 2006, IBFD 2006, s. 343.

51 Wśród państw, które zabierają głos co do treści Konwencji Modelowej OECD i Komentarza są m.in. Argentyna, Brazylia, Chiny, Chorwacja, Izrael, Rosja, Republika Południowej Afryki.

52 OECD, Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona 15 lipca 2005 r., Warszawa 2005, s. 17.

delowe, komentarze do nich nie mają mocy wiążącej.<sup>53</sup> W doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego komentarzom przypisuje się niekiedy rolę „miękkiego prawa”, przez co należy rozumieć niewiążący pisemny instrument prawa międzynarodowego ustalający międzynarodowe zasady.<sup>54</sup> Taki status komentarzy wynika w szczególności z faktu, że administracje poszczególnych państw regularnie konsultują jego treść, usuwając w ten sposób rozbieżności dotyczące wykładni przepisów umów międzynarodowych. Niekiedy zmiana treści komentarza stanowi asumpt do zmiany ustawodawstwa krajowego.<sup>55</sup> Na praktyczne znaczenie komentarzy wskazuje też fakt, że zawiera on zastrzeżenia zamieszczone na wniosek państw członkowskich, które nie akceptują powszechnie przyjętej wykładni przepisów.<sup>56</sup> Adnotacje te są nie tylko sposobem wyrażenia sprzeciwu wobec konwencji modelowych, ale przede wszystkim czytelną wskazówką prezentującą sposób interpretacji poszczególnych postanowień zawieranych umów międzynarodowych.<sup>57</sup> Należy jednak podkreślić, że precyzyjne ustalenie statusu prawnego komentarzy do konwencji modelowej jest kłopotliwe. Rozbieżności co do charakteru prawnego Komentarza do Konwencji Modelowej OECD dotyczą w szczególności znaczenia komentarza w świetle Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów.<sup>58</sup> Kontrowersje te występują nie tylko w doktrynie, ale także w ustawodawstwie lub praktyce postępowania poszczególnych państw.<sup>59</sup> W piśmiennictwie sugeruje się, by postrzegać komentarz w kontekście interpretacji umowy „zgodnie ze zwykłym znaczeniem” w rozumieniu art. 31 ust. 1 Konwencji Wiedeńskiej lub interpretacji traktatu w świetle komentarza przypisywać należy „specjalne znaczenie” w rozumieniu art. 31 ust. 4 Konwencji Wiedeńskiej, lub traktować komentarz jako uzupełniający środek interpretacji w rozumieniu art. 32 Konwencji Wiedeńskiej.<sup>60</sup> Zwraca się również uwagę na fakt, że inne znaczenie będzie miał komentarz do konwencji modelowej OECD, gdy stronami umowy zawartej w oparciu o nią są państwa członkowskie OECD, inne w sytuacji, gdy umowa została zawarta pomiędzy państwami, z których przynajmniej jedno nie jest państwem członkowskim OECD. O ile w pierwszej sytuacji komentarz należy uznać za część kontekstu w rozumieniu art. 31 ust. 1 Konwencji Wiedeńskiej, w świetle

53 F. Engelen, Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model, „Bulletin – Tax Treaty Monitor” 2006, nr 3, s. 106. Autor dopuszcza jednak pod pewnymi warunkami związanie stron treścią komentarza do Konwencji Modelowej OECD.

54 D.A. Ward (red.), The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model, IBFD 2005, s. 38.

55 K. Kajikawa, Recent Tax Reforms on the Exchange of Information Regime, „Asia-Pacific Tax Bulletin” 2007, nr 9/10, s. 372–378.

56 M. Malicka, A. Zalasinski, Rola oficjalnego Komentarza do Modelu Konwencji OECD w interpretacji umów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania opartych na tym Modelu, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1., s. 98.

57 D.A. Ward, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, „Bulletin – Tax Treaty Monitor” 2006, nr 3, s. 98–99; OECD, Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona 15 lipca 2005 r., Warszawa 2005, s. 18.

58 Konwencja Wiedeńska o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r., Nr 74, poz. 439).

59 K. Bany, Znaczenie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12, s. 27.

60 A. Amatucci (red.), International Tax Law, Hague 2006, s. 158; K. Bany, Znaczenie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12, s. 25–26.

którego należy przypisywać znaczenie traktatu, o tyle w pozostałych przypadkach komentarz należy traktować jako prace przygotowawcze do traktatu, do których należy się odwołać przy jego interpretacji, gdy wykładnia oparta na art. 31 Konwencji Wiedeńskiej pozostawia znaczenie dwuznacznym lub niejasnym lub prowadzi do rezultatu wyraźnie absurdalnego lub nierozsądnego.<sup>61</sup>

Warto również nadmienić, że w doktrynie – uznając olbrzymią rolę komentarza do Konwencji Modelowej OECD – niekiedy przypisuje się mu rolę niemal równą wielostronnym umowom międzynarodowym.<sup>62</sup> Wynika to z faktu, że zmiana treści komentarza wywiera niezwykle istotny wpływ na sposób rozumienia i stosowania umów podatkowych. Na gruncie konkretnych umów może się bowiem okazać, że przy niezmienionej treści umowy międzynarodowej ulegnie zmianie sposób jej interpretacji i w konsekwencji stosowania – wyłącznie na skutek zmiany komentarza.

## Podsumowanie

Specyfika regulowanej materii sprawia, że zasady podejmowania i dokonywania czynności wchodzących w zakres międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych normowane są przepisami należącymi do różnych kategorii źródeł prawa. Podstawowym zadaniem w procesie wykładni i stosowania prawa regulującego zasady współdziałania organów administracji finansowej poszczególnych państw jest ustalenie właściwej relacji pomiędzy normami prawnymi, zwłaszcza w sytuacji, gdy ich zakresy się pokrywają. Istotne jest nie tylko wskazanie właściwej podstawy prawnej podejmowanych działań, ale także wyznaczenie jasnych reguł postępowania w sytuacji, gdy przepisy prawa międzynarodowego, wspólnotowego lub krajowego są ze sobą niespójne, a nawet sprzeczne. Punktem wyjścia dla dokonania tego rodzaju ustaleń jest konstytucyjna hierarchia źródeł prawa, z której wynika w szczególności prymat Konstytucji nad innymi źródłami prawa w Polsce oraz pierwszeństwo umów międzynarodowych ratyfikowanych za zgodą parlamentu wyrażoną w ustawie nad ustawami krajowymi. Konstytucja nie daje jednak bezpośrednio odpowiedzi na pytanie o relacje pomiędzy prawem wspólnotowym a prawem krajowym oraz prawem międzynarodowym a prawem wspólnotowym. Ponadto nie należy zapominać, iż wpływ na kształt międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych mają akty niebędące źródłem powszechnie obowiązujących norm prawnych, takie jak konwencje modelowe opracowywane przez organizacje międzynarodowe, a w szczególności OECD oraz komentarze do tych konwencji. Dokumenty te oddziałują na praktykę współdziałania

61 A. Amatucci (red.), *International Tax Law*, Hague 2006, s. 159.

62 K. Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, „Bulletin – Tax Treaty Monitor” 2000, nr 12, s. 613; M.J. Ellis, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel*, „Bulletin – Tax Treaty Monitor” 2000, 12, s. 618.

administracji finansowych w dwóch aspektach. Po pierwsze, konwencje modelowe stanowią wzorzec, na podstawie którego konstruowane są umowy międzynarodowe i w tym sensie decydują o treści obowiązujących przepisów prawa międzynarodowego. Po drugie, zarówno same konwencje modelowe, jak i komentarz do nich stanowią istotny czynnik brany pod uwagę przy interpretacji zawartych już umów międzynarodowych. W tym aspekcie komentarz do konwencji staje się instrumentem pozwalającym na uelastycznienie lub dostosowanie umowy międzynarodowej do zmieniających się uwarunkowań, bez konieczności zmiany treści samej umowy, jeżeli państwa–strony osiągną porozumienie co do odmiennego rozumienia treści wiążącej je umowy na skutek przyjęcia komentarza jako podstawy procesu wykładni.

# TWORZENIE MATERIALNEGO PRAWA PODATKOWEGO – REFLEKSJE KONSTYTUCYJNE

WITOLD MODZELEWSKI

1. Przedmiotem opracowania jest próba zdefiniowania roli norm konstytucyjnych w procesie tworzenia materialnego prawa podatkowego (części szczególnej) w naszym kraju. Niniejsze refleksje wiążą się z jednej strony ze wstępną oceną praktycznego znaczenia tych norm w procesie tworzenia tego prawa w okresie od wejścia w życie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, stanowiąc jednocześnie kanwę dla sformułowania kilku wniosków o charakterze postulatowym. Nowelizacja Konstytucji jest tylko kwestią czasu i to chyba dość nieodległego, co może stać się okazją do zmian również tych jej przepisów, które dotyczą podatków.

Czy jednak w chwili, gdy obserwujemy spektakularne załamanie efektywności fiskalnej całości systemu podatkowego, analiza konstytucyjnych problemów materialnego prawa podatkowego nie wydaje się zupełną stratą czasu? Mamy przecież unikatową, choć dość bolesną okazję w ciągu zaledwie dwudziestu lat być świadkami drugiego załamania dochodów budżetowych, które, co warto odnotować, podobnie jak w latach 1989–1991, również wiąże się z postępującą destrukcją materialnego prawa podatkowego. W naturalny sposób tego rodzaju zdarzenia przesuwają na drugi lub nawet trzeci plan problemy konstytucyjne.

Nieco przekornie pozwolę sobie jednak zająć się tym zagadnieniem. Przede wszystkim dlatego, że przynajmniej postulatywnie można nadać Konstytucji rolę ustawy rządzącej bezpośrednio, a zwłaszcza:

- określającej wzorce materialnego prawa podatkowego chroniące właśnie przed jego destrukcją,
- pozwalającej na prawną, a nie tylko polityczną ocenę działań zarówno ustawodawcy, jak i władzy wykonawczej z punktu widzenia przestrzegania wymogów efektywności fiskalnej systemu podatkowego.

Czymś innym jest nasza zdolność nadania jej tej roli, ale to już inny problem.

2. Zacznijmy od wstępnego uogólnienia praktycznej roli tych norm w toku tworzenia tego prawa. Analiza empiryczna poszczególnych etapów procesu legislacyjnego w ciągu minimum dziesięciolecia uzasadnia wnioski, że możemy mówić o mniej niż skromnym znaczeniu praktycznym tych norm konstytucyjnych, które bezpośrednio dotyczą podatków. Tworzenie materialnego prawa podatko-



wego w tym czasie zostało w pełni opanowane przez niejasny splot interesów urzędników, lobbystów i biznesu doradczego, w którym normy te są praktycznie nieobecne.

Zarazem jednak formalnie rzecz biorąc, nastąpiło trwałe i znaczące rozszerzenie materii ustawowej materialnego prawa podatkowego, które daleko wykracza poza wzorzec wynikający z art. 217 Konstytucji. Przykładów jest aż nadto: nieobecna w tym artykule podstawa opodatkowania czy też warunki płatności są już tradycyjnie i bez wyjątku regulowane przepisami ustaw podatkowych. Dotyczy to także prawie wszystkich ulg oraz zwrotów podatku, które z zasady są również bezpośrednio regulowane przepisami ustaw podatkowych. Przyczyna tego zjawiska jest dość prosta: są to obiektywnie w sensie ekonomicznym najważniejsze elementy konstrukcji każdego podatku i to one, w znacznie większym stopniu niż np. przedmiot opodatkowania czy też stawki, decydują o faktycznym ciężarze opodatkowania.

Można nawet zaryzykować wniosek, że największy rozwój współczesnego ustawodawstwa podatkowego miał miejsce właśnie tam, gdzie brak jest konstytucyjnego wymogu regulacji ustawowej. Podstawa opodatkowania, warunki płatności, ulgi podatkowe oraz zwrot podatku są współcześnie osią nie zawsze znanych opinii publicznej sporów o kształt materialnego prawa podatkowego i w zasadzie nie ma zgody (i słusznie), aby były przedmiotem prawodawstwa podustawowego<sup>1</sup>. To ostatnie koncentruje się na pozostałych fakultatywnych elementach konstrukcji podatku oraz na praktycznie bardzo ważnych obowiązkach w zakresie dokumentowania, ewidencjonowania oraz deklarowania podatków. Bynajmniej nie umniejsza to roli tych przepisów: przynajmniej w sensie formalnym stanowią one wykonanie norm ustawowych, choć w sensie obiektywnym dopiero z ich treści.

**3.** O wiele większe znaczenie dla tworzenia materialnego prawa podatkowego mają przepisy Ordynacji podatkowej regulujące część ogólną tego prawa. W istocie one przejęły w wielu przypadkach rolę wzorca, który znacznie częściej niż normy konstytucyjne obiektywnie i znacząco uczestniczy w procesie tworzenia materialnego prawa podatkowego. Nieporównywalnie częściej konfrontacja projektów ustaw właśnie z przepisami Ordynacji podatkowej ma praktyczny wpływ na ostateczny kształt tego, co uchwali nasz parlament. Dotyczy to wielu instytucji prawnych w części ogólnej materialnego prawa podatkowego, która – mimo braku formalnej nadrzędności – w swoim zakresie stała się małą „konstytucją” legislacyjną materialnego prawa podatkowego.

Przepisy Ordynacji podatkowej jednak starzeją się i wymagają aktualizacji, o czym będzie mowa w dalszej części niniejszego opracowania.

<sup>1</sup> Nie chcą tego zarówno grupy interesów, jak i rządowi twórcy tych przepisów, gdyż nikt chyba nie udźwignąłby aż takiej władzy.

4. Należy zastanowić się, czy istnieją, a także czy powinny istnieć odrębne normy konstytucyjne dotyczące bezpośrednio materialnego prawa podatkowego. Inaczej mówiąc, czy istnieją na tyle istotne problemy prawne tej dziedziny, którym można lub nawet powinno się nadać rangę norm nadrzędnych dla tej gałęzi prawa? Szczególnie pragnę podkreślić, że myślę tu o tych problemach, po pierwsze, w kategoriach normatywnych, czyli możliwości sformułowania zasad konstytucyjnych rządzących tym prawem oraz, po drugie, w sensie szczególnym, tzn. zasad ściśle adresowanych do tego działu prawa, czyli do podatków w rozumieniu materialnym.

Nie chcę oceniać całości obecnej doktryny materialnego prawa podatkowego, choć sądzę, że jej dorobek jest na tyle bogaty, aby podjąć się próby sformułowania tego rodzaju zasad. W tym miejscu postaram się tylko sformułować problemy, które – przynajmniej w przekonaniu autora – powinny być w tym zakresie przedmiotem rozważań.

Po pierwsze, biorąc pod uwagę treść art. 217 Konstytucji, zastanówmy się nad rolą materii ustawowej w tej dziedzinie prawa. Być może nie jest najlepszym pomysłem, aby wymieniać w Konstytucji te elementy konstrukcji podatku, które muszą być regulowane w ustawie. I to z kilku powodów: po pierwsze, sam fakt ich wymienienia nakazywałby dokonać próby ich konstytucyjnej definicji, co wydaje się już mocno dyskusyjne, a, po drugie, lista elementów konstrukcji podatków, zwłaszcza tych o fakultatywnym charakterze, ulega zmianie; rodzą się nowe, a inne zanikają, co uzasadnia dostatecznie ten pogląd. Stąd wniosek być może dość banalny: normą konstytucyjną powinna być zasada, że wszystkie elementy konstrukcji podatku, które mają wpływ na fakt powstania oraz wielkość zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa lub decyzji organu podatkowego, powinny być bezpośrednio określone w ustawie. Odrębnym zagadnieniem jest rola umów międzynarodowych oraz prawa miejscowego w tym zakresie, co pozostawiam poza zakresem rozważań. Analogiczna norma powinna obowiązywać w przypadku zwrotu podatku; każdy przepis, który kształtuje bezpośrednio jego wysokość, powinien mieć rangę ustawową. Jest rzeczą oczywistą – to właśnie wypadkowa wysokości zobowiązań podatkowych i zwrotów podatku w podstawowym zakresie decyduje o wielkości dochodów budżetowych.

Po drugie, w przekonaniu autora obecny kryzys systemu podatkowego uzasadnia szczególne zainteresowanie tym tematem, albowiem zarówno władza wykonawcza, jak i ustawodawcza nie jest w żadnym stopniu związana przepisami Konstytucji w dziedzinie efektywności fiskalnej podatków jako całości. Można by rzec, że twórców Konstytucji nie interesowało, czy rząd i parlament będą w tej dziedzinie wykonywać swoje obowiązki sumiennie i fachowo, czy ich działanie może być legalnie niekompetentne, niedbałe lub wręcz destrukcyjne. A przecież lata 1989–1991 powinny nas czegoś nauczyć, gdy również w majestacie prawa dokonano skutecznej destrukcji tego prawa jako całości, co doprowadziło do głębokiego spadku dochodów budżetowych i kryzysu finansowego państwa. Można

np. dość obiektywnie określić, jaka część PKB da się skutecznie redystrybuować przy pomocy podatków na cele publiczne, tak aby państwo chociażby nie podlegało cywilizacyjnej degradacji.

Obecny kryzys unaoczniał słabość norm ustrojowych oraz brak jakichkolwiek nadrzędnych zasad, które określałyby wiążący ustawodawcę oraz władzę wykonawczą wzorzec minimalny efektywności systemu podatkowego. Jego obowiązywanie wydaje się dziś wręcz oczywiste. Okazuje się bowiem, że Konstytucja w żadnym stopniu nawet nie określa, czy będziemy żyć w państwie np. wysokich czy też niskich podatków pośrednich albo bezpośrednich; nie wiemy nawet, co władza może opodatkować, a także brak jest wzorca staranności co do jakości systemu podatkowego jako całości.

Można postawić dość zabawną tezę, że może nam grozić sytuacja, w której dopuści się do tak głębokiego spadku efektywności fiskalnej podatków, że dochody pokryją głównie koszt ich poboru przez biurokrację publiczną a stan ten będzie... całkowicie zgodny z Konstytucją. To jej twórcy chyba dość naiwnie wierzyli w jakieś „obiektywne” uwarunkowanie efektywności fiskalnej podatków, na które (jakoby) nikt nie ma wpływu. Jest więc się nad czym zastanawić.

5. Aby określić rolę potencjalną Konstytucji w kształtowaniu tworzenia materialnego prawa podatkowego, należy najpierw wskazać realne ośrodki decyzyjne w tym zakresie. Dotychczas nie prowadzono sformalizowanych badań empirycznych na ten temat, a poniższe refleksje są uogólnieniem ponad dwudziestoletniej obserwacji uczestniczącej w procesie tworzenia materialnego prawa podatkowego. W polskich i być może nie tylko realiach w istocie można wyróżnić cztery ośrodki decyzyjne, które decydują o kształcie tego prawa. Są to:

- urzędnicy biurokracji rządowej przygotowujący projekty aktów normatywnych,
- lobbyści (formalni i nieformalni), którzy zyskują wpływ na kształt tego prawa,
- politycy realizujący swoje programy lub zwalczający programy konkurencyjne,
- eksperci, szerzej niezależni specjaliści, opiniujący dla potrzeb wszystkich uczestników tego procesu, a zwłaszcza dla rządu i parlamentu, projektowane, jak i obowiązujące już przepisy.

Należy zastrzec, że powyższy podział na te cztery grupy w rzeczywistości nie jest aż tak klarowny, gdyż grupy te wzajemnie przenikają się i występują w rolach pozornych lub ukrytych: urzędnicy są w rzeczywistości lobbystami podobnie jak politycy, którzy bywają, o paradoksie, czasami w roli ekspertów oraz eksperci pełniący faktycznie rolę polityków czy lobbystów.

Jest rzeczą bezsporną, że przynajmniej w polskich realiach politycy, a ściślej polityka odgrywa coraz mniejszą, wręcz marginesową rolę w procesie tworzenia tego prawa. Powód jest dość prosty: brak jest skonkretyzowanych programów politycznych na temat materialnego prawa podatkowego, a te ogólniki, które są przedmiotem kampanii wyborczych, szybko są zapomniane<sup>2</sup>. Można nawet odnieść wrażenie, że podatki w kształcie materialnym tak naprawdę rzadko interesują polityków, chyba że w sensie negatywnym: przykładowo ucina się jakakolwiek dyskusję polityczną na pewne tematy, co blokuje możliwość powstania nowych rozwiązań nawet na wczesnych etapach legislacyjnych. Najlepszym tego przykładem jest przebudowa podatku od nieruchomości z koncepcji powierzchniowej, na *ad valorem*: to twarde i zgodne „nie” wszystkich polityków wysłało do kosza wszystkie projekty zanim stały się przedmiotem procesu legislacyjnego. W zasadzie jedynym przykładem rzeczywistej roli polityków (jako polityków) w kształtowaniu istotnych elementów tego prawa było wprowadzenie ulgi rodzinnej w podatku dochodowym od osób fizycznych w 2006 r. i jej późniejsza ewolucja.

Nieporównywalnie większe znaczenie w tym procesie mają lobbysci zdefiniowani jako osoby reprezentujące określone interesy, którzy dążą do ukształtowania treści materialnego prawa podatkowego zgodnie z interesami swoich mocodawców. W zasadzie wszystkie projekty ustaw oraz aktów wykonawczych w toku tzw. uzgodnień międzyresortowych, jak i różnego rodzaju nieformalnych konsultacji z zainteresowanymi grupami biznesu lub nawet poszczególnymi przedsiębiorcami, są wielokrotnie zmieniane i dostosowywane do aktualnie prezentowanych interesów oraz wyobrażeń. To, co jest tworem tego procesu, jest wypadkową siły i zdolności perswazyjnej jego uczestników i rzadko bywa zmieniane przez polityków na dalszych etapach procesu legislacyjnego. Również w parlamencie większość istotnych zmian do przedłożonych projektów jest wynikiem działań lobbystycznych. Oczywiście uczestniczą w tym procesie politycy, ale z reguły nie stanowi to realizacji jakiegokolwiek programu politycznego<sup>3</sup>.

Oczywiście, największy obiektywnie wpływ na kształt materialnego prawa ma biurokracja rządowa, która przygotowuje prawie wszystkie projekty, w tym większość tzw. poselskich lub skutecznie blokuje ich zmianę. Jej przewaga wynika z tego, że jako jedyna dobrze zna treść przepisów i potrafi zarówno przygotować w miarę spójne projekty, jak i storpedować działanie konkurencyjnych ośrodków decyzyjnych, korzystając z przewagi wiedzy. Lecz nie tylko. Grupa ta od dawna uświadomiła sobie swoją siłę oraz przewagę i pilnuje, aby nikt nie wkroczył na jej podwórko. Dość skutecznie udaje się jej zawładnąć politykami, którzy

2 Sztandarowym przykładem tego rodzaju pozornych dyskusji politycznych był przez ostatnie lata tzw. „podatek liniowy”, który szczęśliwie należy już do przeszłości. Powtarzanie różnego rodzaju zakłęb na ten temat wypełniło większość tzw. publicznej debaty o charakterze politycznym.

3 Obiektywnie rzecz biorąc, w parlamencie uległa już zatarciu różnica między polityką a lobbieniem; proces ten, który nazwałem swego czasu prywatyzacją tworzenia prawa podatkowego, jest już faktem.

z wygody i niewiedzy z zasady firmują to, co im przedłożą urzędnicy oraz – jeśli chce – ogranicza wpływy lobbystów<sup>4</sup>.

Ostatnia grupa, czyli niezależni eksperci, mają niewielkie, porównywalne z politykami, znaczenie. Są to raczej działania rutynowe, często (dyplomatyczne) niedostrzegające podstawowych wad opiniowanych projektów (dociekliwość jest groźna, bo można się narazić), dominują postawy dworskie, zwłaszcza że dobór ekspertów ma w dużym stopniu pozamerytoryczny charakter. Bywają tu oczywiście wyjątki, gdy opinie ekspertów mają rzeczywisty wpływ na kształt tego prawa i nie jest to ukryty lobbing, ale jeśli takie fakty mają miejsce, to poza oficjalnymi strukturami eksperckimi.

Identyfikacja rzeczywistych ośrodków decyzyjnych ma w przekonaniu autora istotne, wręcz podstawowe znaczenie dla zdefiniowania postulatywnej roli, a przede wszystkim kształtu norm konstytucyjnych w kształtowaniu prawa podatkowego. Zgódźmy się co do tego, że obecny obraz tego procesu marginalizuje ich praktyczne znaczenie, zwłaszcza wobec obiektywnie równie marginesowej treści materialnoprawnych tych norm. Mówiąc obrazowo, Konstytucja w tym procesie jest prawie nieobecna i będzie nieobecna w obecnym kształcie. Tylko zasadnicza zmiana treści norm konstytucyjnych, przy jednoczesnym stworzeniu określonych gwarancji ich przestrzegania w procesie legislacyjnym, mogłyby coś tu zmienić. Ale to oznacza, że w Konstytucji muszą pojawić się istotne wzorce materialne, które mogłyby bezpośrednio wpływać na kształt tworzonego na co dzień materialnego prawa podatkowego, pogrążającego się obecnie w chaosie sprzecznych interesów.

7. Sądę, że prace nad nowym zdefiniowaniem norm konstytucyjnych powinny być prowadzone równoległe z pracami nad przebudową Ordynacji podatkowej. Ustawa ta przed dwunastoma laty – w chwili zakończenia ponad czteroletnich prac nad jej opracowaniem<sup>5</sup> – stanowiła bezspornie jedno z najważniejszych współczesnych wydarzeń w historii polskiego prawa podatkowego, a zwłaszcza jego części prawnomaterialnej.

Czas jednak mija i istotna rola tej ustawy w procesie kształtowania tego prawa słabnie, powoli przechodząc do historii. Brak w tej ustawie precyzyjnych definicji wielu podstawowych pojęć prawa podatkowego, a także słabość istniejących powoduje, że rola Ordynacji podatkowej w tym zakresie zmniejsza się. Zagadnieniami, które wymagają zdefiniowania lub redefinicji w tej ustawie, są m.in.:

4 Warto jednak odnotować powolny proces osłabiania wpływu biurokracji rządowej na rzecz lobbystów, którzy już dawno stali się drugim co do istoty wpływów uczestnikiem tego procesu. Często zresztą dochodzi do cichego aliansu tych grup, gdyż największym sukcesem lobbystów jest to, aby „ich” projekt został formalnie przedłożony właśnie przez biurokrację rządową.

5 Ordynacja podatkowa była klasycznym przykładem siły biurokracji rządowej, która była jedynym inicjatorem powstania tej ustawy, którą politycy uchwalili bez jakiegokolwiek istotnego sprzeciwu. Był to jednak inny czas: lobbysci nie byli tak silni, a przede wszystkim nie wierzyli, że biurokracja rządowa jest w stanie w ogóle utworzyć tego rodzaju ustawę.

- pojęcie obowiązku podatkowego; jeśli w ogóle nie należy zrezygnować z tego pojęcia, to przynajmniej inaczej, zresztą zgodnie z częścią szczegółową materialnego prawa podatkowego, należy określić jego rolę w określeniu podmiotowości prawno-podatkowej,
- pojęcie podatnika, szerzej podmiotów podatkowych; należy, kierując się w tym zakresie dorobkiem prawa wspólnotowego, wyraźnie oddzielić definicję tego pojęcia od problemu faktycznego ponoszenia ciężaru ekonomicznego podatku (przerzucalności ciężaru podatku), który nie powinien być istotny dla jego definicji,
- pojęcie przedmiotu opodatkowania; obecna definicja nie spełnia swojej roli, mimo że jest również pojęciem konstytucyjnym. Przedmiot opodatkowania w przekonaniu autora powinien mieć charakter normatywny (dziś głównie ma charakter ideowy lub pozorny) i powinien prawnie decydować w znacznie większym stopniu niż obecnie o podmiotowości prawno-podatkowej. Przykładowo, faktycznie brak prawnej definicji przedmiotu opodatkowania w podatkach dochodowych powoduje, że następuje zarówno bezzasadne rozszerzenie tego podatku na przychody, które nie powinny wpływać na wielkość podstawy opodatkowania, jak i odwrotnie: wiele przychodów z zupełnie niezrozumiałych powodów nie podlega opodatkowaniu,
- pojęcie podstawy opodatkowania; tu najważniejsze jest jasne stwierdzenie, że jest to w istocie normatywnej wycena lub pomiar przedmiotu opodatkowania, który bynajmniej nie musi służyć wprost zastosowaniu stawek podatkowych. Wręcz odwrotnie: podstawa opodatkowania ma znacznie szerszą misję i w zasadzie tylko jej część służy bezpośrednio zastosowaniu stawek podatkowych,
- pojęcie ulg podatkowych; definicja ogólna uregulowana w Ordynacji podatkowej jest błędna, gdyż bezzasadnie łączy prawo regulujące zasady zmniejszenia lub umorzenia istniejących już zobowiązań (zaległości) podatkowych z fakultatywnymi elementami konstrukcji podatku, które mają wpływ na wielkość podstawy opodatkowania czy też zobowiązania podatkowego przed jego powstaniem,
- pojęcie „podatku należnego”, które różni się od zobowiązania podatkowego.

To tylko najważniejsze problemy wymagające zdefiniowania w części ogólnej materialnego prawa podatkowego. Poza tym istnieje pilna konieczność sformułowania zasad ogólnych, rządzących tworzeniem tego prawa, które powinny wynikać wprost z treści Ordynacji podatkowej. Dotyczy to zwłaszcza:

- zasady dyskontynuacji podatkowej; tylko wtedy bowiem gdy podatek wprowadzony nową ustawą jest zgodnie z jej jednoznaczną treścią praw-

nią kontynuacją podatku uregulowanego w uchylonej ustawie, zasada ta nie ma zastosowania; brak tej zasady spowodował powstanie wielu wyroków *contra legem*,

- zasada względnego obowiązywania przepisów uchylonych ustaw podatkowych. W praktyce oraz doktrynie funkcjonuje pogląd, że mimo formalnego i bezwarunkowego uchylecia mocy obowiązywania ustaw podatkowych faktycznie one jednak „obowiązują” i to przez wiele lat, przy czym z nie do końca zrozumiałych powodów fakt ich „obowiązywania” wiąże się z terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych. Twierdzi się niekiedy jednocześnie, że mimo uchylecia ustaw wprowadzających określony obowiązek podatkowy w dalszym ciągu on z jakichś powodów „obowiązuje”. A przecież ustawy, które uchylono, z oczywistych względów nie obowiązują.

Wady oraz błędy powstające na tym tle w judykaturze w pełni uzasadniają konieczność sformułowania zasad ogólnych w tym zakresie, a zwłaszcza wskazujących ustawodawcy na sposób określania przepisów intertemporalnych materialnego prawa podatkowego.

8. Sądzę, że dopiero po wypracowaniu szczegółowych proporcji zmian w tej materii Ordynacji podatkowej należy podjąć trud sformułowania nowych konstytucyjnych zasad podatkowych. Zastanówmy się więc, co mogłoby być ich przedmiotem i czy jesteśmy w stanie je stworzyć. Biorąc pod uwagę aksjologiczne problemy materialnego prawa podatkowego, których miejsce, przynajmniej teoretyczne, mogłoby być w Konstytucji, do problemów tych zaliczam:

- 1) podporządkowanie materialnego prawa podatkowego interesowi publicznemu,
- 2) niedyskryminacyjny charakter materialnego prawa podatkowego,
- 3) ochronę przed nadużyciem władzy wynikającej z przepisów prawa podatkowego,
- 4) sprawiedliwość rozłożenia ciężarów podatkowych.

Wartości te, przynajmniej teoretycznie, mogą być przedmiotem szczególnych norm konstytucyjnych.

Przyznam się, że nie potrafię sformułować legislacyjnej wersji przepisu, który wprowadziłby pierwszą z powyższych zasad. Jest to jednak, w przekonaniu autora, absolutnie konieczne ze względu na całkowitą dowolność, z jakiej korzystają twórcy ustaw, dokonując często destrukcji materialnego prawa podatkowego. Musi istnieć nadrzędny nakaz podporządkowujący tworzenie prawa podatkowego interesowi publicznemu. Podatki można zbyt łatwo popsuć, doprowadzając, czego jesteśmy świadkami obecnie, do kryzysu finansowego państwa. Zarówno pro-

jektodawcy, jak i ustawodawca oraz, co równie ważne, sądy muszą stać w tym zakresie na straży interesu publicznego, bo podatki, które nie przynoszą pieniędzy władzy publicznej, są czymś zupełnie zbędnym, a wręcz szkodliwym.

Zakaz dyskryminacji podatkowej również powinien stać się nadrzędną zasadą tworzenia tego prawa. Sens tego zakazu jest dość prosty: prawo podatkowe nie może celowo przez przypadek służyć eliminacji określonych podmiotów czy branż, różnym „transformacjom ustrojowym” czy „restrukturyzacjaom”. Jest to patologizacją tego prawa i powinno być skutecznie zakazane. Bez tego zakazu nie ma i nie będzie wolnego rynku.

Zakaz nadużycia władztwa podatkowego, które daje materialne prawo podatkowe, nieco przypominający znany w ustawodawstwie antymonopolowym zakaz nadużycia pozycji dominującej, byłby głównie adresowany zarówno do ustawodawcy, jak i do władzy wykonawczej. Przykładów jest aż nadto, gdy organy władzy publicznej, formalnie zgodnie z prawem, działały faktycznie na korzyść lobbystów, np. w celu eliminacji z rynku konkurencyjnych podmiotów. Tego nie da się załatwić poprzez ograniczanie zakresu kompetencji, bo tego rodzaju działania prowadzić będą do osłabienia roli władzy publicznej wobec zjawisk korupcyjnych.

Ostatnia z zasad, gdzie nie uniknie się zastosowania pojęcia sprawiedliwości, dotyczyć może w Konstytucji głównie ciężaru podatkowego. Mówiąc banalnie: ciężar podatkowy wynikający z treści materialnego prawa podatkowego powinien być obiektywnie możliwy do uniesienia przez zobowiązanych. Jeśli ktoś stworzyłby przepisy, których przestrzeganie prowadziłyby do czegoś wręcz odwrotnego, to powinien pojawić się zakaz mający swe źródło w Konstytucji.



# ZASADA DEMOKRATYCZNEGO PAŃSTWA PRAWNEGO JAKO FUNDAMENT STANOWIENIA PRAWA PODATKOWEGO

RAFAŁ DOWGIER

## Uwagi ogólne

Przyjmując za art. 84 Konstytucji RP zasadę względnej swobody ustawodawcy w kształtowaniu obciążeń fiskalnych obywateli, zauważyć należy, iż swoboda ta jest równoważona i miarkowana przez spoczywający na ustawodawcy obowiązek poszanowania proceduralnych aspektów demokratycznego państwa prawnego, w szczególności zasad poprawnej legislacji. Klauzulę demokratycznego państwa prawnego należy rozumieć jako zbiorcze wyrażenie wielu reguł i zasad, które wprawdzie nie zostały *expressis verbis* ujęte w tekście Konstytucji, ale w sposób immanentny wynikają z aksjologii oraz z istoty demokratycznego państwa prawnego. W tym kontekście w skład zasady wyrażonej w art. 2 Konstytucji wchodzi szereg zasad szczególnych, które powinny być przestrzegane szczególnie restrykcyjnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa.<sup>1</sup>

Można w ramach zasady demokratycznego państwa prawnego wyróżnić podzasady dotyczące wymagań co do techniki prawodawczej (zasada określoności przepisów prawa, zasada przyzwoitej legislacji) oraz co do bezpieczeństwa prawnego (zasada zaufania obywatela do państwa, w skład której wchodzi: zasada ochrony praw nabytych, zasada niedziałania prawa wstecz, zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w trakcie roku). Są to postulaty, które zostały przede wszystkim wywiedzione z art. 2 Konstytucji RP. Ogromną rolę w tym zakresie przypisać należy Trybunałowi Konstytucyjnemu. Regułą bowiem jest, że tekst Konstytucji posługuje się skrótami myślowymi, pojęciami – kluczami, milcząco zakładając, iż znaczenie tych pojęć jest na tyle oczywiste, że nie wymaga legalnych definicji. W ten sposób zasady ustroju nabierają znacznej elastyczności i o ich rzeczywistej roli i znaczeniu można często mówić dopiero na tle orzecznictwa sądowego dokonującego ich konkretyzacji.<sup>2</sup> Trybunał więc niejako „wyjawia” faktyczną treść Konstytucji i precyzuje ogólne jej założenia.

1 Por. wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. akt K 41/02), OTK 2002, nr 6.

2 L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne – zarys wykładu, Warszawa 1999, s. 51.

Znaczenia zasady demokratycznego państwa prawnego dla procesu stanowienia prawa podatkowego nie sposób przecenić. W tym kontekście zasadne wydaje się przedstawienie poszczególnych jej elementów, które składają się na fundament procesu prawodawczego, zmierzającego do wprowadzenia do systemu prawnego aktów prawnych stanowiących źródła prawa podatkowego.

## 1. Zasada określoności przepisów prawa podatkowego

„Podatki powinny być w sposób jasny i zrozumiały oznaczone. Wszelkie obowiązki publiczne w państwach nowożytnych powinny być ogółowi znane i z poczucia obywatelskiego wypełniane. Niejasność rodzi niechęć i wątpliwości u podatników, a sposobność do nadużyć u organów skarbowych. Stąd system podatkowy powinien być wedle możliwości prostym i konsekwentnym, wyrazy i osnowa ustawy również jasne i proste, dwuznaczności starannie unikane, stopa podatkowa, czas, miejsce, terminy płatności, waluta, w jakiej należą się podatki, dokładnie i przystępnie określone. Rząd powinien się nadto starać, aby nowe podatki szybko doszły do wiadomości powszechnej, a ku temu posłużyć mogą wydawnictwa popularne, kalendarze, dzienniki, nawet niedzielna nauka uzupełniająca. Słusznie bowiem zauważył już Smith, że niepewność podatków szkodliwiej działa niż nierówny ich rozkład.”<sup>3</sup>

Zasada określoności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego została zdefiniowana jako nakaz formułowania przepisów w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Standard ten jest szczególnie ważny, gdy chodzi o ochronę praw i wolności jednostki. Każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego podstawowego warunku pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwania mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak aby ich treść była oczywista i pozwalająca na ich wyegzekwowanie.<sup>4</sup> Dziedzina, w której nakaz określoności jest szczególnie akcentowany, jest obok prawa karnego, także prawo daninowe, zwłaszcza gdy chodzi o przepisy regulujące obowiązki podatkowe osób fizycznych.<sup>5</sup>

Przepisy w sposób prawidłowo określone to takie, które mają ustalone na gruncie prawa znaczenie. Ustawodawca jest przy tym uprawniony do nadawania

---

3 S. Głabiński, *Nauka skarbowości*, Lwów 1911, s. 358.

4 Wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r. (sygn. akt K 24/00), M.P. Nr 10, poz. 160.

5 Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. akt K 41/02), OTK 2002, nr 6 oraz wyrok z dnia 13 lutego 2001 r. (sygn. akt K 19/99), Dz.U. Nr 14, poz. 143.

pojęciom używanym w tekście aktu normatywnego treści odbiegającej od znaczenia danej nazwy w języku ogólnym. Może on także nadawać terminom prawnym używanym w ramach jednego aktu normatywnego znaczenie odmienne od ustalonego w akcie wcześniejszym. Wszystko to jednak ustawodawca może czynić tylko pod warunkiem jednoznacznego zdefiniowania danego terminu i używania go konsekwentnie w tak zdefiniowanym znaczeniu. Naruszeniem konstytucyjnego wymagania określoności przepisów prawnych jest w szczególności używanie w tekście ustawy sformułowań zawierających błąd logiczny *ignotum per ignotum*, czyli tłumaczenia nieznanego przez nieznanne.

Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Niedopuszczalne jest stanowienie przepisów prawa, w których używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub umożliwiają dowolną interpretację. W przypadku, gdy w różnych aktach prawnych użyte jest tak samo brzmiące pojęcie, wymagane jest, by każdy akt prawny zawierał precyzyjną definicję pojęcia. Nie można przy tym odbierać ustawodawcy prawa do nadawania szczególnego znaczenia występującym w tekście aktu prawnego pojęciom, ale muszą mieć one swoje znaczenie nadane przez zasady języka polskiego oraz precyzyjne wyjaśnienie przez ustawodawcę, jakie znaczenie nadaje on pojęciu, którym się posługuje. Takie rozwiązanie nie jest sprzeczne z zasadami przyzwoitej legislacji, gdyż ustawodawca ma prawo do nadawania szczególnego znaczenia wykorzystywanym w tekście aktu prawnego pojęciom pod warunkiem, że mają one swoje naturalne znaczenie nadane przez zasady języka polskiego, a ponadto ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje.<sup>6</sup>

Stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych rozpatrywać należy w kontekście naruszenia Konstytucji ze względu na sprzeczność z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji, albo z zasadą wymagającą ustawowego nakładania ciężarów i świadczeń publicznych (art. 84), jak też ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3).

Niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie prawnych konsekwencji jego zachowań.<sup>7</sup> Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności powinno być jednak traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków

6 Wyrok TK z dnia 14 września 2001 r. (sygn. akt SK 11/00), OTK 2001, nr 6.

7 Wyrok TK z dnia 7 stycznia 2004 r. (sygn. akt K 14/03), OTK 2004, nr 1.

niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu, powodująca jego niekonstytucyjność, ma charakter „kwalifikowany” przez zaistnienie pewnych dodatkowych okoliczności, które nie występują w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu.<sup>8</sup>

Z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawnego, z której wprowadzono zasadę określoności przepisów prawa, korespondują przepisy „Zasad techniki prawodawczej”.<sup>9</sup> W przepisach ogólnych rozporządzenia w sprawie z.t.p. wskazuje się na następujące zasady, których przestrzeganie umacnia zasadę określoności:

- a) przepisy redaguje się zwięźle i syntetycznie, unikając nadmiernej szczególności, a zarazem w sposób, w jaki opisuje się typowe sytuacje występujące w dziedzinie spraw regulowanych tą ustawą (§ 5);
- b) przepisy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy (§ 6);
- c) zdania redaguje się zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami składni języka polskiego, unikając zdań wielokrotnie złożonych (§ 7);
- d) należy posługiwać się poprawnymi wyrażeniami językowymi (określeniami) w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu, unikając posługiwania się:
  - określeniami specjalistycznymi (profesjonalizmami), jeżeli mają odpowiedniki w języku powszechnym;
  - określeniami lub zapożyczeniami obcojęzycznymi, chyba że nie mają dokładnego odpowiednika w języku polskim;
  - nowo tworzonymi pojęciami lub strukturami językowymi (neologizmami), chyba że w dotychczasowym słownictwie polskim brak jest odpowiedniego określenia (§ 8);
- e) do oznaczania jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami (§ 11).

## 2. Zasada przyzwoitej legislacji

Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są trzy założenia. Po pierwsze – każdy prze-

8 Orzeczenie TK z dnia 3 grudnia 2002 r. (sygn. akt K 13/02), opublikowane wraz z głosem P. Boreckiego i M. Pietrzaka, „Państwo i Prawo” 2003, nr 11.

9 Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. Nr 100, poz. 908) – dalej zwane w skrócie ztp.

pis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki 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.<sup>10</sup>

W powyższym znaczeniu przez zasadę przyzwoitej legislacji można rozumieć postulat przestrzegania reguł dotyczących tworzenia prawa i to zarówno w płaszczyźnie materialnoprawnej, jak i proceduralnej. Zasada przyzwoitej legislacji nakazuje dochowanie szczególnej staranności przy regulacjach dotyczących sfery praw i wolności obywatelskich, w tym zwłaszcza w przypadku przepisów podatkowych. W tym kontekście swoboda ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa, znajdująca wyraz w materialnej treści prawa podatkowego, jest w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku poszanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, w tym w szczególności szanowania zasad przyzwoitej legislacji. Zasady te wyrażają się między innymi w obowiązku ustawodawcy ustanawiania odpowiedniego *vacatio legis* oraz w obowiązku należytego formułowania przepisów przejściowych. Przejawem przyzwoitej legislacji jest także przestrzeganie zakazu wprowadzania zmian obciążeń podatkowych w trakcie roku podatkowego, zwłaszcza gdy chodzi o podatki dochodowe.

Akt normatywny, czyniący zadość zasadzie przyzwoitej legislacji, spełnia kryteria formalne wskazane w z.t.p. Musi on jednak także realizować wymagania stawiane jego treści, a więc dotyczące materii prawnej, w tym w zakresie ustalenia ekonomicznych skutków wprowadzanych rozwiązań i dostosowania środków do projektowanych celów. Uwaga ta dotyczy szczególnie prawa podatkowego.

### 3. Zasada zaufania obywateli do państwa

#### 3.1. Zasada zaufania – zakres przedmiotowy

Zasada zaufania w odniesieniu do stanowienia prawa jest dyrektywą takiego działania organów stanowiących, aby tworzone prawo nie stawało się swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań. Elementami zasady zaufania są: zasada ochrony praw słusznie nabytych, zasada niedziałania prawa wstecz oraz zachowanie odpowiedniego okresu *vacatio legis*. Na gruncie prawa podatkowego wprowadzono tak-

10 Wyrok TK z dnia 30 października 2001 r. (sygn. akt K 33/00), OTK 2001, nr 7.

że zasadę szczegółową, która w ogóle zakazuje zmian w trakcie roku ustaw podatkowych.

W zasadzie zaufania znajduje także oparcie pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego. Pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w prawie daninowym w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa. Często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swymi interesami.<sup>11</sup>

Podkreślić należy, iż zasada zaufania jest także związana z udzielaniem przez organy państwa informacji. W tym zakresie obejmuje ona etap stosowania prawa, ale wydawane interpretacje w pewnych sytuacjach mogą mieć wymiar *quasi*-normatywny. Aspekt ten jest istotny w kontekście regulacji podatkowych, których wykładni dokonują Minister Finansów oraz inne organy podatkowe. Szczególny charakter tych interpretacji, wydawanych w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej, uzasadnia szersze odniesienie się także do tego problemu, co nie jest jednak możliwe, biorąc pod uwagę zakres niniejszego opracowania. W tym miejscu można jedynie wskazać, iż w wyroku z dnia 5 sierpnia 1992 r.<sup>12</sup> Sąd Najwyższy wyraził pogląd, zgodnie z którym niezgodne z zasadą zaufania do państwa i prawa stanowiącej komponent zasady demokratycznego państwa prawa jest, gdy organ administracji naprzód udziela zainteresowanemu informacji o stosowanej przez siebie praktyce stosowania prawa, a następnie wydaje decyzję o zgoła odmiennej treści.

### 3.2. Zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego

Elementem zasady zaufania, akcentowanym w sposób szczególnie na gruncie prawa podatkowego, jest zakaz zmiany przepisów z tej gałęzi prawa w trakcie trwania roku podatkowego. Reguła ta nie dotyczy jednak wszystkich podatków, a jedynie tych o tzw. otwartym stanie faktycznym, czyli takich, których ustalenie jest możliwe dopiero po zakończeniu pewnego okresu rozliczeniowego (np. roku podatkowego) – chodzi tu przede wszystkim o podatki dochodowe.<sup>13</sup> Po dru-

11 Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r. (sygn. akt K 47/01), OTK 2002, nr 1.

12 Sygn. akt I PA 5/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 1.

13 W niektórych państwach europejskich podatkom nadaje się charakter roczny, co w zasadzie uniemożliwia ich zmiany w trakcie roku podatkowego. Skrajnym przypadkiem jest Belgia, gdzie zgodnie z art. 171 Konstytucji Belgii, podatki uchwała się corocznie, a przepisy, na podstawie których są realizowane, również mają roczny okres obowiązywania. Oznacza to, że do pobierania ich w kolejnym roku konieczne jest podjęcie inicjatywy prawodawczej. W tym kontekście widoczne jest powiązanie podatków z budżetem, a ściślej – procedury związanej z podejmowaniem ustawy budżetowej i ustawy podatkowej.

gie, wskazany zakaz bez wątplenia dotyczy jedynie tych regulacji prawnych, które pogarszają sytuację podatnika, nie wyklucza natomiast zmiany w trakcie roku podatkowego czy innego okresu rozliczeniowego, „reguł gry” w ten sposób, iż sytuacja podatnika byłaby uprzywilejowana w porównaniu do tej przed zmianami. Przyjąć też należy, iż zmiana w trakcie roku jest dopuszczalna, gdy jej celem jest eliminacja ewidentnych błędów ustawodawcy. W każdym razie odstępstwa od zakazu zmian przepisów podatkowych w trakcie roku podatkowego należy traktować jako wyjątek, który nie powinien być nadużywany.

Przedmiotowa zasada znajduje swoje źródło w wyprowadzonej z art. 2 Konstytucji zasady ochrony „interesów w toku”. Zapewnia ona ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Nakaz ochrony interesów w toku nie ma charakteru bezwzględnego. Ma on jednak szczególne, kategoryczne znaczenie w prawie podatkowym. Konstruując kształt systemu podatkowego obowiązującego docelowo w danym roku podatkowym, ustawodawca wyznacza pewne granice czasowe, w których jednostka będzie mogła realizować określone przedsięwzięcia według z góry ustalonych reguł, w zaufaniu, że nie zostaną one zmienione. Powinien więc dawać gwarancję, że dane przedsięwzięcie, często rozłożone w czasie, zostanie dokończony na zasadach nie gorszych niż w dacie jego rozpoczęcia.

Znaczenie analizowanej zasady, jako fundamentalnej dla prawa podatkowego, podkreślił Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 27 lutego 2002 r.<sup>14</sup> Wyraził w nim stanowisko, zgodnie z którym na gruncie Konstytucji z dnia 2 kwietnia 1997 r. aktualny pozostaje pogląd wyrażony we wcześniejszym orzecznictwie, w nawiązaniu do zasady demokratycznego państwa prawnego, że w zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian samych obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego.

Orzeczenie to, posługując się sformułowaniem „w zasadzie nie jest dopuszczalne”, pozostawia jednak furtkę, która umożliwia w wyjątkowych sytuacjach zmiany konstrukcji podatkowych w trakcie roku podatkowego. Jak już jednak na wstępie stwierdzono, będą to sytuacje niezmiernie rzadkie.

### **3.3. Zasada ochrony praw słusznie nabytych**

Ochrona praw słusznie nabytych jest jedną z podstawowych wartości państwa prawnego i powinna obowiązywać również w prawodawstwie podatkowym. W tym przypadku bezpieczeństwo prawne podatnika polega na pewności, że prawa podmiotowe, uzyskane zgodnie z przepisami ustawy podatkowej i zasadami słuszności, nie zostaną w sposób niespodziewany i bez uzasadnionej racji przez ustawodawcę podatkowego zniesione bądź ograniczone. Zasada ochrony praw

---

14 Sygn. akt K 47/01, OTK 2002, nr 1.

nabytych zakazuje zatem arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce.

Zasada ochrony praw nabytych może być rozpatrywana w dwóch płaszczyznach: aksjologicznej i normatywnej, czemu dał wyraz w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny.

W sensie aksjologicznym omawiana zasada stanowi podstawę bezpieczeństwa prawnego obywateli oraz wiarygodności państwa i jego organów w stosunkach z obywatelami, których zaufanie jest warunkiem skuteczności i wykonywania władzy państwowej. Ochrona praw nabytych jest zadaniem państwa, a zarazem podstawą ładu prawnego w państwie prawa. Jej respektowanie ma ponadto zasadnicze znaczenie dla stanu świadomości prawnej obywateli, którzy w sytuacji odebrania przyznanych im uprawnień tracą szacunek dla samej idei prawa, nie znajdując w ustawach niezawodnego źródła swoich praw.<sup>15</sup>

W znaczeniu normatywnym zasada ochrony praw nabytych stanowi źródło względnej trwałości uzyskanych uprawnień, polegającej na tym, że ochronie przed likwidacją i uszczupleniem podlegają prawa uzyskane słusznie i pod warunkiem, że nie utraciły mocy ich *ratio legis* w nowym układzie stosunków społecznych.<sup>16</sup>

Zasada ochrony praw nabytych nie ma charakteru bezwzględnego, czyli absolutnego (relatywizm zasady ochrony praw nabytych). Nie obejmuje ona praw nabytych niesłusznie (niesprawiedliwie), które naruszają zasadę sprawiedliwości. W szczególności w orzeczeniu z dnia 22 sierpnia 1990 r.<sup>17</sup> Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, zgodnie z którym regulacja znosząca dotychczasowe uprzywilejowanie, „nie mające rzeczowego i sprawiedliwego w odczuciu społecznym uzasadnienia”, stanowi wprawdzie ingerencję w prawa nabyte, ale istotą tej ingerencji jest przywrócenie sytuacji wymaganej przez zasadę sprawiedliwości społecznej. Zauważyć jednak należy, iż zasada sprawiedliwości społecznej jest trudna do zobiektywizowania i bywa różnie pojmowana w różnych środowiskach społecznych, co uzasadnia ostrożne jej stosowanie jako usprawiedliwienia naruszenia zasady ochrony praw nabytych.

Dopuszczalne jest także wycofanie się przez państwo z wadliwych unormowań, które nie naruszały zasady sprawiedliwości. Działanie takie musi być jednak ujęte w określone ramy, których przekroczyć nie można. Nie wyklucza się zatem zmiany, niekorzystnej dla pewnej grupy obywateli, istniejącej regulacji prawnej, jeżeli spełnione są określone przesłanki. Ograniczenie, a nawet pozbawienie obywatela prawa podmiotowego jest możliwe, jeżeli wymaga tego ważny interes społeczny, lecz tylko w niezbędnym zakresie i pod warunkiem pełnego wyrówna-

---

15 M. Wyrzykowski, Zasada demokratycznego państwa prawnego, (w:) W. Sokolewicz (red.), Zasady podstawowe polskiej Konstytucji, Warszawa 1998, s. 84.

16 *Ibidem*

17 Sygn. akt K 7/90, OTK 1990, nr 1.



nia (ekwiwalentność) praw (korzyści) utraconych. Dopuszczalność wycofania się przez ustawodawcę z błędnych unormowań została wyraźnie uznana przez Trybunał, który stwierdził, że ustawodawca może negatywnie ocenić wcześniejsze rozwiązania legislacyjne. Może więc także wyciągnąć wnioski, zwłaszcza w odniesieniu do przepisów obciążonych rażącymi wadami. Jednak tego rodzaju operacja powinna być przeprowadzona w sposób maksymalnie chroniący bezpieczeństwo prawne zainteresowanych osób i nie powinna ich zaskakiwać.<sup>18</sup>

Obywatel powinien liczyć się ze zmianą prawa wynikającą ze zmiany stosunków społecznych i gospodarczych. Ryzyko związane z wszelką działalnością gospodarczą obejmuje również ryzyko niekorzystnych zmian systemu prawnego, przy czym kluczowe w tym kontekście jest ustalenie horyzontu czasowego działań podejmowanych przez jednostkę w danej sferze życia. Im dłuższa perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego prawa, na co niejednokrotnie zwracał uwagę w swoich orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny.<sup>19</sup>

Na gruncie prawa podatkowego zasada ochrony praw nabytych najczęściej dotyczy regulacji wprowadzających przywileje podatkowe (ulgi i zwolnienia). W wyroku z dnia 27 lutego 2002 r.<sup>20</sup> Trybunał Konstytucyjny wskazał, w kontekście utrzymania lub cofnięcia zwolnień podatkowych, na domniemanie względnej swobody regulacyjnej ustawodawcy w zakresie udzielanych zwolnień. Podkreślono, że podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych nie może być przypisane bezterminowo „prawo do zwolnień podatkowych” określonego typu, wyprowadzane wyłącznie z faktu posiadania tego typu ustawowych zwolnień w poprzednim okresie czy też w znacznej 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 między innymi ochroną równowagi budżetowej zmian ustawodawstwa podatkowego. Dla przyjęcia konstytucyjnego wymogu takiej ochrony nie wystarcza też postulat sprawiedliwości społecznej, odniesiony do ochrony grupowego interesu podatników.

### 3.4. Zasada niedziałania prawa wstecz

Zakaz wstecznego działania prawa (zasada *lex retro non agit*) jest jednym z fundamentów prawodawstwa podatkowego. Wsteczne działanie prawa polega na tym, że normy prawne nakazują nawiązywać do czynów, stanów rzeczy lub zdarzeń, które miały miejsce w przeszłości, przed wejściem w życie owych

18 M. Wyrzykowski, *Zasada demokratycznego ...*, *op. cit.*, s. 87.

19 Por. wyroki z dnia: 28 kwietnia 1998 r. (sygn. akt K 3/99), M.P. z 1999 r. Nr 16, poz. 227 i 13 marca 2000 r. (sygn. akt K 1/99), OTK 2000, nr 2.

20 Sygn. akt K 47/01, OTK 2002, nr 1.

norm. Ustawa działa z mocą wsteczną, kiedy początek jej stosowania pod względem czasowym został ustalony na moment wcześniejszy od momentu, w którym ustawa zaczęła obowiązywać (została nie tylko uchwalona, lecz także prawidłowo ogłoszona w organie promulgacyjnym).<sup>21</sup> Istotą retroaktywności jest okoliczność, że nowo ustanowione normy modyfikują zaistniałe już i skonsumowane skutki stosowania norm wcześniejszych.<sup>22</sup>

Analizowana zasada jako dyrektywa legislacyjna skierowana pod adresem organów stanowiących prawo zawiera w swej treści zakaz stanowienia norm prawnych, które stosowane byłyby do zdarzeń (rozumianych *sensu largo*) mających miejsce przed wejściem w życie nowo ustanowionych regulacji i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych przewidzianych tymi normami. Norma nie działa wstecz, jeżeli na jej podstawie należy dokonywać kwalifikacji zdarzeń, które wystąpiły po jej wejściu w życie.<sup>23</sup>

Respektowanie zasady *lex retro non agit* w praktyce oznacza, że:

- istnieje zakaz stanowienia rozwiązań prawopodatkowych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń, które miały miejsce przed ich wejściem w życie i z którymi prawo podatkowe nie wiązało dotąd skutków prawnych;
- postępowanie podatnika podejmowane pod rządami obowiązującego prawa podatkowego i związane z nimi następstwa muszą być również uznane przez późniejszy porządek prawny – czyli przez nową regulację.<sup>24</sup>

Warto zwrócić uwagę, że zasada *lex retro non agit* nie ma charakteru bezwzględny i w pewnych, ściśle określonych wypadkach, możliwe jest od niej odejście. Wypadki te, na co niejednokrotnie zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny, muszą mieć wyjątkowy charakter i znajdować uzasadnienie w szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym inna zasada konstytucyjna, np. sprawiedliwości społecznej. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że nieretroaktywność dotyczy tylko takich regulacji normujących prawa i/lub obowiązki obywateli, które pogarszają ich sytuację w stosunku do stanu poprzedniego, np. poprzez ograniczenie praw lub powiększenie zobowiązań.<sup>25</sup> Nie ma natomiast zakazu (w każdym razie do regulacji socjalnych bądź majątkowych), by nowe normy przekreślały możliwość dalszego korzystania z regulacji ustanowionych wcześniej.

Zakaz retroaktywności prawa można także rozumieć szerzej – nie tylko jako zakaz stanowienia norm prawnych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione prawo do zdarzeń z okresu sprzed ich wejścia w życie i z którymi prawo

21 Orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r. (sygn. akt K 15/91), OTK 1992, cz. I.

22 Orzeczenie TK z dnia 20 grudnia 1990 r. (sygn. akt K 5/90), OTK 1990, nr 4.

23 Orzeczenie TK z dnia 28 maja 1986 r. (sygn. akt U 1/86), OTK 1986, cz. II.

24 A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 30.

25 Orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r. (sygn. akt K 15/91), OTK 1992, cz. I.

nie wiązało dotąd skutków prawnych (zasada *lex retro non agit* we właściwym znaczeniu), lecz także jako zakaz stanowienia intertemporalnych reguł, które określałyby treść stosunków prawnych powstałych pod rządami dawnych norm, a trwających w okresie wejścia w życie nowo ustanowionych, jeżeli reguły te wywoływałyby ujemne prawne (a w konsekwencji społeczne) następstwa dla bezpieczeństwa prawnego i poszanowania praw nabytych.<sup>26</sup>

Zauważyć należy, iż Trybunał Konstytucyjny podkreślał w swoim orzecznictwie, że zakaz działania prawa wstecz obowiązuje we wszystkich dziedzinach prawa, ale odnosi się przede wszystkim do stanowienia przepisów karnych.<sup>27</sup> Znalazło to bezpośredni wyraz w art. 42 ust. 1 Konstytucji. Podobnego bezpośredniego zapisu nie ma, jeżeli chodzi o prawo daninowe, chociaż jego potrzeba nie może budzić wątpliwości.<sup>28</sup>

## Wnioski

Poczynione rozważania prowadzą do wniosku, że zasada państwa prawnego ma charakter generalny i jako taka bez wątpienia oddziałuje na tworzenie prawa podatkowego w Polsce. Zasada ta wymaga stanowienia norm nienaganych z punktu widzenia techniki prawodawczej. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 25 listopada 1997 r.<sup>29</sup>, normy te powinny realizować założenia leżące u podstaw porządku konstytucyjnego w Polsce i strzec tego zespołu wartości, który wyraża Konstytucja. Należy przy tym uwzględnić wartości wskazane w preambule Konstytucji oraz sprecyzowaną w art. 1 zasadę, że Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli.

Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzić trzeba, że przestrzeganie w procesie stanowienia prawa podatkowego zasady demokratycznego państwa prawnego i wypływających z niej zasad szczególnych, jest kluczowe dla podniesienia jakości regulacji zaliczanych do tej gałęzi prawa. Jakość tych przepisów, we wskazanym kontekście, uznać należy aktualnie za zadawalającą, do czego w dużej mierze przyczyniła się praktyka orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego.

26 Orzeczenie TK z dnia 30 listopada 1988 r. (sygn. akt K 1/88), OTK 1988, cz. I.

27 Orzeczenie TK z dnia 12 stycznia 1995 r. (sygn. akt W 12/94), OTK 1995, cz. I.

28 Waga tego zagadnienia została dostrzeżona np. w Konstytucji Federacji Rosyjskiej, w której w art. 57 znalazł się zapis, zgodnie z którym ustawy wprowadzające nowe podatki lub pogarszające sytuację podatników nie działają wstecz. Podobnie w art. 78 ust. 2 Konstytucji Grecji wskazuje się, iż „Żaden podatek ani żadne inne obciążenie finansowe nie mogą zostać wprowadzone przez ustawę z mocą wsteczną, sięgającą poza rok finansowy poprzedzający rok wprowadzenia podatku”.

29 Sygn. akt K 26/97, OTK 1997, nr 5–6.

# TWORZENIE PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE W ŚWIETLE ZASADY DEMOKRATYCZNEGO PAŃSTWA PRAWNEGO

ROBERT ZIELIŃSKI

## Uwagi ogólne

Stanowienie prawa podatkowego w Polsce wymaga od prawodawcy zachowania najwyższych standardów. Uzasadnieniem tej tezy jest szczególna rola, jaką prawo to odgrywa w gospodarce wolnorynkowej. Obiektywnym kryterium gwarantującym najwyższą jakość stanowionego prawa podatkowego jest tworzenie go w zgodzie z regułami wynikającymi z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego. Przywołana klauzula zaczęła obowiązywać w polskim prawodawstwie od 1 stycznia 1990 r. Po raz pierwszy została wyrażona *expressis verbis* w art. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w brzmieniu nadanym mu przez ustawę z dnia 29 grudnia 1989 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej<sup>1</sup>. W obecnie obowiązującym porządku prawnym zasadę demokratycznego państwa prawnego wyraża art. 2 Konstytucji RP, który stanowi, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej<sup>2</sup>. Sformułowana w ten sposób klauzula generalna jest zbiorem szeregu norm i zasad, które nie zostały odrębnie wyrażone w Konstytucji, a mieszczą się w zasadzie demokratycznego państwa prawnego<sup>3</sup>. Otwarty katalog tych szczegółowych zasad, wywiedzionych wprost z art. 2 ustawy zasadniczej, jest efektem działalności orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał orzekając o zgodności prawa z Konstytucją, wywiera również wpływ na kształt i jakość obecnie stanowionego prawa w Polsce oraz wskazuje kierunki jego egzekucji. W praktyce orzeczniczej Trybunał wielokrotnie zajmował stanowisko w kwestii powszechnie obowiązujących zasad kształtujących proces stanowienia prawa podatkowego w Polsce. Standardy te zostały bezpośrednio wyprowadzone z klauzuli demokratycznego państwa prawnego i stanowią funda-

1 Dz.U. Nr 75, poz. 444

2 Dz.U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.

3 Por. K. Działocha, Państwo prawne w warunkach zmian zasadniczych systemu prawa RP, PiP 1992, nr 1, s. 14; J. Oniszczyk, Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2001, s. 96.

ment cywilizowania prawodawstwa podatkowego w Polsce<sup>4</sup>. Do najważniejszych należą:

- 1) zasada wyłączności ustawy w dziedzinie obciążeń daninowych;
- 2) zakaz wstecznego działania prawa podatkowego;
- 3) zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego;
- 4) zasada ochrony praw słusznie nabytych i interesów w toku;
- 5) nakaz ustanowienia i przestrzegania odpowiedniej *vacatio legis*;
- 6) zasada określoności przepisów prawa podatkowego oraz
- 7) zasada sprawiedliwości opodatkowania.

Należy jednocześnie podkreślić, iż rozumienie klauzuli demokratycznego państwa prawnego ukształtowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w latach 1990–1997 zachowało swoją aktualność po wejściu w życie obecnie obowiązującej Konstytucji. Trybunał wyraził bowiem pogląd, że sformułowana w art. 2 Konstytucji z 1997 roku naczelną zasadą demokratycznego państwa prawnego daje wyraz intencji przejścia dotychczasowego kształtu i rozumienia przepisu art. 1 poprzedniej Konstytucji<sup>5</sup>.

## 1. Zasada wyłączności ustawy w dziedzinie obciążeń daninowych

Zasada wyłączności ustawy w dziedzinie prawa podatkowego *explicite* została wyrażona w art. 217 Konstytucji RP. Niezależnie od funkcjonowania tego przepisu prawa, obowiązywanie zasady wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń daninowych wynika także z istoty klauzuli demokratycznego państwa prawnego<sup>6</sup>. Z omawianej zasady wypływa bowiem postulat, zgodnie z którym prawa i obowiązki jednostki wobec państwa, w szczególności prawa i obowiązki podatkowe, były uregulowane w formie ustawowej. Natomiast celem zawartej w art. 217 Konstytucji formuły jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej, lecz także wzmocnienie pozycji demokratycznych struk-

4 A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, (w:) *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa*. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 375.

5 Por. *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym, Opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego, wyd. 7, Warszawa 2008, s. 7, <http://www.trybunal.gov.pl>

6 Por. *Synteza o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r.* *Prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r.* *Problematyka ochrony praw lokatorów w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pod rządami Konstytucji z 2 kwietnia 1997.*, Opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa, maj 2003, s. 24.

tur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej<sup>7</sup>. Trybunał, wskazując kierunki interpretacji powołanego przepisu Konstytucji, podkreślił, że w praktyce nie jest możliwe, aby w ustawach podatkowych uregulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego. Dlatego też w procesie stanowienia prawa podatkowego koniecznością staje się korzystanie z instytucji upoważnienia ustawowego, w zakresie nie wyłączonym przez art. 217 Konstytucji<sup>8</sup>. W procesie tworzenia prawa podatkowego niezwykle istotne jest zatem udzielenie odpowiedzi na pytanie, jaka ma być szczegółowość regulacji ustawowej, a jakie materie można poddać uregulowaniu w rozporządzeniach wykonawczych<sup>9</sup>. W orzecznictwie Trybunału utrwalony jest pogląd, zgodnie z którym podustawowe akty prawne mogą zawierać jedynie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej dla materii ustawowej. Ich zakres nie może przesądzać o istotnych elementach konstrukcji podatku. Ponadto, akty rangi podustawowej muszą odpowiadać wymogom formalnym określonym w art. 92 ust. 1 Konstytucji<sup>10</sup>. Spełnienie tych wymagań oznacza, że taki akt może zostać wydany tylko na podstawie wyraźnego upoważnienia zawartego w ustawie, w zakresie określonym w tym upoważnieniu oraz w celu wykonania danej ustawy. Upoważnienie nie może mieć także charakteru blankietowego. Nie może ono zatem pozostawiać organowi upoważnionemu do wydania aktu niższej rangi możliwości samodzielnego uregulowania całego kompleksu zagadnień, co do których w tekście ustawy nie ma żadnych bezpośrednich uregulowań ani wskazówek. Zdaniem Trybunału upoważnienie zawarte w ustawie musi mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym (musi określać organ właściwy do wydania rozporządzenia), przedmiotowym (musi określać zakres spraw przekazanych do uregulowania) oraz treściowym (musi określać wytyczne dotyczące treści aktu)<sup>11</sup>. Nie może opierać się na domniemaniu objęcia swym zakresem materii nie wymienionych w upoważnieniu, nie podlega wykładni rozszerzającej ani celowościowej<sup>12</sup>. Zdaniem Trybunału również sposób redagowania wytycznych musi odpowiadać pewnym standardom<sup>13</sup>. Nie mogą to być bezwzględnie obowiązujące przepisy ustawy, ale tylko takie uregulowania, które zostały sformułowane w sposób zapewniający organowi wydającemu rozporządzenie pewną swobodę w wyborze sposobu uregulowania danej sprawy oraz metody regulacji, prowadzącej do osiągnięcia pewnych „pożądanych” przez ustawodawcę skutków<sup>14</sup>. Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa, wskazówki co

7 Por. wyroki: K 33/01, U 1/98, U 9/97.

8 Art. 217 Konstytucji określa wprost, jakie elementy konstrukcyjne podatku muszą bezwzględnie zostać uregulowane w ustawie. Należą do nich: przedmiot i podmiot opodatkowania, stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń podatkowych oraz kategorie podmiotów zwolnionych z opodatkowania. *A contrario*, pozostałe materie, mogą zostać powierzone do uregulowania rozporządzeniem. Por. wyroki: SK 22/03, SK 9/03.

9 Por. wyrok K 33/01.

10 Por. wyrok U 1/98, U 9/97.

11 W. Maruchin, *Zasady tworzenia prawa podatkowego na tle orzecznictwa TK*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2008, nr 7, s. 242.

12 Por. wyrok K 16/00.

13 W ocenie Trybunału, wytycznymi są przede wszystkim wskazówki co do treści aktu normatywnego, a także wskazania co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć w nim wyraz. Por. wyrok K 10/99.

14 Por. wyrok K 33/01.

do treści aktu normatywnego mogą mieć zarówno charakter negatywny (tzn. ze wszystkich możliwych rozstrzygnięć rozporządzeniodawcy mogą wykluczać te, których ustawodawca sobie nie życzy), jak i pozytywny (np. wskazując kryteria, którymi twórca rozporządzenia powinien się kierować, normując przekazany mu zakres spraw, wskazując cele, jakie ma spełniać dane unormowanie oraz funkcje, które ma spełniać instytucja, której ukształtowanie określone zostało w rozporządzeniu)<sup>15</sup>. W orzecznictwie Trybunału dominuje również pogląd, zgodnie z którym sposób ujęcia wytycznych, zakres ich szczegółowości oraz zawarte w nich treści pozostają w zasadzie w gestii ustawodawcy. Powinien on jednak mieć świadomość tego, że im silniej dana regulacja ustawowa dotyczy kwestii podstawowych dla pozycji jednostki, tym szersza musi być regulacja ustawowa i tym mniej miejsca pozostaje dla odesłań do aktów wykonawczych. W tych kwestiach, jeżeli ustawodawca korzysta z owych odesłań, to musi znacznie szerzej wyznaczyć treść przysyłanych rozporządzeń, m.in. przez bardziej szczegółowe – niż w innych materiałach – ujęcie „wytycznych co do treści aktu”<sup>16</sup>.

## 2. Zakaz wstecznego działania prawa podatkowego

Zasada retroaktywności prawa podatkowego wstecz nie została w bezpośredni sposób wyrażona w przepisach Konstytucji. U jej podstaw leży formuła demokratycznego państwa prawnego<sup>17</sup>. Z retroaktywnym działaniem przepisów prawa mamy do czynienia wówczas, gdy ustawodawca nakazuje określone fakty prawne zaistniałe przed dniem wejścia w życie „nowych” przepisów, oceniać w świetle tych „nowych” przepisów, wprowadzając fikcję, jakoby przepisy te obowiązywały już w dacie nastąpienia ocenianych faktów<sup>18</sup>. Zdaniem Trybunału omawiana zasada w szczególnie silny sposób działa w tych dziedzinach, gdzie jednostka podporządkowana jest bezpośrednio władztwu państwa. Do takich dziedzin, obok prawa karnego, zalicza się prawo daninowe, w tym przede wszystkim prawo podatkowe<sup>19</sup>. W szczególności zaś odnosi się to do podatku dochodowego, jako zobowiązania płaconego zaliczkowo za dany rok, którego ostateczne rozliczenie następuje w kolejnym roku podatkowym. W ocenie Trybunału zasada *lex retro non agit* nie ma jednak charakteru bezwzględnie obowiązującej Konstytucji nie można bowiem całkowicie wykluczyć stanowienia regulacji retroaktywnych w sferze prawa daninowego. Regulacje te muszą mieć jednak szczególnie mocne uzasadnienie aksjologiczne<sup>20</sup>. Oznacza to przede wszystkim, iż wyjątkiem od omawianej zasady będzie sytuacja, w której ingeren-

15 Por. wyroki: K 16/00, K 27/01.

16 Por. wyrok K 12/99.

17 Por. orzeczenia: K 1/93, K 8/93, K 13/93, K 1/95.

18 Por. orzeczenia: U 5/86, U 1/96, wyrok K 19/00.

19 Por. orzeczenia: K 2/94, K 12/94, wyrok SK 19/06.

20 Por. orzeczenie K 15/91.

cja ustawodawcy w stosunki i sytuacje prawne z przeszłości następuje dla zapewnienia realizacji innej, szczególnie cennej wartości konstytucyjnej, a wartości tej nie można urzeczywistnić w inny sposób. W ocenie Trybunału, im bardziej intensywna jest ingerencja prawodawcy w sferę stosunków prawnych ukształtowanych w przeszłości, tym większa musi być waga wartości konstytucyjnych uzasadniających taką ingerencję<sup>21</sup>. Analiza orzecznictwa Trybunału pozwala także zwrócić uwagę na istnienie jeszcze innego niż przedstawione dotychczas, rozumienia zakazu retroaktywności<sup>22</sup>. Wyraża się ono w zakazie stanowienia reguł intertemporalnych (międzyczasowych) w sytuacji, gdy reguły te wywoływałyby ujemne następstwa prawne dla bezpieczeństwa prawnego i poszanowania praw nabytych. Z takiego rozumienia zasady niedziałania prawa wstecz wynika reguła, zgodnie z którą treść stosunków prawnopodatkowych powstałych pod rządami dawnych przepisów prawa, których następstwa trwają nadal, od czasu ich zmiany, należy oceniać według norm nowej ustawy<sup>23</sup>.

### 3. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego

Zasada zaufania, określana inaczej jako zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych, ma utrwaloną pozycję w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Wynika z art. 2 Konstytucji RP i opiera się na pewności prawa. Pewność prawa podatkowego wyraża się natomiast w takim jego stanowieniu, by nie stało się ono pułapką dla podatnika<sup>24</sup>. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania prawnopodatkowe nie mogą zaskakiwać ich adresatów<sup>25</sup>. W ocenie Trybunału, w prawie regulującym daniny publiczne bezpieczeństwo prawne oznacza nie tyle stabilność (niezmiennność) przepisów prawa, bowiem sytuacja taka może być trudna do osiągnięcia, co stworzenie odpowiednich warunków umożliwiających podatnikom podjęcie racjonalnych decyzji w oparciu o możliwie pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie z nich wynikają dla podatników. Tworzenie prawa podatkowego w oparciu o tak rozumianą zasadę lojalności państwa wobec adresata norm prawnych buduje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa podatkowego. Dlatego też w demokratycznym państwie prawa zwiększanie obciążeń podatkowych poprzez zmianę przepisów prawa powinno być dokonywane w taki sposób, by podmioty, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami<sup>26</sup>. Im dłuższa jest perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do sta-

21 Por. wyrok SK 19/06.

22 Por. orzeczenie K 1/88, wyrok K 27/03.

23 Por. J. Oniszczyk: Podatki..., *op. cit.*, s. 113–114.

24 Por. wyroki K 48/04.

25 Por. wyroki: K 26/97, K 48/04, SK 51/06.

26 Por. wyrok K 47/01.



nowionego przez nie prawa<sup>27</sup>. Techniką legislacyjną gwarantującą przestrzeganie omawianej zasady jest zamieszczenie w nowym akcie prawnym przepisów przejściowych lub zastosowanie odpowiedniego okresu *vacatio legis*.

#### 4. Zasada ochrony praw słuszenie nabytych i interesów w toku

W orzecznictwie Sądu Konstytucyjnego z ogólnej klauzuli demokratycznego państwa prawnego wyprowadzana jest także zasada ochrony praw słuszenie nabytych i interesów w toku. Jej istotę stanowi gwarancja, że przysługujące dotychczas podatnikom prawa podmiotowe, nabyte na podstawie indywidualnego aktu organu władzy bądź bezpośrednio na podstawie przepisów ustawy, nie zostaną w arbitralny sposób zniesione lub ograniczone. W dziedzinie prawa podatkowego omawiana zasada nie ma jednak charakteru absolutnego. Bezwzględna ochrona praw nabytych prowadziłaby bowiem do petryfikacji systemu prawnego, uniemożliwiając ustawodawcy wprowadzanie niezbędnych zmian w obowiązujących regulacjach prawnych. Zdaniem Trybunału, w procesie stanowienia prawa podatkowego odstępstwo od zasady praw słuszenie nabytych może mieć miejsce jedynie po spełnieniu szeregu warunków. Po pierwsze, jest to możliwe w sytuacji, gdy wprowadzane przez prawodawcę ograniczenia praw podmiotowych znajdują podstawę w wartościach konstytucyjnych. Po wtóre, gdy nie ma innej drogi prowadzącej do realizacji danej wartości konstytucyjnej bez naruszania praw słuszenie nabytych. Po trzecie, gdy wartościom konstytucyjnym, dla realizacji których ustawodawca ogranicza nabyte przez podatników prawa, można przyznać pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych. I po czwarte, odstępstwo od zasady ochrony praw słuszenie nabytych możliwe jest w sytuacji, gdy prawodawca podjął niezbędne działania dodatkowe, umożliwiające jednostce przystosowanie się do nowej regulacji<sup>28</sup>.

Zasada ochrona interesów w toku związana jest natomiast z tzw. przewidywalnością podatkową<sup>29</sup>. Celem jej funkcjonowania jest zapewnienie podatnikom ochrony prawnej w sytuacji, gdy rozpoczęli określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczas obowiązujących przepisów, w zaufaniu, że ustanowione w tych przepisach reguły w najbliższej przyszłości nie ulegną zmianie na ich niekorzyść. Zasada ochrony interesów w toku ma szczególne znaczenie z punktu widzenia ochrony interesów finansowych podatników. W procesie stanowienia prawa podatkowego efekty ustawodawczego działania państwa bardzo często przybierają

27 Por wyrok K 27/00.

28 Por. wyrok K 45/01.

29 W literaturze przedmiotu przewidywalność prawa określana jest jako poznawalność wszystkich elementów hipotezy normy prawnopodatkowej (tzn. podmiotu i przedmiotu opodatkowania) w takim stopniu, by można było z prawdopodobieństwem niezbędnym dla bezpiecznego prowadzenia spraw osobistych, majątkowych i gospodarczych – przewidywać ewentualną kwotę przyszłego zobowiązania. Por. T. Dębowska–Romanowska, Prawo finansowe – charakterystyka ogólna, (w:) W. Wójtowicz (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2000, s. 30.

konkretny wymiar finansowy związany z uszczupleniem dochodów podatnika<sup>30</sup>. Respektowanie tej zasady wymaga od prawodawcy wprowadzania nowych regulacji podatkowych w taki sposób, aby umożliwiły one podatnikom dokończenie rozpoczętych w oparciu o dotychczasowe regulacje prawne przedsięwzięć albo też umożliwiły im dostosowanie się do nowo zaistniałej sytuacji prawnej. Podobnie jak zasada zaufania, także i ta formuła nie ma charakteru bezwzględne. W szczególności sposób ogranicza ona swobodę prawodawcy w dokonywaniu zmian w prawie podatkowym, gdy wyznaczył on pewne ramy czasowe, w których prowadzenie określonych przedsięwzięć miało być możliwe według z góry ustalonych reguł<sup>31</sup>. Zdaniem Trybunału, sytuacja taka zachodzi, gdy przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; kiedy dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie; oraz gdy jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji<sup>32</sup>. W takiej sytuacji obowiązek ochrony interesów w toku ma znacznie bardziej kategoryczny charakter i prawodawcy nie przysługuje uprawnienie zmiany przepisów prawa na niekorzyść podatnika przed upływem terminu, który sam ustanowił.

Z omówionymi w niniejszym punkcie zasadami łączy się także inna formuła, która wyraża się w zakazie zmiany przepisów podatkowych w trakcie roku podatkowego. W uzasadnieniu do jednego z orzeczeń Trybunał wyraził pogląd, zgodnie z którym zmiany podatków płaconych w skali rocznej nie mogą być wprowadzane w toku danego roku podatkowego<sup>33</sup>. Gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają bowiem wyjątkowo duże znaczenie w prawie podatkowym i to zarówno w płaszczyźnie materialnoprawnej, jak i proceduralnej. W tym kontekście należy wymagać, aby ustawodawstwo podatkowe dotyczące podatków płaconych w skali rocznej tworzone było nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także przy zachowaniu stosownej *vacatio legis* w roku poprzedzającym dany rok podatkowy. Podatnicy powinni mieć bowiem czas na dostosowanie swoich decyzji do nowych regulacji prawnych<sup>34</sup>. Jak podkreśla dalej Trybunał, zmiany obciążeń podatkowych powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego.

## 5. Nakaz zachowania odpowiedniego okresu dostosowawczego

Sformułowana przed ponad 200 laty przez Adama Smitha zasada pewności podatków do dziś wyznacza standard, zgodnie z którym tworzenie prawa podat-

30 P. Orawiec, Zasady nakładania podatków w warunkach państwa prawa, „Edukacja Prawnicza” 2006, nr 3, s. 24.

31 Por. wyrok K 45/01.

32 Por. wyrok K 26/97.

33 Por. orzeczenie K 28/95.

34 Por. orzeczenia: K 13/93, K 1/94, K 12/94, wyrok K 13/01.

kowego powinno odbywać się w sposób umożliwiający podatnikom zapoznanie się z nowymi regulacjami prawnymi z odpowiednim wyprzedzeniem.

W orzecznictwie Trybunału utrwalony jest pogląd, zgodnie z którym istnienie odpowiedniego okresu dostosowawczego służy dwojakim celom. Po pierwsze, stwarza szansę adresatom nowych uregulowań prawnopodatkowych na przygotowanie się do ich wymogów, umożliwia im dostosowanie swoich zachowań do nowych regulacji, a w efekcie pozwala podjąć stosowne decyzje celem zabezpieczenia swoich interesów w przyszłości. Po drugie, odpowiednia *vacatio legis* stanowi również okres, w którym prawodawca ma sposobność korygowania dostrzeżonych błędów po uchwaleniu nieobowiązującego jeszcze aktu normatywnego<sup>35</sup>. Jednakże Trybunał zwraca uwagę na fakt, że częste korygowanie uchwalonych aktów prawnych w okresie obowiązywania ich *vacatio legis* nie sprzyja pewności prawa i obniża autorytet prawodawcy.

Zgodnie z ogólnie obowiązującymi regułami ogłaszania aktów normatywnych, okres pomiędzy ogłoszeniem nowego aktu prawnego w urzędowym publikatorze a dniem jego wejścia w życie powinien wynosić minimum 14 dni<sup>36</sup>. W ocenie Trybunału termin ten nie ma charakteru bezwzględnego. „Odpowiedniość” zastosowania na gruncie prawa podatkowego danej *vacatio legis* należy oceniać w kontekście zapewnienia podatnikowi możliwości pokierowania swoimi sprawami, po wejściu w życie nowej regulacji. *A contrario*, istnieją okoliczności, które w pełni upoważniają ustawodawcę do wprowadzania niekorzystnych dla podatników przepisów prawnopodatkowych oraz uzasadniają skrócenie wymaganego przez prawo okresu *vacatio legis* lub całkowitą rezygnację z jego ustanowienia. Takim argumentem jest, zdaniem Trybunału, ważny interes publiczny. W dziedzinie prawa podatkowego jest nim w szczególności sytuacja, w której prawodawca dąży do przeciwstawiania się oszustwom i nadużyciom podatkowym, prowadzącym do uchylania się od obowiązku uiszczania należnych podatków<sup>37</sup>. Okoliczność ta w pełni legitymuje prawodawcę do zrezygnowania z ustanowienia jakiegokolwiek okresu *vacatio legis*. W takiej sytuacji dniem wejścia w życie nowych regulacji prawnopodatkowych jest dzień ogłoszenia aktu normatywnego w dzienniku urzędowym.

## 6. Zasada określoności przepisów prawa podatkowego

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie podkreślane jest znaczenie, jakie w procesie prawotwórczym ma przestrzeganie zasady określoności przepisów prawa. Praktycznym aspektem wyrażającym treść tej formuły jest stanowienie prawa w sposób precyzyjny, jasny, z zachowaniem zasad poprawno-

35 Por. wyrok K 12/03.

36 Art. 4 ust. 1 ustawy z 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych, Dz.U. Nr 62, poz. 718 z późn. zm.

37 Por. wyrok K 45/01.

ści językowej i logicznej. Niejasne i nieprecyzyjne przepisy prawa podatkowego rodzą bowiem niepewność ich adresatów co do treści przysługujących im praw i ciążących na nich obowiązków. Organom stosującym te przepisy dają natomiast zbyt daleko idącą swobodę w zakresie ich interpretacji i w konsekwencji negatywnie wpływają na jakość wydawanych przez nie opinii prawnych. W praktyce często spotykana jest sytuacja, w której w identycznym stanie faktycznym różne organy podatkowe wydają odmienne interpretacje. W orzecznictwie Trybunału dominuje pogląd, zgodnie z którym dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – dziedzina prawa daninowego, w szczególności prawa podatkowego<sup>38</sup>. Zdaniem Trybunału, stanowienie prawa niejasnego i niezrozumiałego dla jego adresata jest naruszeniem zarówno art. 2, jak i art. 84 obecnie obowiązującej Konstytucji<sup>39</sup>. Art. 84 Konstytucji nakłada na prawodawcę obowiązek takiego stanowienia przepisów prawa, aby wynikające z nich obowiązki podatkowe były w pełni precyzyjne i nie budziły najmniejszych wątpliwości wśród podatników. Z przedstawionych rozważań wynika zatem dyrektywa, zgodnie z którą prawo podatkowe powinno być tworzone w sposób pozwalający jednoznacznie określić kto, kiedy, w jaki sposób i jakim obowiązkiem podlega<sup>40</sup>. Niedopuszczalne jest także używanie w tekście aktu prawnego pojęć, które nie znajdują odpowiednika w obowiązującym systemie prawnym, są wzajemnie sprzeczne lub umożliwiają ich dowolną interpretację. Poza tym, podstawowa zasada techniki prawodawczej wymaga, aby w procesie stanowienia prawa dla nazywania tych samych zjawisk używać tych samych pojęć. Tylko zrozumiała redakcja przepisów prawa podatkowego, niewymagająca od podatnika skomplikowanej wiedzy z zakresu teorii prawa, prawa konstytucyjnego oraz specjalnego przygotowania prawniczego, zapewni mu bezpieczeństwo prawne i pozwoli podejmować racjonalne decyzje.

## 7. Zasada sprawiedliwości opodatkowania

W literaturze przedmiotu zasada sprawiedliwości opodatkowania rozważana jest w dwóch aspektach: materialnym i proceduralnym. W procesie tworzenia prawa podatkowego sprawiedliwość proceduralna przejawia się w przestrzeganiu takich reguł przyzwoitej legislacji, jak: zakaz dokonywania zmian w prawie podatkowym w trakcie roku podatkowego, niedziałanie prawa wstecz, zachowanie odpowiedniej *vacatio legis* oraz wyłączność ustawy w materii obciążeń daninowych. Sprawiedliwość podatkowa w ujęciu materialnym ujmowana jest natomiast jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności<sup>41</sup>. Stanowienie prawa podatkowego w oparciu o zasadę równości rozpatrywane jest

38 Por. wyroki: K 41/02, K 7/05, SK 39/06.

39 Por. wyrok K 7/05.

40 Por. wyroki: K 33/00, K 36/06.

41 J. Oniszczyk, *Podatki...*, *op. cit.*, s. 141.

w doktrynie w dwóch wymiarach: poziomym i pionowym. Zgodnie z regułą równości poziomej, wszystkie podmioty znajdujące się w takich samych warunkach ekonomicznych powinny być traktowane pod względem podatkowym w taki sam sposób, tzn. powinny być równo opodatkowane<sup>42</sup>. Z powyższego twierdzenia wynikają dla prawodawcy dwie dyrektywy. Po pierwsze, jest to obowiązek takiego formułowania treści norm prawnych, w których na podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) nałożone zostaną takie same ciężary podatkowe lub przyznane zostaną im jednakowe prawa. Po wtóre, zakaz konstruowania przepisów, które „faworyzowałyby” niektórych podatników względem prawa. Zasada równości pionowej wyraża się natomiast w postulatcie, zgodnie z którym wszystko to, co w sensie podatkowym jest „nierówne”, musi być opodatkowane na innych niż ogólne przyjęte zasadach. Z założenia tego wynika obowiązek różnego traktowania przez prawo podmiotów znajdujących się w odmiennej sytuacji faktycznej<sup>43</sup>. Prawo podatkowe tworzone jest z uwzględnieniem zasady równości i realizuje standardy demokratycznego państwa prawnego, jeżeli spełnia wymogi obu wymienionych postulatów równości jednocześnie.

Drugim aspektem sprawiedliwości podatkowej w jej materialnym ujęciu jest zasada powszechności opodatkowania. *Explicite* wyraża art. 84 Konstytucji RP z 1997 roku, który stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Ponoszenie ciężarów publicznych wynika również z idei państwowości, gdyż każdy obywatel danej społeczności ma zgodnie z prawem obowiązek uczestniczyć w finansowaniu wspólnych potrzeb, stosownie do jego zdolności płatniczej. Respektowanie zasady powszechności w procesie stanowienia prawa podatkowego nakłada na prawodawcę obowiązek takiego formułowania zakresu przepisów prawa, aby obciążały one możliwie wszystkie podmioty i stany faktyczne, które ustawodawca zamierzał opodatkować, formułując treść przepisów prawa. Zasada ta zakazuje zatem zamieszczania w ustawach podatkowych norm zawierających zwolnienia lub przywileje podatkowe dla określonych grup społecznych. W ocenie Trybunału wyjątki dopuszczalne są wyłącznie, gdy uwzględniają standardy demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, stymulują procesy ekonomiczne i gospodarcze, a zwłaszcza pobudzają koniunkturę przez zachęcanie obywateli do inwestowania w określone dziedziny<sup>44</sup>.

Omówione zasady powinny być przestrzegane ze szczególną skrupulatnością w prawie podatkowym. Jest to bowiem dziedzina, w której władczość państwa występuje szczególnie mocno, a podatnik ma wyjątkowo mały wpływ na

42 A. Gomułowicz, Postulat sprawiedliwości a system podatkowy, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4, s. 102.

43 W ocenie Trybunału, sytuacją taką jest fakt samotnego wychowywania dzieci. W jednym ze swoich orzeczeń, Trybunał uznał, iż zróżnicowanie pozycji osób samotnie wychowujących dzieci, w stosunku do pozostałych podatników, jest w pełni usprawiedliwione z uwagi na fakt, iż sytuacja materialna takich osób jest gorsza. Dlatego też ich preferencyjne opodatkowanie jest uzasadnione i respektuje standardy demokratycznego państwa prawnego. (Por. orzeczenie K 10/93).

44 Por. wyrok 41/02.

treść stosunku prawopodatkowego. Dlatego też ustawodawca, kreując uprawnienia i obowiązki podatników, powinien z dużą wrażliwością dbać o to, aby wobec wszystkich stosować jednakowe reguły<sup>45</sup>.

## Podsumowanie

Wyrażona w art. 2 Konstytucji RP zasada demokratycznego państwa prawnego oraz wywiedzione z niej w wyniku działalności orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego zasady szczegółowe stanowią obiektywne kryterium oceny jakości tworzonego obecnie w Polsce prawa, a także wyznaczają standardy jego przyszłej legislacji. Przestrzeganie tych zasad nabiera szczególnego znaczenia w procesie stanowienia prawa podatkowego. Jest to bowiem gałąź prawa, w której działania władcze państwa w bezpośredni sposób sięgają do sfery „prywatnych finansów” podatnika. Także jakość tworzonego obecnie prawa podatkowego pozostawia wiele do życzenia. Jego częste nowelizacje, wewnętrzna niespójność, niejasne sformułowania, drobiazgowość świadczą o wciąż niewystarczającym poziomie legislacji podatkowej w Polsce. Z tych powodów szczególnie ważne wydaje się być zwrócenie uwagi na istniejące, bogate orzecznictwo Sądu Konstytucyjnego i wpływające z niego reguły stanowienia prawa podatkowego. Ich praktyczna realizacja może przyczynić się do stworzenia warunków sprzyjających podejmowaniu racjonalnych decyzji przez podatników, a także pozwoli zbudować kompleksowy system podatkowy w pełni urzeczywistniający standardy demokratycznego państwa prawnego.

---

45 Por. wyrok 10/93.

# POJĘCIE PODATKU JAKO JEDEN Z GŁÓWNYCH ELEMENTÓW KONSTITUCYJNYCH PRZEPISÓW PODATKOWYCH

EDWARD JUCHNIEWICZ

## 1. Zagadnienia wstępne

Definicje podatku spotkamy w doktrynie i w ustawodawstwie. Z uwagi na wieloraki charakter definicji, wszystkie określenia podatku można podzielić na trzy kategorie. Do pierwszej kategorii definicji zaliczamy określenia, które przedstawiają podatki w kontekście celów, na jakie są pobierane podatki. Odzwierciedlającym określeniem tego rodzaju definicji jest sformułowanie, że podatki są daninami, które stanowią największy wpływ do budżetu państwa. Oznacza to, że realizują same w sobie funkcję fiskalną podatków, tj. gromadzenie środków pieniężnych. Problematyka określenia celów w zakresie różnych definicji jest często inna. Powszechnie znanym określeniem podatku jest sformułowanie, że podatki stanowią podstawowe narzędzie realizacji celów społeczeństwa lub państwa. Do kategorii definicji, w których podatki są postrzegane przez pryzmat celu, zaliczymy również określenie, że podatek jest indywidualną ofiarą na zbiorowy cel.

W zakresie drugiej kategorii definicji znajdują się określenia, których głównym akcentem jest transfer środków pieniężnych od podatnika. Istotą tych definicji jest alienacja środków pieniężnych z majątku prywatnego osób fizycznych i prawnych. Warto dodać, że tego rodzaju oddzielenie środków pieniężnych stanowi często przedmiot dyskusji konstytucjonalistów, gdyż oddzielenie środków pieniężnych z majątku prywatnego nie zawsze jest ujęte wprost w przepisach konstytucji poszczególnych krajów. W tej kategorii definicji również należałoby umieścić powszechnie znane określenie podatku przez św. Tomasza z Akwinu, że podatkiem jest dozwolona forma rabunku<sup>1</sup>. Ostatnią kategorię stanowią powszechnie występujące w podręcznikach i aktach prawnych określenia podatku, których głównym zadaniem jest ustalenie i określenie fundamentalnych cech podatku<sup>2</sup>.

1 A. В. Брызгалин, *Налоги люди время*, «Налоги и Финансовое право», Екатеринбург 2001, s. 6.

2 Zob. W. Nykiel, *Pojęcie podatku, rodzaje podatków*, (w:) J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szołno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce*, Lublin 2008, s. 285–287.

## 2. Podstawowe elementy definicji

Definicja legalna podatku została ujęta w art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>3</sup>. Podatkem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Wymienione w ustawie Ordynacja podatkowa cechy podatku zasadniczo pokrywają się z cechami, które są prezentowane w doktrynie. Publicznoprawny charakter podatku stanowi przejaw prawa państwa do nakładania na określone podmioty obowiązku świadczenia pieniężnego. Wynika to z władztwa państwowego, suwerenności państwa na danym obszarze. W kontekście historycznym oznaczało to, że poprzez przekazanie przez określone grupy społeczne władzy rządowi nastąpiło również przekazanie ściśle połączonego z tą władzą prawa do nakładania (stanowienia) podatków (*suwerenność fiskalna*)<sup>4</sup>. Należałoby zaznaczyć, że prawo nakładania podatków i prawo pobierania podatków nie mogą być utożsamiane. Obecnie oba prawa mają swoje granice nakreślone w Konstytucji. Szczególny charakter ograniczenia w zakresie pobierania podatków można przedstawić na przykładzie Polski, gdzie jednostki samorządu terytorialnego za pośrednictwem swoich organów pobierają podatki, lecz nie mają prawa nakładania podatków. Władczość podatku także oznacza, że podatek nie jest nakładany na podstawie porozumienia między państwem a podatnikiem. Właściwa prawu instytucja prywatnego porozumienia nie może mieć zastosowania w sferze podatków. W szerokim znaczeniu pojęcia porozumienia i zgody na nakładanie i pobór podatków możemy twierdzić, że w obecnym systemie prawnym realizacja porozumienia następuje poprzez wybór organów przedstawicielskich w państwie. Zgoda podatników na opodatkowanie w warunkach państwa demokratycznego oznacza aprobatę ustawodawstwa podatkowego przez wybrany organ przedstawicielski państwa.

Prawo nakładania podatku jest ściśle związane z wewnętrzną konstrukcją podatku. Wewnętrzna konstrukcja podatku jest opisywana w literaturze przy wykorzystaniu następujących pojęć: „element konstrukcji prawnej podatku”, „element ustawowy podatku”, „element mechanizmu prawnego podatku”, „element normy prawnopodatkowej”, „elementy zmienne podatku” oraz „element obowiązku podatkowego”. Używanie różnych terminów w stosunku do elementów konstrukcji wewnętrznej podatku jest przedmiotem dyskusji w literaturze przedmiotu<sup>5</sup>.

Powszechnie uznaje się, że wewnętrzna konstrukcja podatku powinna zawierać w sobie następujące elementy: podmiot podatku, przedmiot podatku, pod-

3 Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.

4 Zob. R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 13–14.

5 Patrz np. A. Kostecki, Konstrukcja prawna instytucji podatku, (w:) J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (red.), Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce, Lublin 2008, s. 292–302; autor przedstawia różnorodność pojęć dotyczących sformułowania „konstrukcja prawna podatku” – „techniczna, konstrukcja podatku”, „konstrukcja podatku” oraz „konstrukcja podatku”, zob. A. Kostecki, Konstrukcja prawna instytucji podatku, (w:) pod red. J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc, Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce, Lublin 2008, s. 296.



stawa opodatkowania oraz stawki podatkowe. Są to elementy samoistne i w konstrukcji prawnej każdego podatku powinny wystąpić. Inaczej jest to konstrukcja wadliwa (realizacja zasady pewności opodatkowania – A. Smith). Nakładając podatki, ustawodawca może zdecydować o określeniu ulg i zwolnień podatkowych, które nie stanowią elementu samoistnego konstrukcji prawnej podatku. Katalog elementów konstrukcji prawnej podatku, w szczególności w literaturze obcojęzycznej, jest bardziej obszerny. Niektórzy autorzy do konstrukcji prawnej podatku zaliczają także okres podatkowy, sposób i termin zapłaty podatku, odpowiedzialność podatkową, sposób określenia i zwrot nadpłaty podatku<sup>6</sup>.

Ograniczając władzę podatkową poszczególnych organów państwa art. 217 Konstytucji RP, został nakreślony katalog elementów konstrukcji prawnej podatków, których określenie powinno nastąpić w drodze ustawy. „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy” (art. 217 Konstytucji RP). Podstawa opodatkowania została pominięta w przepisie konstytucyjnym. Zamiar ustawodawcy jest nieznan. Uzasadnieniem pominięcia istotnego elementu konstrukcji prawnej podatku jest to, że w literaturze odróżnia się podstawę opodatkowania od podstawy wymiaru i obliczenia podatku. Podstawa wymiaru podatku to konkretna wielkość przyjęta przez organ podatkowy w decyzji wymierzającej podatek lub przez podatnika zobowiązanego do samodzielnego obliczenia podatku w deklaracji, uwzględniająca wszystkie odliczenia i pomniejszenia podstawy opodatkowania (*aspekt normatywny*). Uzależnienie określenia podstawy opodatkowania poprzez przedmiot podatku stanowi także jeden z argumentów pominięcia danego elementu w Konstytucji RP. Bez względu na pominięcie podstawy opodatkowania w Konstytucji RP, element ten jest zawsze określany w drodze ustawy.

Nieodpłatność (nieekwiwalentność) podatku oznacza, iż ze strony państwa nie przysługuje podatnikowi żadne wzajemne świadczenie. Rozumując określenie nieodpłatności, mamy zawsze na uwadze bezpośrednią nieodpłatność podatku, co nie jest sprzeczne z przeznaczaniem dochodów podatkowych na finansowanie potrzeb publicznych. Nieodpłatność stanowi jedną z podstawowych cech, która odróżnia podatki od opłat (parapodatków)<sup>7</sup>. Postawa „płacę podatki, więc wymagam” w świetle prawa podatkowego, w szczególności realizując cechę nie-

6 Szczególny charakter konstrukcji prawnej został nadany przez Sąd Konstytucyjny Rosyjskiej Federacji. Postawił on tezę, że podatek można uznać za prawnie ustanowiony jedynie wtedy, gdy wprost zostały nakreślone podstawowe elementy konstrukcji prawnej podatku, zob. Демин А. В., Налоговое право России, Красноярск 2006, s. 151; zob. także J. Małecki, A. Gomułowicz, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2008, źródło: lexpolonica.pl; zob. także E. С. Вылкова, М. В. Романовский, Налоговое планирование, Москва 2004, s. 12–16; С. В. Разулин, О содержании понятия „налог” 1 декабря 2001 года, źródło: www.consultant.ru; problematyce elementów konstrukcji prawnej podatków w świetle zasady „określoności” podatków poświęca w swojej publikacji Н. И. Тургенов, patrz. Н. И. Тургенов, Опыт теории налогов, (w:) под ред. А. Х. Козырина, У истоков финансового права, Москва 1998, s. 137–138.

7 Zob. Z. Ofiarski, Prawo podatkowe, Warszawa 2006, źródło: lexpolonica.pl.

ekwiwalentności, nie ma podstawy prawnej. Podatnik nie ma prawa wymagać od państwa wyrównania poniesionych nakładów tytułem zapłaconych podatków ani w formie świadczonych usług i oferowanych dóbr, ani w formie zwrotu środków pieniężnych.

Zupełnie odmienny i przeciwstawny charakter miała jedna z pierwszych teorii podatkowych – teoria zamiany. W rozumieniu podatkowej teorii zamiany obywatele poprzez zapłatę podatków kupowali od państwa różnorakie usługi. Powód takiego rozumienia podatków był w pełni uzasadniony, gdyż praktyka opodatkowania znacznie wyprzedzała naukę finansową, która jeszcze nie przedstawiła stosownych argumentów ku sprawiedliwości opodatkowania. Dlatego niezbędnym było wypracowanie teoretycznej podstawy dotyczącej nakładania i poboru podatku. Przedstawicielem teorii zbieżnej z teorią zamiany był Monteskiusz. „Obywatel powinien oddawać część swego majątku dla państwa, aby chronić pozostałą część swego majątku oraz zapewnić sobie opiekę społeczną”<sup>8</sup>. Takie określenie podatku bardziej zbliżało tę płatność do składek na ubezpieczenia. Do katalogu teorii podatkowych sprzecznych z współczesną cechą nieodpłatności można także zaliczyć umowną teorię podatku oraz teorię kredytu społecznego (długu społecznego).

Wbrew cesze bezpośredniej nieodpłatności podatku rządy poszczególnych krajów pozwalają na stosowanie argumentacji opartej na ekwiwalentności świadczeń państwa w stosunku do podatnika. Przykładem takiej argumentacji może być powszechne usprawiedliwianie realizacji władztwa podatkowego poza granicami kraju (realizacja podatkowej zasady rezydencji).

Przymusowy charakter podatku oznacza wynikającą z aktów prawnych możliwość realizacji władczych uprawnień państwa wobec podatników. Państwo, nakładając podatki, może w granicach prawa stosować środki przymusu w celu poboru podatków. Trafnym określeniem podatku, które stanowi wyraz przymusu podatkowego, jest sformułowanie francuskiego filozofa i pisarza J.J. Rousseau, że „słowo podatek jest słowem niewolniczym”.

W literaturze cecha przymusu podatkowego często stanowi wyrazy dwóch różnych koncepcji. W rozumieniu pierwszej koncepcji, wyraz realizacji przymusu podatkowego stanowi dobrowolność zapłaty podatku przez podatnika. Przymus podatkowy jest obwarowany zarówno sankcjami finansowymi, jak i karnymi. Groźba zastosowania sankcji finansowych jest często wystarczająca, żeby podatnik dokonał płatności podatku. Druga koncepcja rozumowania tej cechy polega na tym, że przymus podatkowy może być stosowany jedynie wtedy, gdy nie nastąpi dobrowolna płatność podatku przez podatnika. Przymus podatkowy jest w pełni uzasadniony, gdyż zdolność dobrowolnego oddania części własnego majątku jest właściwa dla małej grupy osobników danego społeczeństwa. Poczucie własności stanowi jedną z naturalnych cech człowieka, traktowaną na równi z instynktem

---

8 Zob. A. B. Брызгалин, *Налоги люди время*, «Налоги и Финансовое право», Екатеринбург 2001, s. 12.

samozachowawczym oraz dominacją w społeczeństwie. Dlatego państwo powinno określać opodatkowanie nie jako uprawnienie, ale jako obowiązek podatkowy, którego wykonania podatnik odmówić nie może. W historii cywilizacji podatkowej obowiązkowi podatkowemu był często nadawany charakter obyczajowy (religijny), moralno–etyczny i ostatecznie charakter prawny. Jednak w krajach islamskich (Pakistan, Arabia Saudyjska, Jemen), w których instytucja religii państwowej ma szerokie zastosowanie, charakter obyczajowy (religijny) podatków jest jednocześnie sankcjonowany państwem. Przykładem może być *zakat* (jęz. arabski *زكاة*), który ma charakter podatku rocznego i jest płacony na korzyść biednych muzułmanów. Jest to przykład podatku o charakterze religijnym, który sankcjonuje państwo.<sup>9</sup>

Przymus podatkowy stał także przedmiotem dyskusji, czy realizacja obowiązku podatkowego następuje przez pobór podatku od płatnika, czy przez jego zapłatę. Ostatnią koncepcją jest rozumowanie, że wykonanie obowiązku podatkowego może wystąpić w obu tych sytuacjach. To znaczy, że podatek może być zapłacony zarówno dobrowolnie jak i pobrany przymusowo. Spór ten jest ściśle związany z przestawionym powyżej szerokim i wąskim rozumowaniem przymusu podatkowego<sup>10</sup>.

Bezzwrotność podatku polega na definitywnym przekazaniu środków pieniężnych przez podatnika na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Zwrot podatku może nastąpić w przypadku nadpłaty podatku albo ulgi podatkowej, co nie jest sprzeczne z zasadą bezzwrotności świadczenia podatkowego. Zarówno zwrot w formie nadpłaty podatku, jak ulgi podatkowej są określane jednostronnie przez państwo i nie naruszają stałych cech podatkowych.

Pięniężny charakter podatku oznacza, że płatność świadczenia podatkowego co do zasady następuje w formie jednostek pieniężnych danego kraju. Pierwotnie podatki miały charakter niesystematycznych płatności, które głównie były pobierane w naturze i w formie świadczeń osobistych (tzw. podatki od krwi). Przykładem form zapłaty podatku w naturze były produkty rolne<sup>11</sup>, produkty hodowli bydła, wyposażenie wojskowe i inne. Formą świadczeń osobistych było na przykład wykonywanie wyznaczonych robót, praca niewolników, służba wojskowa itd. Przejście poszczególnych krajów do gospodarki rynkowej spowodowało eliminowanie wymiany towarowej na rzecz stosunków pieniężno–towarowych. Obecnie stosowanie w poszczególnych krajach metody zapłaty podatku w naturze stanowi wyjątek oraz szczególną niezbędność. Stosuje się tą metodę jako in-

9 Zob. J. Głuchowski, Zakat – islamski sposób opodatkowania zwierząt, (w:) Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa prof. Marka Mazurkiewicza, Wrocław 2001, s. 248 i nast.

10 Na trudność oddzielenia przymusowych i dobrowolnych w świetle prawa podatkowego zwraca uwagę A. Cokolov. Autor stawia tezę, że w toku rozwoju społeczeństwa podatki tracą charakter wyjątkowo przymusowej płatności, patrz. Соколов А.А., Теория налогов, Москва 2003, c. 71–72.

11 W Polsce jeszcze na początku lat 70. obowiązywała taka właśnie forma opłacania podatku gruntowego, sprwadająca się do konieczności dostarczenia przez rolników państwu określonej ilości produktów rolnych, L. Etel (red.) Prawo podatkowe, Warszawa 2005, s. 23.

strument rozwiązywania poszczególnych przejawów kryzysowych. W taki sposób należałoby rozpatrywać płacone ryżem podatki rolne w Laosie i Wietnamie. Od 1957 roku w Meksyku osobom wykonującym zawód artystyczny pozwala się płacić podatki w naturze, tj. mają one możliwość dokonać płatności podatku w formie stworzonej przez siebie twórczości artystycznej (np. dzieła malarskie, rzeźby). Prace autorów (podatników) są wyceniane przez specjalnie powołaną dla tych celów komisję. Później najlepsze prace są wystawiane w muzeach i galeriach w stolicy Meksyku<sup>12</sup>.

Zapłata podatku może nastąpić w formie gotówkowej i bezgotówkowej. Przymus płatności podatku w formie bezgotówkowej, w szczególności zapłaty podatku w formie przelewu, wynika z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa. Zapłata podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje w formie polecenia przelewu. Prawnym środkiem płatniczym jest polski złoty (art. 61 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa).

Podatki są pobierane na rzecz Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Podmioty te są uprawnione do poboru podatków.

Nie uwzględniono w definicji legalnej uznawanych przez doktrynę cech ogólnego i osobistego charakteru podatku. Ogólny charakter podatku oznacza, że obowiązek podatkowy dotyczy pewnej kategorii podmiotów prawa. Nie są to podmioty określone imiennie, lecz jedynie przy użyciu nazw ogólnych.

Istota podatku jest nierozzerwalnie związana z celami opodatkowania. Do kategorii podstawowych celów opodatkowania zaliczamy fiskalne cele opodatkowania (funkcja fiskalna, dochodowa), gospodarcze cele opodatkowania (funkcja stymulacyjna) i społeczne cele opodatkowania (funkcja regulacyjna). Niewątpliwie głównym celem opodatkowania zawsze jest cel fiskalny (dochodowy), który oznacza, że podatki są nakładane w celu gromadzenia środków pieniężnych na pokrycie potrzeb państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Podatki stanowią największy wpływ do budżetu państwa, a zatem rola tej instytucji w systemie finansowym wielu krajów jest ogromna. Przymus realizacji fiskalnego celu opodatkowania nie ma wyrazu normy prawnej, dlatego nakładanie podatków w innym celu niż fiskalny będzie zgodne z prawem. Akceptacja powszechnych zasad podatkowych, a w szczególności zasady taniaści (A. Smith) stanowi poparcie realizacji fiskalnego celu opodatkowania w polskim prawie podatkowym. Przykładem szczególnego rygoru fiskalnego celu opodatkowania (realizacja zasady taniaści<sup>13</sup> – A. Smith), jest prawo podatkowe Rosji. Kodeks podatkowy Rosji stanowi, że

12 Zob. A. B. Брызгалин, *Налоги люди время*, «Налоги и Финансовое право», Екатеринбург 2001, s. 55.

13 W publikacjach rosyjskich autorów ta zasada jest określana jako zasada priorytetu finansowego w zakresie pobierania podatków i opłat, zob. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко, *Финансовое право*, Москва 2007, s. 172–173; patrz więcej na temat konstytucyjnych zasad podatkowych w świetle prawa podatkowego Rosji: E. Juchniewicz, M. Stwoń, *Konstytucyjne zasady prawa podatkowego na przykładzie Konstytucji Rosyjskiej Federacji z 12 grudnia 1993 roku*, (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009.

podatki są pobierane w celu zapewnienia działalności państwa i formacji municypalnych. Ustanawianie podatków, które nie realizują celu fiskalnego, jest niezgodne z prawem podatkowym.

Od dawna jest wiadomo, że podatki mogą stanowić szczególny instrument nacisku i wpływu na zachowania poszczególnych podmiotów (np. indywidualna powinność podległych podmiotów w związku z poborem podatku od brody i wąsów przez Piotra I Wielkiego). W tym znaczeniu także podatki odgrywają szczególną rolę jako instrument swoistej regulacji sfery działalności gospodarczej. Można przyznać, że w świetle teorii podatkowych realizacja celów gospodarczych (*niefiskalnych*) nie zawsze spotyka się z akceptacją. Bez względu na rozmaite poglądy, teza – „podatek jest zbyt kuszącym instrumentem, aby władza rezerwowała go tylko dla realizacji funkcji dochodowej” – jest wciąż aktualna. Główną wartością w zakresie realizacji tego celu zawsze jest rozwój gospodarczy. Rozumiemy przez to celowe wykorzystanie podatków do oddziaływania na gospodarkę. Treść zachowań poprzez wpływ podatków może stanowić albo zachęcanie do określonych działań (*charakter stymulacyjny*), albo powodowanie zmniejszenia zainteresowania określonym działaniem (*charakter ograniczający*).

Podatki przedstawiają w sposób ekonomiczny przejaw działalności każdego państwa, które w dużej mierze są realizowane poprzez racjonalne dopasowanie interesów publicznych i interesów prywatnych. Wykonywanie społecznych celów opodatkowania powinno składać się na finansowe zapewnienie realizacji wewnętrznych i zewnętrznych polityk państwa. W szczególności ma za zadanie zapewnienie urzeczywistnienia żywotnych interesów społeczeństwa. Opodatkowanie ma służyć w pierwszym rzędzie zaspokajaniu dobra wspólnego. Realizacja społecznego celu opodatkowania jest ściśle związana z zasadą sprawiedliwości. Zapewnienie relatywnej równości w zakresie obciążeń podatkowych w efekcie będzie stanowić możliwość realizacji akceptowanych interesów publicznych i prywatnych. Unikanie i uchylanie się od opodatkowania jest sprzeczne nie tylko z interesem państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ale przede wszystkim narusza prawa i interesy innych członków społeczeństwa (odbiorców środków pieniężnych z budżetów państwowego i samorządowego).

### 3. Podsumowanie

Pojęcie „podatek” stanowi podstawowy element konstytucyjnych przepisów podatkowych. Na jego podstawie bazuje całe prawo podatkowe. Pojęciem podatku aktywnie posługują się również inne gałęzie prawa, np. prawo cywilne, prawo karne, prawo administracyjne, prawo handlowe i inne. Ewolucji pojęcia „podatek” oraz jego analizy można dokonać jedynie w zakresie prawa finansowego.

Refleksją dotyczącą pojęcia podatku jest teza, że podatki zawsze stanowiły i będą stanowić o wiele więcej niż jedynie instytucję prawa podatkowego. Szeroka koncepcja poznania i określenia podatku może przedstawiać ten instrument finansowy na przykład jako przedmiot ekonomii, historii, nauk politycznych, stosunków międzynarodowych i psychologii<sup>14</sup>. Nie ma instytucji bardziej wrażliwych niż podatki w okresie kampanii wyborczych. Wyzwaniem każdej władzy politycznej jest dokonanie ewentualnych zmian w sferze podatkowej, które sprawdzą się w gospodarce państwa, a także „sprawdzą się” w kolejnych wyborach. Przykładem szerokiej koncepcji podatku jest niepodległość Stanów Zjednoczonych, której początkiem jest dzień, gdy Amerykanie odmówili płacenia podatków nałożonych na nich przez Brytyjczyków.

---

14 Patrz np. M. Lamb, A. Lyme, J. Freedman, S. James, *Taxation. An Interdisciplinary Approach to Research*, New York 2005.

# ZASADA ROCZNOŚCI A PROGRAMOWANIE WIELOLETNIE WE FRANCUSKIEJ KONSTYTUCJI I PRAWIE BUDŻETOWYM

URSZULA K. ZAWADZKA-PĄK

## A. ZASADA ROCZNOŚCI

### 1. Istota zasady roczności

Tradycyjne wyróżnia się dwa aspekty zasady roczności. Z jednej strony oznacza ona, że rząd musi ograniczyć swój horyzont finansowy do jednego roku, co w ścisłym znaczeniu oznacza zakaz umieszczenia w ustawie finansowej upoważnień budżetowych obejmujących więcej niż jeden rok. Z drugiej strony, zasada ta oznacza, że rząd może wykorzystać przyznane upoważnienia w trakcie tylko jednego roku. Zatem zasada roczności dotyczy zarówno czasu trwania upoważnień budżetowych, jak i wykonywania samego budżetu.<sup>1</sup>

Jeszcze do niedawna zasada roczności stanowiła jeden z dogmatów francuskiego prawa budżetowego. O ile ordonans organiczny z 2 stycznia 1959 r.,<sup>2</sup> który obowiązywał przez ponad czterdzieści lat, nie podważył, przynajmniej teoretycznie, tego dogmatu, o tyle „nowa konstytucja finansowa” Francji (powszechnie określana jako LOLF)<sup>3</sup> z 2001 r. dokonała w tym zakresie istotnych zmian. Wdrażanie LOLF, który w całości wszedł w życie w 2006 r., stanowiło ważny etap w kierunku wprowadzenia wieloletniego zarządzania finansami publicznymi. Kolejnym krokiem była nowelizacja konstytucyjna z dnia 23 lipca 2008 r., która wprowadziła do francuskiego prawa budżetowego programowanie wieloletnie, które jest logicznym przedłużeniem reform wprowadzonych przez LOLF. Mianowicie, nowy art. 34 Konstytucji Francji wprowadził pojęcie ustawy o programowaniu finansów publicznych. Mimo że ustawa o programowaniu nie ma charakteru ustawy finansowej, a jedynie ma moc zwykłej ustawy, stanowi ważne narzędzie wieloletniego zarządzania finansami publicznymi.

1 M. Bouvier, M.Ch. Esclassan, P. Lassale, *Finances publiques*, Paris 2008, s. 292.

2 Ordonans organiczny nr 59-2 o ustawie organicznej o ustawach finansowych z 2 stycznia 1959 roku.

3 Ustawa organiczna nr 2001-692 o ustawach finansowych z 1 sierpnia 2001 roku.

## 2. Uzasadnienie zasady roczności

Z historycznego punktu widzenia zasada roczności miała dwa uzasadnienia: polityczne i gospodarcze. Polityczne, gdyż wymogi reżimu reprezentacyjnego wymagały wystarczająco krótkich przedziałów czasowych, w których były uchwalane budżety, tak by zapewnić skuteczność kontroli wykonywanej przez parlament nad finansami publicznymi.<sup>4</sup> Wydaje się, że obecnie istnieją jednak mechanizmy umożliwiające tę kontrolę przy jednoczesnym wprowadzeniu elementów wieloletniości, która stwarza znacznie więcej możliwości dla efektywnego zarządzania państwem. Natomiast jeśli chodzi o uzasadnienie gospodarcze, to zasada roczności współgrała z rocznością życia gospodarczego i społecznego kraju, w którym w głównej mierze zajmowano się rolnictwem. To uzasadnienie gospodarcze wydaje się obecnie nieaktualne, gdyż ziemia nie stanowi już głównej podstawy opodatkowania, jest to raczej działalność przemysłowa i handlowa, tak jak w przypadku podatku obrotowego czy podatku VAT. W tych warunkach wydaje się bardziej właściwe programowanie zadań w perspektywie średnioterminowej, które umożliwia uwzględnienie prognoz ekonomicznych oraz innych czynników związanych z wydatkami i długiem publicznym.<sup>5</sup>

## 3. Podstawy prawne zasady roczności

We francuskim prawie budżetowym przez długi czas próbowano znaleźć kompromis między zasadą roczności a wieloletnością. Ordonans organiczny z 1959 roku nie tylko utrzymał zasadę roczności, ale pod pewnymi względami ograniczył wcześniejsze praktyki wieloletniości. Troska o przywrócenie równowagi budżetowej doprowadziła autorów ordonansu organicznego do zapewnienia ochrony rocznych działań rządu i parlamentu. Z drugiej strony, ordonans ten wprowadził również mechanizmy wieloletniości, które jednak okazały się nieskuteczne, a ich pierwotny sens został zmieniony.<sup>6</sup>

Również w aktualnym stanie prawnym sytuacja nie jest jednoznaczna. Niektórzy autorzy<sup>7</sup> sądzą nawet, że zasada roczności jest jednym z głównych paradoksów LOLFu. Paradoks ten miałby polegać na wzmocnieniu rocznego charakteru upoważnień parlamentarnych przy jednoczesnym wprowadzeniu nowych narzędzi wieloletniości i wpisaniu budżetu w wieloletni wymiar strategiczny. Mimo że LOLF przewiduje wymiar wieloletni, potwierdza jednocześnie obowiązywanie zasady roczności jako głównej zasady francuskiego prawa budżetowego<sup>8</sup>. Podstawy prawne zasady roczności znajdują się w art. 1, w art. 6 oraz w art.

4 M. Bouvier, M.Ch. Esclassan, P. Lassale, *op. cit.*, s. 292.

5 W. Gilles, *Les principes budgétaires et comptables publics*, Paris 2009, s. 92.

6 M. Bouvier, M.Ch. Esclassan, P. Lassale, *op. cit.*, s. 294.

7 Por. F. Mordacq (red.), *La LOLF : Un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État*, Paris 2006, s. 107.

8 W. Gilles, *op. cit.*, s. 84.



15. LOLFu. Zgodnie z art. 1 LOLFu, ustawy finansowe (odpowiednik polskich ustaw budżetowych) uchwalane są na jeden rok, który odpowiada rokowi kalendarzowemu. W tym samym sensie, zgodnie z art. 6 LOLFu, budżet zawiera całość dochodów i wydatków budżetowych państwa na dany rok. Ponadto, zgodnie z art. 15 § 1 LOLFu, z zastrzeżeniem postanowień dotyczących upoważnień do zaciągania zobowiązań, ustalone limity wydatków oraz etatów finansowanych z budżetu są ustanowione na jeden rok i nie tworzą żadnych praw na lata następne.

Porównanie tych przepisów z odpowiednimi postanowieniami nieobowiązującego już ordonansu z 1959 roku prowadzi do wniosku, że zasada roczności ustaw finansowych oraz rola parlamentu w LOLFie uległy wzmocnieniu. Co więcej, znaczenie zasady roczności zostało zwiększone na skutek zniesienia nieograniczonego w czasie trwania upoważnień na programy, które pozostawały ważne aż do ich ewentualnego anulowania. Nowe upoważnienia na zobowiązania przewidziane przez LOLF, które zastąpiły upoważnienia na programy, nie posiadają już wiecznego charakteru, ale mają charakter roczny, z możliwością ewentualnego przeniesienia ich na kolejny rok.<sup>9</sup>

#### 4. Wyjątki od zasady roczności

Wśród wyjątków od zasady roczności na szczególną uwagę zasługują ustawy finansowe zmieniające uprawnienia rządu w zakresie zmian przeznaczenia wydatków.

Ustawy finansowe zmieniające są ważnym dostosowaniem zasady roczności, gdyż o ile w przypadku aktów wykonawczych zmieniających treść upoważnienia parlamentu (tj. dekretów otwierających nowe środki, dekretów przenoszących lub anulujących wydatki) inicjatywa należy wyłącznie do władzy wykonawczej, tak w przypadku ustaw finansowych zmieniających wymagane jest wsparcie ze strony parlamentu. Z treści ustaw finansowych zmieniających jasno wynika, że ich cel różni się od celu rocznej ustawy finansowej. Roczne ustawy finansowe są uchwalane w grudniu, przed rozpoczęciem roku budżetowego, celem przyjęcia budżetu na dany rok. Są one przygotowywane na podstawie zestawienia przewidywanych dochodów i wydatków, które zostały opracowane przed rozpoczęciem danego roku budżetowego. Natomiast ustawy finansowe zmieniające są uchwalane w trakcie roku budżetowego w celu uwzględnienia wydatków, które nie mogły być przewidziane podczas uchwalania rocznej ustawy finansowej.

Różne wspomniane wyżej uprawnienia budżetowe przyznane władzy wykonawczej (anulowanie i zamrożenie wydatków, dekrety przyznające środki) umożliwiają dostosowanie wydatków w ciągu danego roku, podważając w pewien sposób zasadę roczności w takim sensie, że uchylają upoważnienie, którego co roku

9 F. Mordacq, *op. cit.*, s. 108.

udzielają parlamentarzysty w rocznej ustawie finansowej.<sup>10</sup> Inaczej jest natomiast w przypadku przeniesienia wydatków, które jest operacją polegającą na przesunięciu na kolejny rok środków przyznanych, a niewykorzystanych do końca roku. Z praktycznego punktu widzenia istnieje rozróżnienie między przeniesieniami upoważnień do zaciągania zobowiązań i środków na płatności. Upoważnienia do zaciągania zobowiązań dostępnych dla danego programu na koniec roku mogą być przenoszone bez ograniczeń na ten sam program lub program realizujący takie same cele. Natomiast przeniesienie upoważnień do zaciągania zobowiązań nie może przyczynić się do zwiększenia środków przeznaczonych na wydatki osobowe. W zakresie środków na płatności kwota przeniesień nie może przekraczać 3% początkowej kwoty środków danego programu. Jeśli chodzi zaś o inne tytuły wydatków, limit nie istnieje, może on jednak zostać ustanowiony w ustawie finansowej.

## B. PROGRAMOWANIE WIELOLETNIE

### 1. Wieloletniość ukryta w zasadzie roczności

Problem wieloletniości często jest przedstawiany w następujący sposób: roczność jest zasadą, zaś wieloletniość wyjątkiem. Jest to jednak zdeformowana forma rzeczywistości. Zasada roczności istnieje w tekstach prawnych, jednak analiza treści upoważnień budżetowych prowadzi do zupełnie innych wniosków. Istota ustaw finansowych polega bowiem na „wieloletnich zobowiązaniach ukrytych”<sup>11</sup>. Przykładem takiej wieloletniości jest zatrudnienie urzędnika w sferze budżetowej, które oznacza zobowiązanie się państwa do wypłacania wynagrodzenia oraz emerytury przez wiele kolejnych lat. Innym przykładem jest zaciągnięcie pożyczki na spłatę długu publicznego, które implikuje wieloletnie zobowiązanie do jej spłaty.<sup>12</sup> Również rozbudowa infrastruktury ma swoje konsekwencje finansowe średnio- i długoterminowe, mimo że wykonanie jej dokonane zostanie w ciągu roku, a zatem będzie sfinansowane w ramach jednej ustawy finansowej. W rzeczywistości, po zakończeniu danej pracy, będzie konieczne coroczne przeznaczenie pewnej kwoty na jej utrzymanie.<sup>13</sup>

### 2. Uzasadnienie wprowadzenia wieloletniości

Już od dawna wysuwano argumenty za wydłużeniem okresu budżetowego. Jedne miały naturę administracyjną, jak np. ryzyko zmniejszenia skuteczności

10 W. Gilles, *op. cit.*, s. 85–87.

11 J.–P. Pain, Les techniques de pluriannualité budgétaire en France, *Revue Française des Finances Publiques* 1992, nr 39.

12 M. Bouvier, M.Ch. Esclassan, P. Lassale, *op. cit.*, s. 294–295.

13 W. Gilles, *op. cit.*, s. 93.

działań administracyjnych z powodu zamknięcia ich w zbyt krótkich ramach czasowych. Inne miały charakter polityczny i wiązały się z trudnościami rządu z zakończeniem procedury budżetowej z powodu rozległych uprawnień parlamentu i komisji ds. finansowych.

Już w czasach III Republiki podejmowane były próby wydłużenia rocznych ram w formie tzw. budżetów przedłużonych lub budżetów dwuletnich. Przedłużenie budżetu było jedynie środkiem zaradczym, używanym skądinąd niejednokrotnie. W ten sposób budżet z 1923 roku został przedłużony i stosowany w 1924 r. Podobnie postąpiono w okresie IV Republiki w stosunku do budżetów z 1948 i z 1956 r. Jeśli zaś chodzi o budżet dwuletni, to polegał on na uchwaleniu jeden raz i w jednym głosowaniu dochodów i wydatków na dwa kolejne lata. Ostatnia propozycja uchwalenia budżetu dwuletniego miała miejsce w 1934 roku. Stosowanie budżetu dwuletniego jest zabiegiem politycznym, który ma na celu zaoszczędzenie prowadzenia dwóch odrębnych procedur budżetowych. Nie da się jednak odnaleźć żadnego racjonalnego uzasadnienia tej instytucji.

W rzeczywisty sposób zasada roczności została zakwestionowana po drugiej wojnie światowej wraz z rozszerzeniem funkcji państwa, które przejęło rolę głównego inwestora. Po pierwsze, z powodów czysto technicznych związanych z rozwojem inwestycji publicznych i długością procedur koniecznych do wykonania poszczególnych prac prowadzonych przez państwo. Wydatki inwestycyjne wymagają ciągłości i trudno zamyka się je w rocznych ramach. Po drugie, z powodów ekonomiczno-społecznych. Programowanie średnio- i długoterminowe stanowiło bowiem po II wojnie światowej jeden z nowych pomysłów współczesnej gospodarki.<sup>14</sup>

### **3. Podstawy prawne wieloletniości w ordonansie organicznym z 1959 roku**

Przed reformą zarządzania publicznego rozpoczętą we Francji w 2001 r. można było wyróżnić dwa aspekty wieloletniości: strukturę wydatków w zakresie wydatków inwestycyjnych oraz ustawę o programach, które zostaną opisane poniżej.

Ordonans organiczny z 1959 r. zawierał w ograniczonym stopniu aspekty wieloletniości. Mianowicie przewidywał upoważnienia na programy i środki na płatności. Taka struktura wydatków odnosiła się jednak jedynie do wydatków inwestycyjnych. Zobowiązania zaciągnięte w ramach limitów określonych w upoważnieniach na programy nie były ograniczone w czasie i mogły być zawsze sfinansowane, oczywiście pod warunkiem przyznania środków na płatności.

14 M. Bouvier, M.Ch. Esclassan, P. Lassale, *op. cit.*, s. 292–293.

Przez wiele lat programowanie wieloletnie wydatków publicznych było realizowane w oparciu o ustawy o programach. Stanowiły one szczególny rodzaj ustaw, które obejmowały upoważnienia do zaciągania zobowiązań dotyczące danego sektora inwestycji państwa. Miały charakter ustawy zwykłej, nie zaś ustawy finansowej, zatem nie były wiążące pod względem finansowym. Ustawy o programach miały zastosowanie w różnych dziedzinach, takich jak obrona lub badania. Często jednak były bardziej rządowym narzędziem przekazywania informacji niż prawdziwym instrumentem programowania wieloletniego.<sup>15</sup> Służyły też zabezpieczeniu na przyszłość niektórych grup wydatków.<sup>16</sup> Ustawy o programach nie przyniosły zatem satysfakcjonujących rezultatów, a przynajmniej ich praktyczne wykorzystanie budzi wiele zastrzeżeń.

#### **4. Narzędzia wieloletniości w ustawie organicznej o ustawach finansowych z 2001 roku**

LOLF znacznie rozszerzył zakres narzędzi przewidzianych przez ordonans organiczny z 1959 r., gdyż wprowadził podwójną prezentację budżetu (upoważnienia do zaciągania zobowiązań i środki na płatności) niemal dla całości wydatków. Upoważnienia do zaciągania zobowiązań stanowią nieprzekraczalny limit wydatków, które mogą być w danym roku zaciągnięte. Natomiast środki na płatności stanowią nieprzekraczalny limit wydatków na dany rok. W pewnym stopniu to LOLF stoi bardziej na straży zasady roczności, gdyż upoważnienia na programy (przewidziane przez ordonans organiczny z 1959 r.) były nieograniczone w czasie (były ważne bez ograniczenia w czasie aż do momentu dokonania ich anulowania). Natomiast upoważnienia na zobowiązania są zamknięte w rocznym okresie. Ze względu na swoją treść stanowią jednak element wspierający wieloletniość.<sup>17</sup> Zgodnie z postanowieniami LOLFu upoważnienia na zobowiązania dotyczą zarówno wydatków inwestycyjnych, jak i wydatków bieżących, z wyłączeniem jednak wydatków osobowych. Główna innowacja polega na tym, że w stosunku do wszystkich wydatków, z wyjątkiem wydatków przeznaczonych na wynagrodzenia, można zaciągnąć zobowiązania wieloletnie, a zasada roczności jest zachowana dzięki technice środków na płatności, które stanowią nieprzekraczalny limit wydatków, które mogą być dokonane w danym roku. Niewykorzystane upoważnienia na zobowiązania podlegają anulowaniu w ustawie finansowej zatwierdzającej, mogą jednak po negocjacjach być przeniesione na następny rok.<sup>18</sup> Jedyne w zakresie wydatków osobowych upoważnienia na zobowiązania i upoważnienia

---

15 W. Gilles, *op. cit.*, s. 96.

16 Y. Cannac, La loi organique relative aux lois de finances: une chance et un défi, *Revue Française des Finances Publiques* 2003, nr 82, s. 18.

17 W. Gilles, *Les principes budgétaires et comptables publics*, Paris 2009, s. 94–95.

18 M. Bouvier, M.Ch. Esclassan, P. Lassale, *Finances publiques*, Paris 2008, s. 295.

na płatności muszą być sobie równe, co pozwala na zachowanie ściśle rocznego charakteru tej specyficznej grupy wydatków.

Mimo że LOLF nie przewiduje budżetu wieloletniego, to planowanie wieloletnie pośrednio z niego wynika. Wskaźniki rezultatu na rok  $n+1$  mają sens dopiero wtedy, jeśli są ustalone w perspektywie kilkuletniej. Inaczej mówiąc, programy mają sens tylko w czasie. LOLF z pewnością nie zakazał nadania programom wymiaru wieloletniego, choć takiej możliwości też nie przewidział.<sup>19</sup>

W LOLFie brak jednak postanowień o ustawach o programach, co wydaje się oznaczać brak spójności, gdyż celem LOLFu jest doprecyzowanie postanowień konstytucyjnych w dziedzinie finansowej. Skoro zatem w art. 34 Konstytucji była mowa o ustawach o programach, to w LOLFie powinny znaleźć się postanowienia doprecyzowujące.

## 5. Generalna rewizja polityki publicznej (RGPP)

Przed wprowadzeniem generalnej rewizji polityki publicznej (fr. *Révision générale des politiques publiques*, w skrócie RGPP), przez ponad trzydzieści lat następował we Francji nieustanny i szybki wzrost wydatków publicznych oraz liczby pracowników zatrudnionych w sferze publicznej. Przez ten czas nałożyło się na siebie wiele instrumentów służących realizacji polityki publicznej, zarówno na szczeblu centralnym, jak i zdekoncentrowanym, pozbawionych spójności, którym nie towarzyszyła analiza dotychczas istniejących narzędzi. Doprowadziło to do stworzenia skomplikowanej, niewystarczająco skutecznej i kosztownej administracji. Realizowane cele, relacje między środkami a celami, kontrola i ocena zrealizowanych polityk przez długi czas pozostawały sprawą drugorzędną. By zmienić tę sytuację i dać państwu większy margines swobody działań, wprowadzono we Francji w 2007 r. wieloletnie programowanie budżetowe. Zostało ono oficjalnie zainaugurowane przez Prezydenta Francji 12 grudnia 2007 r. w ramach modernizacji polityki publicznej oraz jako przedłużenie reformy budżetowej wprowadzonej przez LOLF, którego dużą zasługą jest upowszechnienie logiki działań skierowanych na osiągnięcie rezultatu oraz przyznanie większej swobody i odpowiedzialności. Głównym instrumentem modernizacji Francji oraz programowania wieloletniego stała się RGPP, której za cel postawiono całościową analizę wykonywanych przez państwo zadań, tak by dostosować funkcjonowanie administracji do wymogów współczesnego społeczeństwa i do oczekiwań obywateli. Celem RGPP stało się także zmniejszenie wysokości wydatków publicznych oraz zapewnienie skuteczności, wysokiego poziomu jakości usług i efektywnego zarządzania finansami publicznymi. „Wydawać lepiej, ale mniej” stało się mottem reformy. W realizację RGPP zaangażowały się organy państwowe najwyższego szczeb-

---

19 Y. Cannac, *op. cit.*, s. 19.

ła łącznie z prezydentem Francji, premierem i całym rządem. RGPP prowadzono w oparciu o istniejące już prace, o nowe badania oraz o analizę reform przeprowadzonych w innych państwach (tzw. *benchmarking*). Efektem RGPP było opracowanie niemal czterystu decyzji dotyczących wszystkich ministerstw, których wdrożenie w życie następuje za pośrednictwem budżetu wieloletniego.

## 6. Ustawa o programowaniu

Nowelizacją konstytucyjną z 23 lipca 2008 r.<sup>20</sup> została wprowadzona ustawa o wieloletnim programowaniu finansów publicznych, która zastąpiła ustawę o programach. Zgodnie z art. 34 Konstytucji „ustawy o programowaniu określają cele działań państwa. Definiują również wieloletnie kierunki finansów publicznych oraz realizują cel równowagi rachunków administracji publicznych”.

Ustawa o programowaniu 2009–2012 pozwala po pierwsze zdefiniować całościową, spójną, średnioterminową strategię finansów publicznych, która przekracza ograniczone dotąd możliwości rocznej debaty nad projektem ustawy finansowej oraz projektem ustawy o finansowaniu ubezpieczeń społecznych. Po drugie, wprowadzenie programowania ma na celu przywrócenie równowagi budżetowej finansów publicznych, czego realizacja wstępnie była planowana do 2012 r. Jednakże ten termin będzie przesunięty, zwłaszcza w obliczu ogólnoświatowego kryzysu z 2008 r.<sup>21</sup>

Dzięki nowelizacji Konstytucji wieloletniość stała się rzeczywistością, mimo że ustawy o programowaniu z finansowego punktu widzenia są pozbawione jakiegokolwiek mocy prawnej. Nie są to bowiem ustawy finansowe, lecz ustawy zwykłe. Realizacja postanowień ustawy o programowaniu musi zatem opierać się na ustawach finansowych i ustawach o finansowaniu ubezpieczeń społecznych oraz szerzej – na różnych budżetach publicznych przyjmowanych każdego roku. Ustawy o programowaniu finansów publicznych są jednak bardzo istotne, gdyż na skutek uchwalania ich przez reprezentację narodową nadano uroczysty charakter zobowiązaniom podjętym w ramach Paktu Stabilności i Rozwoju, a także nowemu zarządzaniu publicznemu.

Warto też podkreślić, że omawiane wieloletnie zarządzanie wydatkami publicznymi ma charakter ogólny, a zatem obejmuje całość finansów publicznych (państwo, ubezpieczenia publiczne, samorząd terytorialny). W doktrynie francuskiej postuluje się, aby przestać uważać poszczególne elementy sektora publicznego jako niezależne od siebie, a nawet antagonistyczne.<sup>22</sup> Programowanie wieloletnie stanowi z pewnością ważny krok w tym kierunku.

20 Ustawa nr 2008–724 o modernizacji instytucji V Republiki z 23 lipca 2008 r.

21 W. Gilles, *op. cit.*, s. 98.

22 M. Bouvier, M.Ch. Esclassan, P. Lassale, *op. cit.*, s. 300–301.

## 7. Budżet wieloletni

Narzędziem wdrożenia decyzji i efektów analiz przeprowadzonych w ramach Rewizji Generalnej Polityki Publicznej stał się budżet wieloletni. Pierwszy taki budżet został przyjęty pod koniec 2008 r. i obejmuje lata 2009–2011. Zawiera on nie tylko wszystkie wydatki budżetu ogólnego państwa, ale również wydatki bieżące samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej, które znajdują się poza budżetem ogólnym, a także środki przeznaczone dla publicznych osób prawnych, np. uniwersytetów. W konsekwencji budżet wieloletni ma znacznie szerszy zakres podmiotowy niż budżet tradycyjny.

Budżet wieloletni nie neguje w żaden sposób zasady roczności, gdyż roczne ustawy finansowe, które jako jedyne mają charakter wiążący, nadal są uchwalane corocznie przez parlament. Projekty ustaw finansowych, chociaż corocznie poddane dyskusji i głosowaniu w Zgromadzeniu Narodowym, wpisują się obecnie w ramy trzyletniego programowania, które zawiera jednak jedynie wydatki, podczas gdy ustawy finansowe obejmują również dochody. Należy podkreślić, że to programowanie obejmuje jedynie zadania, tj. najwyższy szczebel w trzystopniowej strukturze budżetu (zadanie–program–działanie).<sup>23</sup> Budżet trzyletni nie zawiera zatem szczegółowego podziału na programy i działania.

Budżet wieloletni 2009–2011 stanowi podstawę przygotowania kolejnych rocznych ustaw finansowych, które każdego roku będą uchwalane przez parlament. Limity wydatków są definitywne dla dwóch pierwszych lat, natomiast podlegają rewizji na trzeci rok, jednak przy zachowaniu ustalonego limitu ogólnego. Wydatki przeznaczone na programy są ostateczne jedynie dla pierwszego roku (są włączane do projektu ustawy finansowej), mogą natomiast być modyfikowane w stosunku do kolejnych dwóch lat. Trzeci rok stanowi podstawę programowania kolejnego trzyletniego budżetu (np. po budżecie 2009–2011 będzie budżet 2011–2013).<sup>24</sup>

Procedura ta umożliwia skuteczniejsze pilotowanie, a w konsekwencji lepsze dokonywanie wydatków publicznych. Podmioty wykonujące budżet dysponują dzięki temu czasem koniecznym do osiągnięcia celów, zaś ocena środków, którymi zarządzają, jest bardziej czytelna. Parlamentarzyści natomiast mają możliwość obradowania nad wieloletnimi decyzjami podczas kierunkowej debaty o finansach publicznych, a także w trakcie debaty nad projektem ustawy o programowaniu finansów publicznych, która zawiera wieloletni budżet państwa.<sup>25</sup>

23 M. Bouvier *Programmation pluriannuelle et équilibre des finances publiques: les conditions du succès*, „Revue Française des Finances Publiques” 2008, nr 103, s. 6.

24 *Ibidem*, s. 6–7.

25 M. Bouvier, M.Ch. Esclassan, P. Lassale, *op. cit.*, s. 300.

## 8. Nowe zarządzanie publiczne

Należy podkreślić symboliczne znaczenie faktu, że programowanie wieloletnie zostało wpisane do tekstu Konstytucji. W rezultacie, poza skutkami finansowymi, których oczekuje się w krótkim czasie jest to działanie powodujące głębokie przemiany postrzegania teoretycznych ram instytucji finansów publicznych. Zgodnie z podejściem holistycznym została zatem powołana Narodowa Konferencja Finansów Publicznych, która gromadzi przedstawicieli państwa, samorządu terytorialnego oraz ubezpieczeń społecznych. Innymi słowy, choć nie od razu da się to zauważyć, poza technikami i normami finansowymi, powstaje nowa postawa intelektualna. Jest to o tyle istotne, że w celu uzdrowienia finansów publicznych należy nie tylko usprawnić zarządzanie wszystkimi wydatkami, ale również wprowadzić rzeczywiste, wieloletnie zarządzanie dochodami publicznymi.

Po pobieżnej analizie nowego instrumentu może się wydawać, że programowanie wieloletnie wynika jedynie z techniki budżetowej związanej z kontrolowaniem wydatków państwa, co dotyczy przede wszystkim zarządzających, podczas gdy drugi instrument, ustawa o programowaniu, która ma podłoże konstytucyjne i obejmuje całość finansów publicznych, jest uznawany za sprawę polityków. Natomiast po głębszej analizie powstaje przekonanie, że oba przypadki dotyczą zarówno przedstawicieli władzy ustawodawczej, jak i wykonawczej. Jest to bardzo ważny oraz nowatorski proces i świadczy o powstającym zbliżeniu między polityką a zarządzaniem. Celem tego zbliżenia, określanym jako nowe zarządzanie finansami publicznymi, jest troska o racjonalne zarządzanie publicznymi pieniędzmi. Jest jeszcze jednak długa droga do stworzenia takich mechanizmów w ramach zarządzania publicznego, które z jednej strony będą obejmować zarówno dochody, jak i wydatki, z drugiej zaś wszystkie elementy sektora finansów publicznych (państwo, samorząd terytorialny, ubezpieczenia społeczne). Przeszkody do pokonania są z pewnością natury technicznej, ale także natury prawnej, a w konsekwencji i politycznej w zakresie, w jakim zmniejszają sformalizowane procedury, które umożliwiają zarówno parlamentowi, jak i rządowi zmianę ich własnych wyborów lub wcześniej podjętych decyzji.<sup>26</sup>

\*\*\*

Próby wprowadzenia wieloletniego programowania budżetowego w celu efektywniejszego wykorzystania środków publicznych były podejmowane w wielu krajach już na początku dwudziestego wieku. Jednak dopiero w ostatnich latach wysiłki te przybierają realną formę. Zdaniem Cannaka<sup>27</sup> Francja przez długi okres była jednym z krajów o najbardziej rozwiniętym planowaniu rocznym i jednym

<sup>26</sup> M. Bouvier, *op. cit.*, s. 8–9.

<sup>27</sup> Y. Cannac, *op. cit.*, s. 18.



z najrzadziej stosujących programowanie wieloletnie. Natomiast Saïdj<sup>28</sup> uważa, że „(zbyt) roczna koncepcja budżetu przeszła już do historii.” Co więcej, roczność staje się przeszkodą, być może najważniejszą, zdrowego zarządzania publicznego, a w szczególności wdrożenia reform poczynając od 2001 roku.

Wprowadzenie programowania wieloletniego nie ma na celu zniesienia niemal konstytucyjnej zasady roczności budżetowej (ustawy organiczne, którą jest LOLF służą doprecyzowaniu postanowień Konstytucji), która dostosowuje się, najczęściej milcząco, do licznych zobowiązań wieloletnich. Musi istnieć natomiast możliwość realizacji tej roczności w ramach wieloletniości, co umożliwi przejrzystość, ciągłość i spójność działań publicznych.<sup>29</sup> Wraz z wprowadzeniem programowania następuje dostosowanie zasady roczności do zmieniających się form zarządzania państwem, które zbliżone jest coraz bardziej do zasad wykorzystywanych w sektorze prywatnym. Dzięki programowaniu wieloletniemu możliwe jest zaplanowanie wieloletnich inwestycji, dostosowanie wydatków publicznych do zmieniającej się koniunktury ekonomicznej oraz przywrócenie równowagi budżetowej. Francja, opierając się w duże mierze na rozwiązaniach istniejących w Wielkiej Brytanii, gdzie od 1997 roku opracowuje się trzyletnie plany wydatków, tzw. *Spending Review*, wprowadziła wieloletnie programowanie całego sektora finansów publicznych. W każdym kraju tak istotne reformy wymagają jednak odpowiednio długiego okresu ich wdrażania oraz podejmowania, niekiedy bardzo odważnych, decyzji.<sup>30</sup>

28 L. Saïdj, *Brèves réflexions sur quelques mots-clés de finances publiques pour le futur*, „Revue Française des Finances Publiques” 2007, nr 100, s. 215.

29 Y. Cannac, *op. cit.*, s. 17–18.

30 Artykuł został opracowany w ramach projektu badawczego „Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski” (NN110059436), kierowanego przez E. Ruśkowskiego.

# CIĘŻARY I ŚWIADCZENIA PUBLICZNE A PODATKI W ŚWIETLE ART. 84 KONSTYTUCJI RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

ANDRZEJ HUCHLA

W Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.<sup>1</sup> są dwa przepisy, w których mowa o podatkach: art. 84 i art. 217. Rozmieszczone są one w odrębnych, zresztą znacznie od siebie oddalonych rozdziałach, stąd można przypisywać im różne, wynikające z normatywnego kontekstu znaczenie. Łatwiejszy w zrozumieniu, a i częściej analizowany w związku z konstytucyjnymi wymogami opodatkowania, jest art. 217, poświęcony praktycznie tylko podatkom. Szerzy zasięg ma art. 84 odwołujący się także do innych pojęć i związany z innymi instytucjami rozdziału II Konstytucji.

## 1. Znaczenie art. 84 Konstytucji RP

Analizy art. 84 Konstytucji koncentrują się wokół dwóch zagadnień związanych z brzmieniem wyodrębnianych przy tej okazji fragmentów przepisu. Po pierwsze, zwraca się uwagę na sformułowanie „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków” jako na konstytucyjne ujęcie zasady powszechności w sferze świadczeń na cele publiczne. Najczęściej zasada ta jest odnoszona do opodatkowania, ale dotyczy wszystkich kategorii wymienionych tam rodzajów obciążeń. Tak rozumiana powszechność nie jest wytworem art. 84. Władztwo publiczne (tu personalne i terytorialne<sup>2</sup>), w tym władztwo finansowe (a w szczególności podatkowe), jest naturalną domeną państwa i niezastąpionym atrybutem wykonywania funkcji państwa jako podmiotu prawa publicznego<sup>3</sup>. Nie wymaga potwierdzenia normami jakiegokolwiek rangi, choć zamieszczenie tego rodzaju przepisu w Konstytucji ma oczywisty walor prezentacyjny i informacyjny. Nie można jednak tej powszechności traktować w sposób uproszczony, zwłaszcza jako usankcjonowania bezwzględnego mechanizmu wymiaru i egzekwowania należności publicznoprawnych. Tymczasem spotyka się powołanie na art. 84 w sytuacjach odmowy zastosowania korzystnych dla podatnika instrumentów prawa podatkowego. Przy okazji odmowy zastosowania po-

1 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

2 J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz Komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998, s. 148–149.

3 Zob. np. T. Dębowska–Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 16–17.

datkowych ulg konstrukcyjnych przepis ten służy uzasadnieniu bardzo wątpliwej tezy o zakazie rozszerzającej interpretacji ulg<sup>4</sup>, a przy odmowie umorzenia zaległości podatkowej – podparciu negatywnego nastawienia do wniosku podatnika.

Dlatego, komentując treść art. 84, należy koniecznie uwzględnić całe jego brzmienie, łącznie z zamieszczonym na końcu zastrzeżeniem „określonych w ustawie”. To ostatnie sformułowanie ewidentnie ogranicza obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych do zakresu wynikającego z ustaw, jednoznacznie odwołując się tym samym do kryterium legalności. Zasadne jest więc stwierdzenie, że z art. 84 jako całości można – w odniesieniu do wskazanych tam instytucji – wyprowadzać zasadę „powszechności w granicach prawa”. Ujęcie takie znakomicie koresponduje z często przywoływanym normatywnym aspektem powszechności. Jest ona przecież realizowana przez uregulowanie obciążeń publicznych w aktach prawnych, ze swej istoty kształtujących sytuację prawną potencjalnie nieograniczonego kręgu adresatów. Wymóg oparcia obciążenia na akcie normatywnym nie wynika wyłącznie z art. 84. Treść tego przepisu jest jedynie potwierdzeniem zasady ustawowego określania obciążeń publicznoprawnych – współcześnie niekwestionowanej, jako wywodzącej się z ustrojowej konstrukcji demokratycznego państwa prawnego.

## 2. Pojęcia ciężarów i świadczeń publicznych

Z instytucji mieszczących się w przedmiocie regulacji art. 84 Konstytucji tylko podatek jest pojęciem powszechnie znanym, stosowanym, o niewątpliwej i dawno ustalonej treści (potwierdzonej w polskim systemie prawnym definicją legalną z art. 6 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>5</sup>). Pojęcia ciężarów i świadczeń publicznych nie są teoretycznie ani normatywnie sprecyzowane<sup>6</sup> i ich znaczenie trzeba ustalić na podstawie brzmienia nazw oraz kontekstu, w jakim są używane. Ze sformułowania art. 84 wynika tylko, że rodzajem ciężarów i świadczeń są („w tym”) podatki. Interesujące jest więc określenie zakresu ciężarów i świadczeń niebędących podatkami. Należy przy tym pamiętać, że aby do wszystkich tych instytucji znalazł zastosowanie art. 84, należy wyznaczyć publiczny cel ich wprowadzenia. Z użycia w przepisie określenia „publiczne” wynika po pierwsze, że ciężary i świadczenia niepubliczne w ogóle nie mogą być narzucane, po drugie, że cecha publiczności musi być przedmiotem analizy w razie zamiaru stanowienia ciężarów, po trzecie wreszcie – że właśnie do publicznych obciążeń i świadczeń odnoszą się możliwości i ograniczenia zeń wynikające. W podjętej już próbie określenia pojęcia „ciężary publiczne” uznano je za

4 B. Brzeziński, Wykładnia przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych, (w:) Szkice z wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2002, s. 84 i nast.

5 Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

6 Zob. K. Działocha, Artykuł 84, (w:) L. Garlicki (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom IV, Warszawa 2003, s. 2.

„wynikające z mocy samego prawa lub z mocy decyzji administracyjnych organu władzy wykonawczej (lub innych organów, które pełnią funkcje organów wykonawczych) obowiązki publiczno–prawne, których treść polega na:

- 1) świadczeniu pracy,
- 2) udostępnianiu rzeczy ruchomych lub nieruchomości, a także na
- 3) świadczeniu pieniężnym.”<sup>7</sup>

Definicję tę, która w istocie jest definicją łączną obciążeń i świadczeń publicznych, można potraktować jako punkt wyjścia do dalszych, bardziej szczegółowych analiz.

Brzmienie art. 84 sugeruje konieczność odróżnienia „ciężarów” od „świadczeń”, i to nie na zasadzie zawierania się pojęć. Nie ma podstaw do przyjęcia, że dla potrzeb tego przepisu świadczenia uznane są za rodzaj obciążeń. Obie te instytucje ujęte zostały równorzędnie, w szczególności bez użycia zwrotu „w tym” lub innego podobnego, który – jak w odniesieniu do podatków – oznaczałby przykładowe doprecyzowanie. Mimo że znaczeniowo i funkcjonalnie oba te terminy bardzo się upodabniają, trzeba więc ustalić odrębne kryteria zaliczania do obciążeń i świadczeń.

Leksykalnie „ciężary” to kategoria szersza niż „świadczenia”; w szczególności ciężary mogą przyjąć postać świadczeń. „Ciężary” należy więc rozumieć jako uciążliwości wszelkiego rodzaju narzucane podmiotom obowiązanych do ich ponoszenia (lub przez jakieś podmioty przyjmowane dobrowolnie, co jednak pozostaje poza zakresem art. 84). Określenie „świadczenia” jest konkretniejsze. Świadczenia polegać muszą na czynnościach wykonywanych przez zobowiązanych pod postacią bądź działań osobistych, bądź przeniesienia wartości materialnych (rzeczy, praw lub pieniędzy). Niekoniecznie ich bezpośrednim beneficjentem będzie podmiot publiczny – wystarczy, że będą one podejmowane choćby na czyjąkolwiek rzecz, ale w interesie publicznym.

Świadczeniami publicznymi związanymi z przeniesieniem wartości są przede wszystkim daniny publiczne (w tym oczywiście podatki). Są one ponadto typowe ze względu na pieniężną formę ustalania i poboru. Współcześnie praktycznie nie spotyka się publicznych świadczeń polegających nie tylko na czynnościach innych niż przeniesienie wartości, ale i na przeniesieniu składników majątku innych niż pieniądze. Niemniej jednak nie można pominąć ewentualności występowania świadczeń publicznych polegających na świadczeniu pracy bądź usług. Miałyby to być praca nieodpłatna, okresowa, uzasadniona wyjątkowymi celami, przedsiębrana w granicach nieprzekraczających potrzeb wyłącznie ochrony interesu publicznego<sup>8</sup>; podobne warunki powinny odnosić się do świadczenia usług.

---

<sup>7</sup> J. Boć (red.), *op. cit.*, s. 148–149.

<sup>8</sup> J. Boć, *op. cit.*, s. 149.

Różnicy między tak rozumianymi pracą i usługami należałoby zapewne dopatrywać się w potraktowaniu pracy jako obowiązku wykonywania wskazanych czynności, a usług – jako działań powodujących lub przyczyniających się do powstania zaplanowanych efektów materialnych lub niematerialnych.

Świadczenia takie mogą przykładowo polegać na przewidzianych art. 22. ust. 1 ustawy z 18 kwietnia 2002 r. o stanie klęski żywiołowej<sup>9</sup>:

- udzielaniu pierwszej pomocy osobom, które uległy nieszczęśliwym wypadkom,
- czynnym udziale w działaniu ratowniczym lub wykonywaniu innych zadań wyznaczonych przez kierującego akcją ratowniczą,
- wykonywaniu określonych prac,
- przyjęciu na przechowanie i pilnowaniu mienia osób poszkodowanych lub ewakuowanych,
- zabezpieczeniu zagrożonych zwierząt, a w szczególności dostarczaniu paszy i schronienia,
- zabezpieczeniu zagrożonych roślin lub nasion,
- pełnieniu wart,
- zabezpieczeniu własnych źródeł wody pitnej i środków spożywczych przed ich zanieczyszczeniem, skażeniem lub zakażeniem,
- zabezpieczeniu zagrożonych dóbr kultury.

Jest to w znacznej części powtórzenie art. 4 dekretu z 23 kwietnia 1953 r.<sup>10</sup> o świadczeniach w celu zwalczania klęsk żywiołowych.

Zgodnie z art. 216 ustawy z 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony<sup>11</sup> osoby podlegające obowiązkowi świadczeń osobistych mogą być w każdym czasie w razie ogłoszenia mobilizacji i w czasie wojny powołane do wykonania (za ryczałtową odpłatnością, na czas nieprzekraczający jednorazowo 7 dni) różnego rodzaju prac doraźnych na rzecz Sił Zbrojnych, obrony cywilnej lub jednostek organizacyjnych wykonujących zadania na potrzeby obrony państwa. Na podstawie art. 200 tej samej ustawy w czasie pokoju na osoby posiadające obywatelstwo polskie, które ukończyły szesnaście, a nie przekroczyły sześćdziesięciu lat życia, może być nałożony obowiązek świadczeń osobistych, polegających na wykonywaniu (również za ryczałtową odpłatnością, na czas nieprzekraczający jednorazowo 12 godzin) różnego rodzaju prac doraźnych na rzecz przygotowania obrony państwa albo zwalczania klęsk żywiołowych i likwidacji ich skutków.

9 Dz.U. Nr 62, poz. 558 ze zm.

10 Dz.U. Nr 23, poz. 93 ze zm.

11 Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 241, poz. 2416 ze zm.

Obowiązek świadczeń osobistych może obejmować również obowiązek użycia posiadanych narzędzi prostych, a w stosunku do osób wykonujących świadczenia polegające na doręczaniu dokumentów powołania do czynnej służby wojskowej oraz wezwań do wykonania świadczeń także posiadanych środków transportowych. Obowiązek świadczeń osobistych może być nałożony w związku z ćwiczeniami wojskowymi, ćwiczeniami w jednostkach przewidzianych do militaryzacji, ćwiczeniami w obronie cywilnej oraz ćwiczeniami praktycznymi w zakresie powszechnej samoobrony, a także w celu dostarczenia i obsługi przedmiotów świadczeń rzeczowych.

Wykonując czynności służbowe, funkcjonariusz Policji może w nagłych wypadkach zwracać się do każdej osoby o udzielenie doraźnej pomocy (art. 15 ust. 1 pkt 7 ustawy z 6 kwietnia 1990 r. o Policji<sup>12</sup>). Podobne uprawnienie przysługuje kierującemu przeciwpożarowymi działaniami ratowniczymi (art. 25 ust. 2 ustawy z 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej<sup>13</sup>).

Świadczeniem publicznym z całkiem innej sfery jest także działanie płatnika – przede wszystkim podatków (w sposób ukształtowany zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej), ale także składek na ubezpieczenie społeczne (art. 17 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>14</sup>) i składek na ubezpieczenie zdrowotne (art. 85 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych<sup>15</sup>) oraz inkasenta podatków i opłat publicznych (art. 9 Ordynacji podatkowej). Pobór i odprowadzanie należności publicznoprawnych to swoista usługa wykonywana przez płatników i inkasentów podatków w pewnym zakresie za zryczałtowanym wynagrodzeniem (zob. art. 28 Ordynacji podatkowej oraz art. 19 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>16</sup>) na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Wcześniej ustalone elementy pojęcia świadczeń publicznych nie wymagają modyfikacji wynikających z aktualnego stanu prawnego, z jednym wszelako wyjątkiem. Wskazane wyżej przepisy wprowadzają obowiązek świadczeń odpłatnych (można je również określić jako częściowo odpłatne) lub nieodpłatnych. Zróznicowanie ze względu na ten tylko aspekt dotyczy podobnych albo wręcz identycznych świadczeń, a więc kryterium odpłatności nie może być uznane za przesłankę kwalifikacji instytucji uregulowanych w art. 84. Tym samym ani praca, ani inne postacie świadczeń publicznych nie muszą być nieodpłatne.

Obciążenia publiczne nie powinny, w świetle wcześniej poczynionych uwag, pokrywać się ze świadczeniami. Muszą więc być zjawiskiem jeszcze rzadszym. Polegają na wcześniej wyszczególnionym udostępnianiu rzeczy ruchomych lub

12 Tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 43, poz. 277 ze zm.

13 Tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 147, poz. 1229 ze zm.

14 Tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.

15 Tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 164, poz. 1027 ze zm.

16 Tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.

nieruchomości „w sposób nieodpłatny na rzecz konkretnego przedsięwzięcia o charakterze publicznym, którego organizacja leży w kompetencjach podmiotów władzy wykonawczej”<sup>17</sup>, czyli umożliwieniu korzystania z nich przez uprawniony podmiot i znoszeniu takiego faktycznego korzystania. W tym zakresie występuje co prawda pewna trudność terminologiczna. Udostępnianie tego rodzaju jest według polskich przepisów statystycznych (i nie tylko) zaliczane do usług, które z kolei wcześniej uznałem za element świadczeń. Jeżeli jednak „usługi” potraktować bardziej tradycyjnie, to podział na pracę, usługi i świadczenia rzeczowe jest, jak sądzę, możliwy do zaakceptowania. Innym przejawem ciężarów publicznych jest obowiązek uczestnictwa w organizowanych przez podmioty publiczne działaniach i przedsięwzięciach realizowanych w celu osiągnięcia nakazanych prawem celów publicznych. O tę swoistą kategorię, niemieszczącą się we wcześniej prezentowanych formułach, należy poszerzyć katalog form obciążeń publicznych. Nadto, podobnie jak świadczenia, także ciężary publiczne nie muszą być nieodpłatne.

Przykłady tak rozumianych (niebędących świadczeniami) obciążeń publicznych znaleźć można w tych samych aktach prawnych, a nawet przepisach.

Obciążenia polegać mogą, w myśl art. 21 i 22 ustawy o stanie kłęski żywnościowej, na:

- zawieszeniu działalności określonych przedsiębiorców,
- nakazie lub zakazie prowadzenia działalności gospodarczej określonego rodzaju,
- nakazaniu pracodawcy oddelegowania pracowników do dyspozycji organu kierującego działaniami prowadzonymi w celu zapobieżenia skutkom kłęski żywnościowej lub ich usunięcia,
- obowiązku poddania się badaniom lekarskim, leczeniu, szczepieniom ochronnym oraz stosowaniu innych środków profilaktycznych i zabiegów, niezbędnych do zwalczania chorób zakaźnych oraz skutków skażeń chemicznych i promieniotwórczych,
- obowiązku poddania się kwarantannie,
- obowiązku stosowania środków ochrony roślin lub innych środków zapobiegawczych niezbędnych do zwalczania organizmów szkodliwych dla ludzi, zwierząt lub roślin,
- obowiązku stosowania określonych środków zapewniających ochronę środowiska,
- obowiązku stosowania środków lub zabiegów niezbędnych do zwalczania chorób zakaźnych zwierząt,

17 J. Boć, *op. cit.*, s. 149.

- obowiązku opróżnienia lub zabezpieczenia lokali mieszkalnych bądź innych pomieszczeń,
- dokonaniu przymusowych rozbiórek i wyburzeń budynków lub innych obiektów budowlanych albo ich części,
- nakazie ewakuacji w ustalonym czasie z określonych miejsc, obszarów i obiektów,
- nakazie przebywania w określonych miejscach i obiektach oraz na określonych obszarach,
- nakazie określonego sposobu przemieszczania się,
- wykorzystaniu, bez zgody właściciela lub innej osoby uprawnionej, nieruchomości i rzeczy ruchomych,
- oddaniu do używania posiadanych nieruchomości lub rzeczy ruchomych,
- udostępnieniu pomieszczeń osobom ewakuowanym,
- użytkowaniu nieruchomości w określony sposób lub w określonym zakresie,
- zabezpieczeniu własnych źródeł wody pitnej i środków spożywczych przed ich zanieczyszczeniem, skażeniem lub zakażeniem, a także udostępnianiu ich dla potrzeb osób ewakuowanych lub poszkodowanych, w sposób wskazany przez organ nakładający świadczenie.

Na potrzeby przeciwpożarowego działania ratowniczego można m. in. przejąć w użytkowanie na czas niezbędny dla działania ratowniczego nieruchomości i ruchomości, środki transportu, sprzęt, ujęcia wody, inne środki gaśnicze, a także przedmioty i urządzenia przydatne w działaniu ratowniczym (art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o ochronie przeciwpożarowej).

Na podstawie art. 63 ustawy z 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej<sup>18</sup> zajęciu na zakwaterowanie przejściowe podlegają, w szczególnych wypadkach, nieruchomości będące własnością (innych niż Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego) osób prawnych lub fizycznych.

Ciężarami publicznymi są też obowiązki polegające na konieczności poddania się pewnym działaniom lub czynnościom wykonywanym przez organy publiczne. Także i tu zakres jest bardzo szeroki – od służby wojskowej i służby w obronie cywilnej (odpowiednio art. 55 i 141 ustawy o powszechnym obowiązku obrony) po np. wynikające z 21 ust. 1 pkt 5 i 6 ustawy o stanie klęski żywiołowej obowiązki poddania się badaniom lekarskim, leczeniu, szczepieniom ochronnym oraz stosowaniu innych środków profilaktycznych i zabiegów, niezbędnych do zwalczania

---

18 Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 398 ze zm.



nia chorób zakaźnych oraz skutków skażeń chemicznych i promieniotwórczych, a także poddania się kwarantannie. Okazuje się, że i w warstwie terminologicznej, i w świetle przepisów trudno przeprowadzić wyraźny podział między obciążeniami i świadczeniami publicznymi. Wykazują one daleko idące podobieństwa, a często wręcz zlewają się w praktycznie jednolitą kategorię. Pamiętając o wcześniej sygnalizowanych rozróżnieniach, można więc traktować je łącznie, przynajmniej na potrzeby tworzenia i stosowania regulacji normatywnych.

Z zestawienia katalogu ciężarów i świadczeń publicznych wynika ponadto wniosek, że w większości przypadków mamy do czynienia z odwołaniem się do sytuacji nadzwyczajnej, wiążącej się z wyjątkowymi potrzebami i wymagającej szczególnych środków działania. Taki kontekst nakładania ciężarów i świadczeń należy uznać za ich cechę charakterystyczną i za uzasadnienie drastycznego, władczego wkroczenia w sferę chronionych konstytucyjnie wolności. W związku z tym nie można zapomnieć o szczególnej konstytucyjnej regulacji stanów nadzwyczajnych. Także Rozdział XI, a w szczególności art. 228 ust. 3, przewiduje możliwość ograniczeń praw i wolności. Ponieważ przepis ten odwołuje się do kolejnego, nieprecyzyjnego pojęcia, różnie można rozumieć jego relacje do terminów użytych w art. 84. Zapewne ograniczenie, o którym mowa w art. 228, mieści w sobie nałożenie wszystkich postaci ciężarów i świadczeń. W zakresie wymogu ustawowej formy regulacji art. 84 i art. 228 pokrywają się.

Nieliczne są ciężary i świadczenia pozbawione cechy doraźnej wyjątkowości – z zaprezentowanego wcześniej zakresu byłyby to (poza działaniami płatników i inkasentów) służba wojskowa i cywilna, może też obowiązek zakwaterowania na potrzeby Sił Zbrojnych. (Powyższa konkluzja nie odnosi się do podatków, które z tego punktu widzenia należy potraktować odrębnie).

Trzeba też dostrzec – w świetle konkretnych przepisów – zasadniczą kwestię uznania (lub nieuznania) określonych obowiązków za ciężary i świadczenia publiczne. W tych samych często przepisach uregulowane są bowiem obowiązki, których, niezależnie od przyjętego kryterium podziału, nie da się raczej zaliczyć ani do ciężarów, ani do świadczeń publicznych. Nie uznałbym za nie zakazów, np. (znów z art. 21 ust. 1 ustawy o stanie klęski żywiołowej): przebywania w określonych miejscach i obiektach oraz na określonych obszarach, organizowania lub przeprowadzania imprez masowych, określonego sposobu przemieszczania się, prowadzenia strajku w odniesieniu do określonych kategorii pracowników lub w określonych dziedzinach, a także ograniczenia lub odstąpienia od określonych zasad bezpieczeństwa i higieny pracy.

Wątpliwości mogą dotyczyć jeszcze innych kategorii, których również nie zaliczyłbym do ciężarów ani świadczeń publicznych. Wymogi związane z zachowaniem bezpieczeństwa (przeciwożarowego, sanitarnego, eksploatacji obiektów budowlanych itp.), wiążące się z konkretnymi obowiązkami – posiadania stosownego wyposażenia, poddania się okresowym kontrolom i in. – mają niewątpliwie

wymiar publiczny, ale określane są przede wszystkim w interesie samych zobowiązanych. Z kolei wyłączenie, także powodujące oczywistą uciążliwość przy okazji realizowania celów publicznych, nie może być – moim zdaniem – stawiane na równi z ciężarami i świadczeniami publicznymi ze względu na specyficzny charakter stosunków prawnych i procedur towarzyszących tej instytucji prawnej.

Wątpliwości zasygnalizowane w dwóch poprzednich akapitach trudno rozstrzygnąć jednoznacznie. Komplikacja wynika z faktu, że wszystkie wymienione tam konstrukcje prawne w większym lub mniejszym stopniu zawierają elementy charakterystyczne dla ciężarów i świadczeń publicznych. Bardziej jednak chyba pasuje do nich uznanie za ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

### **3. Podatki jako przedmiot regulacji art. 84 Konstytucji RP**

W odniesieniu do podatków art. 84 wyraźnie współdziała z art. 217 Konstytucji. Jeżeli chodzi o wymóg ustawowego kształtowania, to w obu tych przepisach można dopatrzeć się wręcz powtórzenia. Artykuł 217 jest z jednej strony bardziej szczegółowy, gdyż precyzuje zakres ustawowej regulacji. Z drugiej – ma walor ogólniejszy, ponieważ nie ogranicza potencjalnego kręgu podatników (o czym dalej). Wreszcie zawiera też ustalenia przenikające się z art. 84: wprowadza pojęcie danin publicznych, szersze niż podatki, ale mieszczące się w świadczeniach (ciężarach) publicznych.

Wzmianka o podatkach w art. 84 nie wnosi żadnych dodatkowych elementów ani do rozumienia ich istoty, funkcji i znaczenia, ani do formalnych warunków ich wprowadzania i kształtowania. Jedynym walorem, raczej czysto teoretycznym, jest uznanie podatków za rodzaj ciężarów i świadczeń publicznych.

Faktem jest natomiast, że konsekwencje wynikające z obowiązywania art. 84 najczęściej wiązane są właśnie z podatkami. Na tle art. 84 mówi się o powszechności opodatkowania i jej konstytucyjnych ograniczeniach oraz o zasadzie ustawowego kształtowania podatków, na podstawie jego treści formułuje się wymogi przestrzegania zasad budowy systemu podatkowego, w szczególności zasady sprawiedliwości i zasady ochrony źródeł opodatkowania<sup>19</sup>. Wynika to niewątpliwie z dokładnego rozpoznania tych zagadnień właśnie w stosunku do podatków – instytucji znanej, powszechnie stosowanej i jednolitej. Pozostałe rodzaje ciężarów i świadczeń publicznych nie poddają się tak jednoznacznej ocenie, ale wydaje się, że właśnie dlatego powinny być dla potrzeb analizy przepisów konstytucyjnych potraktowane daleko bardziej wnikliwie.

---

19 Zob. K. Działocha, *op. cit.*, s. 4 i 7–11.

#### 4. Usytuowanie art. 84 Konstytucji RP

Artykuł 84 zamieszczony jest w Rozdziale II Konstytucji RP, zatytułowanym „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”. Przy okazji komentowania tego rozdziału zawsze zaznacza się, że dotyczy on, zgodnie z tytułowym określeniem, konstytucyjnych wolności, praw i obowiązków osób fizycznych, przede wszystkim (choć nie wyłącznie) obywateli polskich<sup>20</sup>. Brzmienie poszczególnych przepisów również jednoznacznie wskazuje na sytuację prawną takich tylko podmiotów jako na przedmiot regulacji tej części ustawy zasadniczej. Ciekawe też, że i art. 228 ust. 3 dopuszcza ograniczenia wolności i praw tylko człowieka i obywatela. To dość oczywiste stwierdzenie stwarza istotny problem w ocenie podmiotowego oddziaływania art. 84. Wszystkie wymienione tam rodzaje obciążeń publicznych mogą także dotyczyć podmiotów niebędących osobami fizycznymi: osób prawnych, w tym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, oraz jednostek niemających osobowości prawnej. Przepisy regulujące ciężary i świadczenia publiczne często w ogóle nie różnicują podmiotów obarczanych poszczególnymi obowiązkami, a podatki wręcz zdefiniowane zostały (w art. 6 Ordynacji podatkowej) jako świadczenia pobierane od wszystkich wymienionych wyżej kategorii podmiotów. Z jednej strony więc widać, że art. 84 sam w sobie nie może być rozumiany jako wyraz zasad powszechności i legalności w odniesieniu do obciążeń nakładanych na wszystkie rodzaje podmiotów. Spotyka się wprawdzie rozszerzenie działania tego przepisu na osoby prawne i inne jednostki organizacyjne, ale bez uzasadnienia takiego zabiegu<sup>21</sup>. Z drugiej strony – wiadomo, że te same konstytucyjne standardy muszą dotyczyć nakładania ciężarów publicznych na podmioty spoza kręgu osób fizycznych. Można przyjąć, że dodatkowa regulacja ich obciążania nie jest potrzebna, skoro nawet brak w ogóle art. 84 nie stanowiłby rezygnacji z wyrażonych w nim pryncypiów. Jeżeli jednak przepis taki obowiązuje, należałoby uwzględnić jego oddziaływanie także na inne podmioty. Niecelowe jest wprowadzanie takich uzupełnień do art. 84; powinien on dotyczyć rzeczywiście tylko obowiązków obywatelskich. Można natomiast rozważyć wprowadzenie podobnej treści przepisu do innego fragmentu Konstytucji, np. dodanie do art. 22 zastrzeżenia, że ciężary publiczne mogą być nakładane na podmioty prowadzące działalność gospodarczą (i ewentualnie inne jednostki organizacyjne). W tej wersji miałby uzasadnienie i podobny przepis dotyczący organizacji zreszczających obywateli (np. w art. 58). Innym możliwym rozwiązaniem jest przeniesienie treści art. 84 w inne miejsce Konstytucji (zapewne do Rozdziału I), tak aby nie ograniczać jego podmiotowego znaczenia.

20 P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000, s. 45–46; J. Boć, *op. cit.*, s. 148.

21 K. Działocha, *op. cit.*, s. 7; J. Boć, *op. cit.*, s. 148.

## Wnioski

Artykuł 84 Konstytucji RP stanowi potwierdzenie obowiązywania zasad powszechności i legalności w kształtowaniu systemu obciążeń publicznoprawnych. Redakcja przepisu wskazuje, że dla jego potrzeb zasady te należy widzieć łącznie, a istotniejszym elementem jest wymóg „określenia w ustawie”, przesądzającego o zakresie i treści obowiązków.

Wobec braku normatywnego wyjaśnienia pojęć ciężarów i świadczeń publicznych ich zakres trzeba ustalać na podstawie przepisów ustaw szczegółowych. Obciążenia te mogą mieć różną postać, a istotnymi kryteriami ich podziału są sposób zachowania podmiotu zobowiązanego oraz powiązanie bądź z nadzwyczajnymi potrzebami publicznymi, bądź ze zwyczajnym i trwałym obowiązkiem wobec państwa. Nie ma natomiast uzasadnienia wynikające z zamieszczenia art. 84 w Rozdziale II Konstytucji ograniczanie obowiązku ponoszenia tych obciążeń do obywateli (osób fizycznych).

Zamieszczenie w art. 84 wzmianki o podatkach nie jest trafne. Podatki i daniny publiczne są oczywiście świadczeniami publicznymi, ale tylko jednym z ich rodzajów. Są bardziej szczegółowo uregulowane w innym miejscu Konstytucji. W art. 84 natomiast, jako instytucja w ten sposób wyeksponowana i lepiej rozpoznana, przesłaniają niesprecyzowane „ciężary i świadczenia publiczne”.

# KONSTITUCYJNE PODSTAWY REGULACJI ELEMENTÓW KONSTRUKCYJNYCH PODATKU

KATARZYNA ŚWIĘCH

## 1. Konstytucyjne podstawy regulacji problematyki danin publicznych

Najwyższym rangą źródłem polskiego prawa, w tym również podatkowego, jest Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>1</sup>. Zgodnie z jej art. 84 każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z takiego sformułowania przepisu konstytucyjnego można wyprowadzić dwa wnioski: po pierwsze, dokonano dość nieprecyzyjnego podziału na ciężary i świadczenia publiczne, a podatki należałoby zaliczyć do kategorii ciężarów publicznych<sup>2</sup>, po drugie, podatki mogą być nakładane wyłącznie w drodze ustaw. Akty niższej rangi nie mogą być źródłem prawa, z którego wynika konieczność uiszczenia podatku.

Nie budzi wątpliwości, że prawo podatkowe jest prawem daninowym. Kwestią sporną jest natomiast określenie relacji prawa daninowego do praw i wolności obywatelskich. Istnieją tu dwa przeciwstawne poglądy:

- 1) uważa się, że daniny publiczne należy traktować jako wyjątek od praw i wolności obywatelskich i jednocześnie wskazuje się, że w państwie demokratycznym nadrzędną pozycję zajmują prawa i wolności obywatelskie. Ich ograniczenia poprzez wprowadzanie danin publicznych można dokonywać tylko w niezbędnym zakresie. Tę niezbędność należy pojmować w ten sposób, że rozmiar danin publicznych powinien być wyznaczany ich celem, tzn. finansowaniem państwa zaspokajającego potrzeby o charakterze publicznym. Aparat państwowy wykonujący te zadania powinien być maksymalnie racjonalny i tani<sup>3</sup>.
- 2) zgodnie z odmiennym poglądem „ciężary publiczne”, „świadczenia publiczne”, „podatki” powinny być traktowane jako konstytucyjnie odrębna sfera powinności obywatelskich, wynikająca z „ofiary” na rzecz państwa. Dlatego nie powinny być traktowane jako wyjątek od wolności i praw

1 Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

2 M. Kallas, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 1997, s. 52.

3 E. Smoktunowicz, Spór o charakter prawny danin publicznych, „Glosa” 1997, nr 4, s. 1–2.

obywatelskich, lecz jako ich przeciwieństwo (opozycja). Nie jest to jednak równoprawne i równoważne przeciwieństwo, rozmiar i zakres ponoszonych ofiar jest przedmiotem umowy społecznej<sup>4</sup>.

Za swoiste rozwinięcie ustawowej regulacji materii podatkowej jest uznawany art. 217 Konstytucji, na podstawie którego w ustawie nakładającej podatek należy określić wskazane w tym przepisie elementy<sup>5</sup>. Istotne, pozytywne znaczenie należy też przypisać art. 123 Konstytucji, wprowadzającemu zakaz uznania projektu ustawy podatkowej przez Radę Ministrów za projekt pilny, co oznacza, że ustanowienie podatku i jego zmiany wymagają rozwagi i nie mogą być przedmiotem pospiesznego i skróconego procesu legislacyjnego<sup>6</sup>.

Do konstytucyjnych regulacji w zakresie danin publicznych zaliczyć również należy przepis art. 168, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Jak z tego wynika, cytowany przepis wyznacza zakres i granice władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego<sup>7</sup>.

## 2. Elementy konstrukcyjne podatku

Obok Konstytucji podstawowymi źródłami polskiego prawa podatkowego są ustawy. Odnosząc się do szczegółowego prawa podatkowego, na uwagę zasługuje fakt, że regułą stało się tworzenie odrębnych regulacji (ustaw) dotyczących poszczególnych podatków. Związane jest to przede wszystkim ze znaczną obszernością tych aktów prawnych, a ponadto ze specyficznymi cechami poszczególnych podatków.

Każda ustawa podatkowa skonstruowana jest według określonych reguł. Zasadniczo dotyczą one wyraźnie zarysowanych elementów regulacji poszczególnych podatków, które są im wspólne. Zwane są najczęściej „elementami konstrukcji podatku”, chociaż dla ich określenia stosowane bywają również takie określenia, jak np.: „elementy podatku”, „techniczne elementy podatku”, „elementy techniki podatkowej”, czasem też utożsamia się je z pojęciem „cechy zmienne podatku”. W zależności od przyjęcia jednej z powyższych możliwości, odmiennie kształtuje się zakres poszczególnych pojęć. Dlatego niektórzy autorzy podkreślają wagę tego zagadnienia, postulując posługiwanie się terminem „elementy kon-

---

4 T. Dębowska–Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, część I, „Glosa” 1996, nr 11, s.1 i nast.

5 Art. 217 Konstytucji będzie poddany szczegółowej analizie w dalszej części opracowania.

6 C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998, s. 75; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 39.

7 Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 40.

strukcji podatku”, nawiązuje on bowiem do jurydycznej treści aktu normatywnego z zakresu materialnego prawa podatkowego<sup>8</sup>.

Niektóre z tych elementów są niezbędnym warunkiem pozwalającym na realizację świadczenia podatkowego. Tradycyjnie zalicza się do nich: podmiot podatku, przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, stawkę podatkową, termin i sposób płatności.

Należy zwrócić uwagę, że wyliczenie to nie pokrywa się z elementami konstrukcyjnymi podatku, na które wskazuje się w art. 217 Konstytucji. Zgodnie z nim, w ustawie nakładającej podatek należy określić podmioty i przedmioty opodatkowania, stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatku. Od razu widać, że brak jest wymogu uregulowania w ustawie podatkowej takich elementów podatku, jak: podstawa opodatkowania, zwolnienia przedmiotowe, tryb, termin i sposób płatności podatku, co zwłaszcza w odniesieniu do podstawy opodatkowania uznawane jest za wadliwe<sup>9</sup>.

Waga znaczenia tych elementów stwarza konieczność dokonania ich charakterystyki.

Warto dodać, że elementy te występują w normie materialnego prawa podatkowego. Norma ta, jak każda inna norma prawna, ma trójczłonową budowę, na którą składają się: hipoteza, dyspozycja i sankcja. Natomiast cechą charakterystyczną jest jej wyrażenie w znacznej liczbie przepisów. Można posłużyć się swoistym wzorem normy prawopodatkowej, który pozwala wyeksponować powiązania między „elementami konstrukcji podatku” a elementami normy prawnej (tu podatkowej). Przedstawia się on następująco:

*„Kto osiąga dochód w wysokości  $x$  zobowiązany jest do zapłaty świadczenia podatkowego według stawki  $y$  na rzecz Skarbu Państwa (obecnie też innego wymienionego podmiotu), w terminie  $z$ , w sposób  $s$ ”<sup>10</sup>.*

Analiza przedstawionego wzoru prowadzi do kolejnych wniosków:

- na hipotezę normy składa się przedmiot i podmiot podatku (rozumiane jako elementy konstrukcyjne podatku),
- treść dyspozycji wypełniają: stawka podatku, termin i sposób zapłaty podatku,
- zakładając, że podstawa opodatkowania i stawka podatkowa są elementami normy prawnej, należy potraktować podstawę opodatkowania jako do-

8 A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku w: System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Wrocław 1985, s.153.

9 C. Kosikowski, Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji, „Glosa” 1999, nr 7, s. 2.

10 A. Kostecki, *op. cit.*, s.155.

pełnienie przedmiotu opodatkowania, natomiast stawkę podatkową jako element uzupełniający dyspozycję tej normy<sup>11</sup>.

Wracając jednak do meritum, należy kolejno przedstawić elementy niezbędne w konstrukcji każdego podatku, zwane też elementami obligatoryjnymi.

Podmiot podatku – zwany jest też podmiotem opodatkowania albo podmiotem podatkowym. Określenie to pozornie nie budzi najmniejszych wątpliwości i trudności. Jednak już bliższa analiza i porównanie stanowisk prezentowanych w literaturze przedmiotu pozwala na wyodrębnienie co najmniej dwóch zasadniczo różnych sposobów traktowania podmiotu podatku.

Do pierwszej grupy należałoby zaliczyć traktowanie podmiotu opodatkowania w sposób „szeroki”. W tym ujęciu podmiotem podatkowym jest każdy uczestnik stosunku prawnopodatkowego<sup>12</sup>. To z kolei pozwala na podział podmiotów na czynne i bierne<sup>13</sup>.

Podmiotami czynnymi są te, które podatki stanowią (tym podmiotem może być jedynie państwo) lub na rzecz których podatki są pobierane (oprócz państwa może to być samorząd terytorialny). Państwo, jako jednostka suwerenna, jest pierwotnym i samoistnym podmiotem prawa podatkowego, ale przekazując wycinek swoich kompetencji, może uczynić podmiotami tego prawa także inne organizacje. Nie można oczywiście zapominać, że stworzono cały aparat administracji, który w imieniu podmiotów czynnych dokonuje wymiaru i poboru należności podatkowych.

Podmioty bierne w najszerszym ujęciu to podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku (nie jest to wprawdzie określenie zbyt precyzyjne, ale dla zachowania systematyki niniejszego opracowania konieczne było przytoczenie tego określenia).

Odmienne stanowisko jako podmiot podatku nakazuje traktować jednostkę życia społecznego, na której z mocy ustaw ciąży obowiązek podatkowy. Pozostałe podmioty są tylko podmiotami stosunku prawnopodatkowego, nie sposób ich jednak zaliczyć do kategorii podmiotu jako elementu konstrukcji podatku<sup>14</sup>. Można przyjąć, że jest to węższe rozumienie podmiotu podatkowego.

Jak już wspomniano, podmiotem podatkowym jest określona jednostka życia społecznego, która jest zdolna do uiszczenia podatku. W każdym przypadku musi ona posiadać zdolność prawnopodatkową, przyznaną jej przez ustawodawcę. Ustawodawca, wyznaczając zakres podmiotowy danego podatku, przyznaje określonym kategoriom jednostek przymiot podmiotu tego podatku, czyli podmiotu opodatkowania. W literaturze wskazuje się na pewną prawidłowość: im wyższy

11 A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Wrocław 1985, s.157.

12 E. Tegler, *Zarys prawa finansowego*, Szczecin 1998, s. 88.

13 A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1995, s. 80.

14 A. Kostecki, *op. cit.*, s.162.



stopień ogólności określonych kategorii jednostek życia społecznego, tym szerszy jest zakres podmiotowy danego podatku<sup>15</sup>.

Podmiotami poszczególnych podatków z reguły zostają podmioty określone już w innych gałęziach prawa, najczęściej są nimi osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Zakres podmiotowości prawnopodatkowej najczęściej pokrywa się z podmiotowością cywilnoprawną.

Niejednokrotnie ustawodawca kreuje też pewne specyficzne podmioty „dla potrzeb” prawa podatkowego. W tym zakresie charakterystyczne jest kreowanie tzw. kompleksowych podmiotów podatkowych, zwanych też „grupowymi podmiotami podatkowymi”. Przyjęcie takiego rozwiązania z reguły ma na celu zwiększenie bądź zmniejszenie obciążenia podatkowego, uproszczenie wymiaru lub poboru podatku (np. podatkowa grupa kapitałowa<sup>16</sup>).

Warto zaznaczyć, że ustawodawca, wytyczając krąg podmiotów podlegających danej ustawie podatkowej, rzadko posługuje się określeniem, że są to podmioty podatkowe, częściej używa określeń: „obowiązkowi podatkowemu podlegają”, „obowiązek podatkowy ciąży na”, „podatnikami są”.

Należy zwrócić uwagę, że w art. 7 ustawy Ordynacja podatkowa<sup>17</sup> zdefiniowane zostało pojęcie podatnika. Zgodnie z powołanym przepisem podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Jak z tego jednoznacznie wynika, podatnika wyznacza zakres podmiotowy danej ustawy podatkowej – w takim ujęciu podmiot opodatkowania rozumiany jako element konstrukcyjny podatku jest równocześnie podatnikiem. Jednocześnie charakterystyczne jest, że na gruncie Ordynacji podatkowej zrezygnowano z określenia podatnika jako osoby zobowiązanej do uiszczenia podatku, łącząc jego osobę z obowiązkiem podatkowym. W tym kontekście wątpliwości budzi sformułowanie z § 2 powołanego art. 7 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu: ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wcześniej wymienione. Wydaje się, iż przepis ten należałoby interpretować w ten sposób, że co do zasady podmiotowość prawnopodatkową posiadają osoby fizyczne, prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, ale poszczególne ustawy mogą przyznawać tę podmiotowość także innym podmiotom, np. małżonkom.

Przedmiot opodatkowania – jest kolejnym elementem w konstrukcji podatku, przesądzającym o możliwości jego funkcjonowania. Podobnie jak podmiot opodatkowania, objęty jest hipotezą normy i jest z nim ściśle związany. Odgrywa

15 A. Kostecki, *op. cit.*, s. 160.

16 W rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

17 Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

ważną rolę również dlatego, że pozwala na powiązanie podmiotu podatku z podstawą opodatkowania, a najczęściej jest równocześnie tytułem lub częścią tytułu aktu prawnego regulującego określony podatek.

Dla jego zdefiniowania często używane jest określenie, że przedmiot opodatkowania pozwala udzielić odpowiedzi na pytanie „od czego podatnik płaci podatek”<sup>18</sup>.

Również często przedmiot opodatkowania jest określany jako zjawisko wywołujące powstanie obowiązku podatkowego<sup>19</sup>.

W praktyce dla oznaczenia przedmiotu opodatkowania ustawodawca najczęściej posługuje się następującymi zwrotami: „opodatkowaniu podlega”, „podatkowi podlega”, „ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem (*dochodów*)”.

W dalszej części dla wskazania „co” konkretnie podlega opodatkowaniu używa się dwóch rodzajów wypowiedzi<sup>20</sup>:

- w pierwszym z nich za przedmiot opodatkowania uznaje się określone czynności, jak np. świadczenie usług, nabycie własności itd.,
- drugim rodzajem jest typ wypowiedzi „odpersonifikowanej”, gdzie przedmiotem opodatkowania jest określony „obiekt” np. dochód, budynek itd.

W tym miejscu konieczne jest przywołanie poglądu A. Kosteckiego, zgodnie z którym powyższe traktowanie przedmiotu opodatkowania jest jednostronne, gdyż w ramach stanu faktycznego objętego przedmiotem opodatkowania wyodrębnić należy co najmniej dwa elementy: określone zachowanie się podmiotu podatkowego, a nadto występujący z reguły „przedmiot” (obiekt) tego zachowania. Stanowi to o strukturze wewnętrznej przedmiotu opodatkowania. Natomiast właściwsze byłoby określenie samego przedmiotu opodatkowania jako części stanu faktycznego, objętego hipotezą normy prawnopodatkowej, która określa zachowanie się podmiotu podatkowego, a nadto z reguły również i przedmiot tego zachowania się, w postaci dobra materialnego lub niematerialnego<sup>21</sup>.

Niezależnie jednak od sposobu określenia w akcie normatywnym przedmiotu opodatkowania w jeden z powyższych sposobów, zawsze jest on ujmowany w sposób kategoryjny, przy czym poszczególne kategorie są bardziej lub mniej obszerne.

Na marginesie warto wspomnieć, że niektórzy autorzy<sup>22</sup> dokonują klasyfikacji przedmiotu opodatkowania według różnych kryteriów, do których zaliczyć można m.in.:

18 A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Poznań 2000, s. 85.

19 R. Ciałkowski, Terminologiczne aspekty konstrukcji podatku, „Acta Universitatis Lodzianis, Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 47.

20 A. Kostecki, *op. cit.*, s. 170.

21 A. Kostecki, *op. cit.*, s. 178 i 191.

22 M. Weralski, Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1978, s. 250.

- kryterium charakteru przedmiotu opodatkowania; zgodnie z nim należy dokonać podziału na przedmioty opodatkowania o charakterze gospodarczym i pozagospodarczym,
- kryterium czasowe – uwzględniając to kryterium należy rozróżnić przedmioty opodatkowania o charakterze jednorazowym, powtarzalnym i ciągłym.

Kolejnym elementem w konstrukcji podatku – którego omówienie, ze względu na rolę, jaką spełnia – jest podstawa opodatkowania.

Jej istota przejawia się przede wszystkim w tym, że warunkuje wymiar podatku we właściwej wysokości.

Na wstępie trzeba zaznaczyć, że w doktrynie prawa podatkowego niejednokrotnie eksponuje się dwa aspekty znaczeniowe terminu „podstawa opodatkowania”: konstrukcyjny i normatywny<sup>23</sup>.

Rozpatrując powyższy termin w jego aspekcie konstrukcyjnym, zauważalna jest pewna prawidłowość; w doktrynie w zasadzie panuje zgodność co do definiowania podstawy opodatkowania jako ilościowo bądź wartościowo ujętego przedmiotu opodatkowania. Jak z tego bezspornie wynika, pojęcie podstawy opodatkowania jest ściśle związane z przedmiotem podatkowym, wpływając na jego ujmowanie w kategorii „wartościowej” bądź „ilościowej”.

W aspekcie normatywnym podstawa opodatkowania może być natomiast rozumiana jako normy prawne regulujące element konstrukcyjny podatku na gruncie konkretnej ustawy podatkowej. Warto podkreślić, że w aktach normatywnych najczęściej używa się zwrotu „podstawą opodatkowania jest...”, „podstawę opodatkowania stanowi...”.

W związku ze ścisłym powiązaniem podstawy opodatkowania z przedmiotem podatku, można wyróżnić cztery typy wypowiedzi normatywnych uwzględniające w różnym stopniu ten związek<sup>24</sup>:

- 1) następuje bezpośrednio ilościowe ujęcie „przedmiotu” zachowania się (wyrażonego w elemencie konstrukcyjnym, jakim jest przedmiot opodatkowania) podmiotu podatkowego *np. przedmiotem opodatkowania jest nabycie własności rzeczy, podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy,*
- 2) podstawę opodatkowania konstruuje się jako powtórzenie przedmiotu opodatkowania, co prowadzi do swoistego „skonsumowania” podstawy opodatkowania przez przedmiot opodatkowania,

---

23 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000, s. 86.

24 A. Kostecki, *op. cit.*, s. 179 i n.

- 3) w konstrukcji normatywnej widać tylko luźny związek między podstawą opodatkowania, a przedmiotem opodatkowania. Wynika to najczęściej z faktu, że w konstrukcjach przedmiot opodatkowania został wyrażony jako rzecz, a fizycznie niemożliwe jest skwantyfikowanie tej rzeczy. Wówczas konieczne staje się wprowadzenie jakiegoś miernika pozwalającego na określenie podstawy opodatkowania,
- 4) istnieje też możliwość pominięcia w konstrukcji podatku przedmiotu opodatkowania, który został wchłonięty przez podstawę opodatkowania. Ustalenie co jest przedmiotem opodatkowania następuje poprzez interpretację przepisów aktu prawnego.

Przedstawione wyżej możliwości formułowania wypowiedzi dotyczących podstawy opodatkowania mają istotny wpływ na poprawność konstrukcji tego elementu, co z kolei bezpośrednio wpływa na konstrukcję danego podatku i ewentualne problemy interpretacyjne w stosowaniu danego aktu prawnego.

Niezależnie od sposobu określenia podstawy opodatkowania powinna być ona zawsze powiązana z aspektem czasowym, co oznacza, że ustawodawca powinien jednoznacznie sprecyzować w jakich odstępach czasu dokonuje się ujmowania przedmiotu opodatkowania w kategoriach ilościowych, wartościowych.

Biorąc natomiast pod uwagę kryterium postaci i charakteru podstawy opodatkowania należy rozróżnić podstawę opodatkowania abstrakcyjną i rzeczywistą. O ile ta pierwsza stanowi element hipotezy normy podatkowo–prawnej, o tyle rzeczywista podstawa opodatkowania (zwana też faktyczną podstawą opodatkowania) jest zindywidualizowana co do wielkości i podmiotu podatkowego<sup>25</sup>. Jest to dokonywane w postępowaniu podatkowym, przy czym może być ona ustalana różnymi metodami. Najbardziej optymalną jest sytuacja, gdy możliwe jest rzeczywiste ujęcie przedmiotu opodatkowania w ramy ilościowe bądź wartościowe. Gdyby to jednak było niemożliwe, w celu ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania posłużyć się można metodą szacowania. Polega ona na wykorzystaniu norm szacunkowych opracowanych z uwzględnieniem pewnych znamion zewnętrznych, które powinny być możliwie bliskie rzeczywistości.

Na marginesie należy też wspomnieć, że od podstawy opodatkowania odróżnia się też podstawę obliczenia podatku, która jest finalną wartością, od której oblicza się wysokość podatku. Zgodnie bowiem z przepisami ustaw podatkowych, podstawę opodatkowania należy niekiedy skorygować w sposób wskazany w tych przepisach. Polegać to może na pomniejszeniu bądź zwiększeniu podstawy opodatkowania<sup>26</sup>.

---

25 A. Kostecki, *op. cit.*, s. 185.

26 B. Brzeziński, T. Dębowska–Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 1997, s. 166.

Omawiając zagadnienie podstawy opodatkowania, warto również wskazać na instytucje ściśle z nią związane, a mianowicie minimum podatkowe i kumulację podatkową.

Minimum podatkowe jest formą weryfikacji podstawy opodatkowania, a bywa określane jako wyłączenie z podstawy opodatkowania określonych zakresów jej wysokości lub też odpowiedniej jej części<sup>27</sup>.

Stosowanie instytucji minimum podatkowego najczęściej podyktowane jest względami natury socjalnej i technicznej. Jako najbardziej typowy przykład można wskazać, że ustawodawca uznaje za konieczne pozostawienie do dyspozycji podatnika pewnej wartości niezbędnej do jego egzystencji.

Kumulacja podatkowa – jej istotą jest sumowanie podstaw opodatkowania w celu ustalenia należnego podatku w pewnej łącznej kwocie<sup>28</sup>. Kumulacja może być rozpatrywana w czterech różnych płaszczyznach: podmiotowej, przedmiotowej, terytorialnej i czasowej. Dla kumulacji podmiotowej charakterystyczne jest wliczanie do podstawy opodatkowania wymiaru dochodów kilku podatników i w zasadzie sprowadza się do łącznego ich opodatkowania. Dochodzi wówczas do stworzenia kompleksowego podmiotu podatkowego, np. rodziny<sup>29</sup>. Z kolei przy kumulacji przedmiotowej do podstawy opodatkowania wliczane są wymienione przez ustawodawcę przychody (dochody) uzyskiwane przez jednego podatnika. Analogicznie przedstawia się zagadnienie kumulacji czasowej i terytorialnej, tzn. kryterium wliczenia do jednej podstawy opodatkowania przychodów (dochodów) jest uzyskanie ich na danym terytorium czy w określonym czasie.

W praktyce z możliwości wprowadzania kumulacji podatkowej najczęściej korzysta się przy konstruowaniu podatków, w których stosowane są stawki progresywne. Dokonując analizy polskiego systemu podatkowego pod kątem wykorzystywania kumulacji podatkowej, zauważyć też można, że na gruncie jednej ustawy podatkowej możliwe jest wykorzystanie wszystkich rodzajów kumulacji. Analizując zaś przyczyny stosowania tej instytucji, stwierdzić należy, że motywy umieszczenia jej w konstrukcjach podatkowych mogą być skrajnie różne. Kumulacja podatkowa prowadzi bowiem bezpośrednio albo do zwiększenia, albo do obniżenia obciążenia podatkowego danego podmiotu. W takim ujęciu można zarzykować twierdzenie, że jej stosowanie w poszczególnych podatkach jest pochodną polityki podatkowej państwa.

Rozważając zagadnienia związane z elementem konstrukcyjnym podatku, jakim jest podstawa jego wymiaru, należałoby również zwrócić uwagę na rozwiązania związane bliżej z samym wymiarem podatku, ale których istnienie jest uwarunkowane sposobem określenia podstawy opodatkowania. Chodzi tu właściwie

27 A. Kostecki, *op. cit.*, s. 186.

28 M. Weralski, *Kumulacja podatkowa*, *Finanse*, 1959, nr 1, s. 63.

29 K. Jandy-Jendrośka, *Kumulacja podatkowa jako instrument polityki podatkowej państwa*, *Przegląd Prawa i Administracji*, 1972, nr 1, s. 52.

o taką redakcję treści aktu prawnego, w której w zasadzie zrezygnowano ze wskazania podstawy opodatkowania zindywidualizowanej w stosunku do podmiotu podatkowego. Są to instytucje: ryczałtu podatkowego i repartycji kontyngentu podatkowego.

Ryczałt podatkowy – może być pojmowany jako sposób ustalania wysokości podatku albo jako konkretna kwota podatku, wskazana przez ustawodawcę, w związku z czym w literaturze przedmiotu tradycyjnie już rozróżnia się dwie formy ryczałtu<sup>30</sup> :

- ryczałt jako element konstrukcji prawa materialnego. Polega on na wskazaniu przez ustawodawcę „z góry” wysokości podatku w oparciu o pewne wielkości globalne. Daje to podatnikowi pewność co do wysokości podatku jaki będzie płacił przy zaistnieniu okoliczności wskazanych w przepisach prawa podatkowego,
- ryczałt jako instytucja postępowania podatkowego. W tym przypadku obliczenie podatku następuje bez ustalania podstawy opodatkowania właściwej dla danego podatku, w oparciu o przyjętą dla ryczałtu podstawę obliczania podatku. Może to być ryczałt kwotowy, umowny i procentowy.

Repartycja kontyngentu podatkowego jest również instytucją, w której nie określa się podstawy opodatkowania. Związana jest z podatkami kontyngentowymi, faktycznie niefunkcjonującymi we współczesnym polskim ustawodawstwie. Ich istota wyraża się w tym, że norma prawnopodatkowa wskazuje tylko ogólną kwotę wpływów z danego podatku do budżetu, zasady i kryteria<sup>31</sup> jej podziału pomiędzy różne kategorie podmiotów podatkowych.

Stawka podatkowa jest niewątpliwie kolejnym elementem w konstrukcji każdego podatku, bez którego niemożliwe byłoby ustalenie jego wysokości, a co za tym idzie dokonanie jego poboru. Najczęściej definiowana jest jako współczynnik określający wysokość podatku przy danej podstawie opodatkowania<sup>32</sup>, czy też jako relacja między wymierzonym podatkiem a podstawą opodatkowania<sup>33</sup> lub stosunek pomiędzy wysokością obciążenia podatkowego a wielkością podstawy opodatkowania<sup>34</sup>. Są to tylko przykładowe sposoby definiowania stawki podatkowej. Wszystkie jednak eksponują związek między stawką podatkową a wielkością podstawy opodatkowania. Określenia te z reguły nie budzą wątpliwości i nie nastęrczają problemów interpretacyjnych. Jednakże kłopotliwe jest już usystematyzowanie poszczególnych stawek podatkowych. Wiąże się to przede wszystkim z wielością funkcjonujących stawek przy jednoczesnym braku wyraźnych kryteriów umożliwiających tę klasyfikację.

30 R. Mastalski, *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Warszawa 1998, s. 126.

31 A. Kostecki, *op. cit.*, s. 188.

32 A. Kostecki, *op. cit.*, s. 194.

33 P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe*, pod red. W. Wójtowicz, Bydgoszcz 2000, s. 22.

34 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 1998, s. 44.

Na uwagę zasługuje próba opracowania jednolitej systematyki stawek podatkowych podjęta przez R. Ciałkowskiego<sup>35</sup>. Dokonując podziału stawek, autor uwzględnił w pierwszej kolejności fakt, że stawkę podatkową określają dwie cechy: rodzaj tej stawki, czyli jej zmienność (lub stałość) w odniesieniu do zmian wielkości podstawy wymiaru podatku oraz forma stawki, czyli sposób jej wyrażenia – w postaci procentu lub kwoty. Przy takim ujęciu mogą istnieć stawki stałe kwotowe i procentowe oraz stawki zmienne, także kwotowe i procentowe. Wprowadzony podział ma charakter alternatywny i wyklucza istnienie stawek mieszanych. Zdaniem autora te ostatnie praktycznie i tak nie istnieją, bowiem „wszystkie przykłady podawane na występowanie stawek mieszanych – procentowo–kwotowych – dotyczą najczęściej tabel podatkowych o charakterze progresji szczeblowej. Należy wziąć pod uwagę, że zamieszczone w tych tabelach kwoty nie oznaczają stawki kwotowej, ale stanowią już obliczenie kwoty podatku dla poprzednich szczebli tabeli podatkowej, a więc są wynikiem zastosowania stawki procentowej wcześniej podanej. Zastosowanie zaś procentowej albo kwotowej stawki opodatkowania nie jest dowolne, zależy od sposobu ujęcia podstawy opodatkowania. I tak: przy podstawie określonej w jednostkach pieniężnych stawka podatkowa zawsze będzie miała charakter procentowy, natomiast w każdym przypadku ujęcia podstawy opodatkowania w jednostkach niepieniężnych – stawka podatkowa przyjmie formę kwotową.” Można wprawdzie negować przytoczone powyżej stanowisko, ale nie wydaje się to uzasadnione, gdyż zaproponowany podział jest prosty, a co za tym idzie wygodny w praktycznym stosowaniu.

Warto zauważyć, że stawki podatkowe mogą być przez ustawodawcę różnicowane według wskazanych przez niego kryteriów (najczęściej podmiotowego lub przedmiotowego), co różnicuje wysokość obciążenia podatkowego dla określonych podmiotów czy przedmiotów, a zależy od przyznawanych przez ustawodawcę preferencji.

Następnym obligatoryjnym elementem w konstrukcji podatku jest termin płatności podatku. Zasadniczo kwestię tę rozstrzygają unormowania Ordynacji podatkowej, ale oprócz tego odpowiednie regulacje zawarte również są w poszczególnych ustawach podatkowych.

Występują jednak różnice między tymi regulacjami. Przede wszystkim dotyczą one faktu, że przepisy Ordynacji podatkowej konstruują generalny termin płatności podatku wynoszący 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Jak z tego jednoznacznie wynika, rozwiązanie to może być stosowane jedynie do tych zobowiązań, które powstają w wyniku doręczenia decyzji podatkowej. W stosunku do terminu płatności zobowiązań powstających z mocy prawa ordynacja ustanawia zasadę, że terminem ich płatności jest ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpła-

35 R. Ciałkowski, Terminologiczne aspekty konstrukcji podatku, „Acta Universitatis Lodzianis, Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 49.

ta powinna nastąpić. Taki ustawowy zapis prowadzi do wniosku, że dla podatków, co do których obowiązuje reguła ich samoobliczenia i wpłacenia przez podatnika, ustawodawca w konkretnej ustawie wskazuje na termin płatności, przy czym jest on najczęściej zakreślony datą graniczną, do której powinna nastąpić zapłata.

Kolejnym elementem konstrukcyjnym podatku jest sposób zapłaty podatku.

Samo rozumienie tego terminu nie jest jednoznaczne; może być on pojmowany szeroko i w takim ujęciu obejmowałby swoim zakresem również „termin płatności” lub w sposób wąski, który należałoby rozumieć jako rodzaj środków, przy pomocy których następuje zapłata podatku<sup>36</sup>.

Elementami konstrukcyjnymi podatku są również zwolnienia i ulgi podatkowe. Najogólniej ujmując, związane są one ze wszelkimi usankcjonowanymi przez prawodawcę rozwiązaniami prowadzącymi do zmniejszenia obciążenia podatkowego bądź jego wyeliminowania w ogóle.

Zwolnienia są bezpośrednio związane z elementami występującymi w konstrukcji podatku; z jego podmiotami lub przedmiotami, w związku z czym odróżnia się zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe (występują też zwolnienia o charakterze mieszanym, podmiotowo–przedmiotowym, ale nie są one odrębną kategorią). Cechą charakterystyczną obu typów jest fakt, że nie są one elementami, które muszą wystąpić w konstrukcji podatku, możliwy jest wymiar i pobór podatku mimo niewystępowania tych elementów w jego konstrukcji. Z tego też względu bywają nazywane elementami fakultatywnymi w konstrukcji podatku. Przyznać jednak należy, że w praktyce ustawodawstwa polskiego nie ma podatku, w którym nie funkcjonowałyby przynajmniej jedno z wymienionych zwolnień. Zwolnienia podatkowe „korygują” takie elementy, jak podmiot opodatkowania bądź podstawa opodatkowania, w ten sposób, że wyłączają z zakresu podmiotowego lub przedmiotowego podatku pewne kategorie podmiotów bądź przedmiotów. W tym znaczeniu statuują wyjątki od zasad ogólnych co do kręgu podmiotów i przedmiotów podlegających danej ustawie podatkowej, w stosunku do których nie powstaje obowiązek podatkowy.

Wymienione wyżej cechy charakterystyczne zwolnień podatkowych dały podstawę do zbudowania następujących formuł<sup>37</sup>:

1) formuła opisująca zwolnienia podmiotowe

- podatkowi  $p$  podlegają podmioty  $P$ ,
- zwalnia się od podatku  $p$  podmioty  $P$  o cechach  $z$  ( $Pz$ ); zakres podmiotowy można tu przedstawić jako: zakres podmiotowy =  $P - Pz$ ;

2) formuła opisująca zwolnienia przedmiotowe

<sup>36</sup> A. Kostecki, *op. cit.*, s. 203.

<sup>37</sup> W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe (wybrane zagadnienia)*, (w:) Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego, Toruń 1998, s. 174–175.



- opodatkowaniu podatkiem  $p$  podlegają sytuacje  $S$ ,
- zwalnia się od podatku  $p$  sytuację  $S$  o cechach  $z$  ( $Sz$ ); zakres przedmiotowy można tu przedstawić jako: zakres przedmiotowy =  $S - Sz$ .

Analizując polski system podatkowy zauważyć można, że częściej stosowane są zwolnienia o charakterze przedmiotowym, co spowodowane jest przede wszystkim uznawaniem za przedmiot opodatkowania „obiektów” o dużej pojemności znaczeniowej<sup>38</sup>.

Wywodząc z kolei z istoty podatku jego generalny charakter, oznaczający powinność określenia podmiotu opodatkowania w sposób ogólny, a jego przedmiotu w sposób abstrakcyjny, należy przyjąć, że również w ten sposób powinny być konstruowane wszelkie zwolnienia podatkowe. Poza tym motywy stosowania wszelkich zwolnień mogą być różne, a zależą przede wszystkim od rodzaju zwolnienia i od charakteru podatku, są także odzwierciedleniem aktualnej polityki podatkowej państwa.

Pod pojęciem ulgi podatkowej rozumie się ulgi jako element konstrukcyjny podatku, tzw. ulgi systemowe. Przede wszystkim, podobnie jak zwolnienia podatkowe, można je zaliczyć do elementów, których brak w konstrukcji podatku nie wpływa na wadliwość tej konstrukcji. Z tym że ulga podatkowa wpływa wyłącznie na redukcję obciążenia podatkowego poprzez korektę podstawy opodatkowania, obniżenie stawki podatkowej czy też kwoty podatku dla danego podmiotu lub przedmiotu opodatkowania. To pozwala odróżnić ulgę od zwolnienia podatkowego, przy którym, jak już była o tym mowa, dochodzi do definitywnego wyłączenia z opodatkowania określonych podmiotów lub przedmiotów<sup>39</sup>.

Jak już wcześniej zasygnalizowano, wszystkie z tych ulg prowadzą do zmniejszenia obciążenia podatkowego w stopniu zależnym od woli ustawodawcy (może też dojść do sytuacji, w której podatnik nie zapłaci w ogóle podatku).

Warto dodać, że w pełni należy aprobować jedną z podstawowych zasad prawa podatkowego, że wszelkie zmiany w tym prawie, również dotyczące systemu odliczeń i wielkości ulg podatkowych, nie mogą być wprowadzane dopiero w końcowych miesiącach poprzedniego roku kalendarzowego. Zmiany ustaw podatkowych powinny być dokonywane z takim wyprzedzeniem czasowym, który umożliwi podatnikom uregulowanie ich interesów znajdujących się w toku<sup>40</sup>.

Należy jeszcze dodać, że ze względu na szczególnie charakter ulg podatkowych, niejednokrotnie obwarowane są one szeregiem warunków, których spełnienie uprawnia dopiero do skorzystania z ustawowych preferencji. W zależności od

---

38 A. Kostecki, *op. cit.*, s. 172.

39 A. Gomułowicz, J. Malecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000, s. 93.

40 S. Błachowska, *Ograniczenie ulg podatkowych a zasada zaufania do państwa*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 8, s. 35.

podatku, można wyróżnić też ulgi przyznawane na wniosek podatnika bądź takie, które stosuje on „samodzielnie” w toku wyliczenia wysokości podatku.

## Zakończenie

Na gruncie Konstytucji podstawowe znaczenie w zakresie regulacji problematyki danin publicznych mają przepisy art. 84 i 217.

Pierwszy z nich nakłada obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie, umiejscawiając tym samym obowiązek świadczeń podatkowych w katalogu podstawowych obowiązków obywatelskich.

Immanentną cechą prawa danin publicznych jest nierównorzędna pozycja uczestników stosunków prawnofinansowych. Rolą demokratycznego państwa prawa jest z kolei stworzenie instytucji niwelujących te dysproporcje.

Najpewniejszym gwarantem w tym zakresie jest wprowadzenie do regulacji konstytucyjnych takich rozwiązań prawnych, które zapewniają pewne standardy techniki legislacyjnej i ochrony praw podmiotów zobowiązanych, urzeczywistniając równocześnie wypracowane przez doktrynę i orzecznictwo zasady podatkowe.

Powyższe ustalenia stanowią równocześnie potwierdzenie tezy, że waga problemu jest na tyle istotna, że ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie dodatkowych reguł odnoszących się do ustawowego wymogu regulacji prawa danin publicznych, z równoczesnym wskazaniem zakresu regulacji. Zasada wyłączności wynikająca z art. 92 Konstytucji ulega znaczącemu zaostreniu w przypadku prawa daniowego w świetle postanowień cytowanego art. 217. Oznacza również znaczące przesunięcie kompetencji w ramach podziału władz. To władza ustawodawcza ma ponosić wyłączną odpowiedzialność polityczną za wprowadzenie, konstrukcję, wysokość oraz zasady poboru danin publicznych<sup>41</sup>.

Uznaje się, że postanowienia art. 217, w powiązaniu z rozwiązaniami, jakie przyjęto w zakresie źródeł prawa, sprawiły, że przed prawodawstwem finansowym postawiono nowe wymogi<sup>42</sup> pozwalające na praktyczną realizację idei państwa prawnego<sup>43</sup>.

Charakterystyczne jest również odstępienie od bezpośredniego wprowadzenie do materii konstytucyjnej zasad podatkowych, co jest uważane za mankament utrudniający przeprowadzenie reformy systemu podatkowego<sup>44</sup>.

---

41 Por. wyrok TK z dnia 9 września 2004 r., K 2/03, [www.tk.gov.pl](http://www.tk.gov.pl)

42 C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 61.

43 Wyrok TK z dnia 3 kwietnia 2001 r., K. 32/99, [www.tk.gov.pl](http://www.tk.gov.pl)

44 C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 61.

Reasumując, stwierdzić należy, że przyjęte na gruncie polskiej Konstytucji rozwiązania prawne mają za swój przedmiot istotną problematykę danin publicznych i chociaż są powszechnie aprobowane, można by kwestionować zupełność regulacji. Braki ich są wypełniane przez orzecznictwo, zwłaszcza Trybunału Konstytucyjnego.

# PROBLEMATYKA STANOWIENIA I STOSOWANIA PRAWA PODATKOWEGO W ŚWIETLE ART. 78 KONSTYTUCJI RP

KRZYSZTOF TESZNER

## Wprowadzenie

Celem niniejszego opracowania jest ocena przepisów Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> z punktu widzenia zgodności z konstytucyjną zasadą dwuinstancyjności postępowania wyrażoną w art. 78 Konstytucji RP. Odzwierciedlenie tej konstytucyjnej zasady w przepisach prawa podatkowego ma znaczenie zarówno w procesie tworzenia prawa podatkowego (ustawodawca), jak i jego stosowania (podatnicy i organy administracji podatkowej). Nie ulega wątpliwości, że odpowiednia konstrukcja przepisów prawa podatkowego powinna stwarzać możliwości realizacji normy konstytucyjnej zwłaszcza w procesie stosowania tych przepisów. Tym samym do prawa podatkowego należy odnosić przede wszystkim normy konstytucyjne, które dotyczą praw i obowiązków obywateli, a dotyczące ustroju politycznego i gospodarczego, co powinno służyć kontroli zasadności opodatkowania z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia oraz w zgodzie z zasadą państwa prawnego.<sup>2</sup> Niestety, niektóre z rozwiązań przyjętych w Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim ograniczają możliwość zaskarżania do wyższej instancji rozstrzygnięcia organu podatkowego I instancji, budzą wątpliwości co do zgodności z konstytucyjną zasadą dwuinstancyjności postępowania, a tym samym ze standardami państwa prawnego.

## I Zasada dwuinstancyjności w Konstytucji RP

Na wstępie godzi się zauważyć, że zarówno sposób sformułowania art. 78, jak i jego umieszczenie w Rozdziale II Konstytucji „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela” nie mogą pozostawiać wątpliwości co do uzasadnionej przyczyny takiego rozwiązania. Treścią art. 78 Konstytucji jest bowiem ustanowienie prawa stron każdego postępowania do uruchamiania procedury weryfikacji

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) – w dalszej części powoływana jako o.p.

2 R. Mastalski, Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją, Referat wygłoszony na konferencji Konstytucyjne zasady tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Białystok–Białowieża 11–13 stycznia 2009.

jącej prawidłowość wszelkich rozstrzygnięć wydawanych przez organ działający w I instancji. Można zatem powiedzieć, iż przepis ten wyraża samoistne prawo podmiotowe podlegające ochronie także w procedurze skargi konstytucyjnej.<sup>3</sup> Jednocześnie można dostrzec znaczący wpływ art. 78 Konstytucji na kształtowanie prawa przedmiotowego, gdyż wyznacza kierunek formowania procedur administracyjnych i sądowych a w konsekwencji oddziałuje na model organizacji organów administracji (w tym organów podatkowych) oraz sądownictwa, wskazując przy tym ustawodawcy regułę, na której ma oprzeć konstrukcję tych organów.

Generalną zasadę wyrażaną przez ten przepis można sprowadzić do twierdzenia, że dwuinstancyjna kontrola decyzji administracyjnych i orzeczeń sądowych jest ważnym elementem ochrony praw jednostki, ponieważ stwarzając możliwość weryfikacji pierwszego rozstrzygnięcia, zapobiega arbitralności oraz ułatwia unikanie pomyłek i eliminuje krzywdzące rozstrzygnięcia. W tym znaczeniu stanowi istotny składnik demokratycznego państwa prawnego.<sup>4</sup> Jako element klauzuli demokratycznego państwa prawnego uznaje się bowiem istnienie niektórych praw jednostki, jak np. prawa do dobrej administracji, prawa do sądu oraz poszanowanie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.<sup>5</sup> Stąd zakres swobody ustawodawcy w tworzeniu przepisów prawa podatkowego powinien być wyznaczony zasadami konstytucyjnymi i im podporządkowany – w szczególności tymi, które stanowią o prawach, obowiązkach i swobodach obywatelskich.

W kontekście uprawnień i wolności obywatelskich jako standardów wynikających z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego, należy rozważyć sposób ukształtowania zakresu podmiotowego i przedmiotowego art. 78 Konstytucji. Zakres podmiotowy tej normy został ograniczony do każdego uczestnika występującego w charakterze strony („każda ze stron”) postępowania, które zostało zwieńczone wydaniem decyzji lub orzeczenia. Co do zakresu przedmiotowego, to obejmuje on orzeczenia sądowe i decyzje administracyjne (podatkowe), czyli wszelkie rozstrzygnięcia o charakterze indywidualnym kształtujące prawa i obowiązki oraz status prawny stron postępowania. Prawo do zaskarżenia przysługujące uczestnikowi postępowania w charakterze strony dotyczy wyłącznie rozstrzygnięć wydanych w I instancji. Ponieważ w analizowanym przepisie nie sprecyzowano jakich orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji on dotyczy, należy przyjąć, że chodzi o rozstrzygnięcia o wszelkim charakterze, tj. kończące postępowanie, jak i wypadkowe.<sup>6</sup>

3 Wyrok TK z 18 października 2004 r., P 8/04, OTK ZU 2004, seria A, nr 9, poz. 92, s. 1099.

4 Wyrok TK z dnia 12 czerwca 2002 r., P 13/01, OTK ZU 2002, seria A, nr 4, poz. 42; zob także R. Hauser, J. Drachal, E. Mzyk, Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne, Warszawa–Zielona Góra 2003, s. 49.

5 Zob. wyrok TK z 16 czerwca 1999 r., P 4/98, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 98 opubl. także w M. Zubik (red.) Konstytucja II RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów, Warszawa 2008, s. 415.

6 L. Garlicki (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz, t. V, Warszawa 2007.

Mówiąc o przyznanym stronie postępowania uprawnieniu do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji, należy zauważyć, że w art. 78 Konstytucji nie wskazano jako konieczne ustanowienie kolejnych instancji, przed którymi byłoby możliwe wzruszenie rozstrzygnięcia będącego skutkiem zakwestionowania przez stronę rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjnego. Przepis ten pełni przede wszystkim funkcję gwarancyjną, dając stronie postępowania pewność, że jej sprawa zostanie rozpoznana dwukrotnie w sytuacji, gdy jest ona niezadowolona z rozstrzygnięcia wydanego przez organ działający w I instancji. Określenie trybu zaskarżania wyraźnie natomiast zostało powierzone ustawodawcy (art. 78 zd. 2), pozostawiając jego uznaniu kwestię szczegółowego ukształtowania tego trybu w poszczególnych ustawach nie tylko odnośnie do warunków i terminów, ale także co do możliwości wyboru przez niego modelu środka zaskarżenia (apelacyjnego, kasacyjnego czy też mieszanego).<sup>7</sup> Co więcej, ustawa powinna również określać wyjątki od zasady skargowości orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji. Widać tu wyraźne nawiązanie i zgodność z art. 31 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym ograniczenia w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane wyłącznie w ustawie i tylko wyłącznie w sytuacji, gdy są konieczne w demokratycznym państwie w ściśle określonych przypadkach<sup>8</sup>, przy czym ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Podstawowy problem, jaki pojawia się w związku z analizą art. 78 zd. 1 Konstytucji można sprowadzić do pytania, czy wobec posłużenia się przez ustawodawcę ogólnym pojęciem „zaskarżenie” należy przyjąć, że środek zaskarżenia podjętego wobec strony w I instancji musi spełniać wymóg dewolutywności, a zatem w przypadku skorzystania przez stronę prawa do skargi powodowało przeniesienie postępowania do wyższej instancji?

Użycie ogólnego pojęcia „zaskarżenie” powoduje, że możliwe jest objęcie jego zakresem różnych środków prawnych specyficznych dla danej procedury, których wspólną cechą jest umożliwienie stronie uruchomienia weryfikacji podjętego w I instancji orzeczenia lub decyzji. Udzielenie jednoznacznej odpowiedzi, czy pojęcie to należy odnosić do kategorii środków odwoławczych o charakterze dewolutywnym, czy też do środków zaskarżenia o innych charakterze, jest skomplikowane również z uwagi na dopuszczenie w treści art. 78 zd. 2 Konstytucji możliwości określenia w ustawie wyjątków od zasady zaskarżania decyzji i orzeczeń wydanych w I instancji. Częściowe rozwiązanie powyższego problemu przynosi orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. W kilku wyrokach Trybunał zajął pogląd, że konstytucyjna kwalifikacja konkretnych środków zaskarżenia pozostawionych przez prawodawcę do dyspozycji strony uwzględniać musi całokształt

7 Zob. B. Adamiak, Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 1998 nr 12, s. 52–62, autorka stoi na stanowisku, że przyjęty przez ustawodawcę w Ordynacji podatkowej model odwoławczy w postępowaniu podatkowym jest modelem mieszanym (apelacyjno–kasacyjnym).

8 Przypadki wymienione w art. 31 ust 3 Konstytucji, dopuszczające ustawowe ograniczenie korzystania z ustawowych praw i wolności, to: konieczność wprowadzenia takich ograniczeń ze względu na bezpieczeństwo lub porządek publiczny demokratycznego państwa bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób.

unormowań determinujących przebieg danego postępowania. Szczególnie konieczne przy tym jest tak odniesienie się do rodzaju sprawy rozstrzyganej w danym postępowaniu, jak i struktury organów podejmujących rozstrzygnięcie, aż wreszcie konsekwencji oddziaływania innych zasad i norm konstytucyjnych, w szczególności zasady prawa do sądu.<sup>9</sup> W orzecznictwie tym podkreśla się, że konstytucyjne prawo zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji stanowi bardzo istotny czynnik urzeczywistniania tzw. sprawiedliwości proceduralnej. Z uwagi na wynikający z art. 2 Konstytucji element sprawiedliwości społecznej niewątpliwie bardziej sprzyjający dla tej zasady jest model postępowania, ale i model organów administracji – w tym administracji fiskalnej, w którym zaskarżenie rozstrzygnięcia skutkuje uruchomieniem działania organu wyższej instancji.

W typowym ujęciu dwuinstancyjność powinna polegać na powierzeniu dwuinstancyjnych kompetencji organowi odrębnemu oraz hierarchicznie wyżej usytuowanemu niż organ I instancji.<sup>10</sup> To na takim właśnie założeniu jest zbudowana struktura postępowania administracyjnego i postępowania sądowego, która niejednokrotnie kierowała Trybunałem w traktowaniu dewolutywności jako koniecznego elementu zaskarżania w rozumieniu art. 78 Konstytucji. Z drugiej strony wskazywał on również, że możliwe są sytuacje, w których zaskarżenie powoduje jedynie ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ, który wydał decyzję lub orzeczenie w I instancji.<sup>11</sup> Wynika z powyższego, że dewolutywność środka zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym i sądowym jest w świetle Konstytucji i wykładni Trybunału elementem wręcz pożądanym, jednak nie musi występować we wszystkich postępowaniach i trybach zaskarżenia.

Rozważenia wymaga, czy wobec przyznania ustawodawcy w art. 78 zd. 2 Konstytucji uprawnienia do kształtowania w poszczególnych ustawach wyjątków oraz trybu zaskarżania decyzji wydanych w I instancji (które to uprawnienie wprost gwarantuje się w Konstytucji stronie postępowania) ma on niczym nieograniczoną swobodę w kształtowaniu wyjątków od tej zasady i czy mógł z niej bezkrytycznie skorzystać na gruncie prawa podatkowego w Ordynacji podatkowej.

## II Realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania w Ordynacji podatkowej

Konstytucyjna zasada dwuinstancyjności postępowania na gruncie prawa podatkowego została wyrażona w art. 127 o.p. w Dziale IV tej ustawy dotyczącym postępowania podatkowego. Respektowanie konstytucyjnej zasady dwuinstan-

9 Wyrok TK z 16 listopada 1999 r., SK 11/99; wyrok TK z 3 lipca 2002 r., SK 31/01; zob. Konstytucja RP w orzecznictwie TK na początku XXI w (red. J. Oniszczyk), Kraków 2004, s. 787.

10 L. Garlicki (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz, t. V, Komentarz, Warszawa 2007, s. 9.

11 Zob. powoływany już Wyrok TK z 16 listopada 1999 r., SK 11/99; wyrok z 12 czerwca 2002, P 13/01; Zob. także uchwałę NSA z 22 lutego 2007, II GPS 2/06, ONSA i WSA 2007, nr 3, poz. 61, s. 86 i n.

cyjności w postępowaniu podatkowym zostało sprowadzone do ogólnego zapisu zawartego w wyżej wymienionej normie, że postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne, co ma istotne znaczenie z punktu widzenia ochrony interesu prawnego adresata decyzji podatkowej. Oznacza bowiem, że przysługuje mu środek zażalenia w stosunku do rozstrzygnięcia wydanego po raz pierwszy w konkretnej sprawie podatkowej, który spowoduje ponowne jej rozpatrzenie przez inny organ podatkowy.<sup>12</sup> Zasadę dwuinstancyjności można także wyinterpretować z innych przepisów Ordynacji, w szczególności z regulacji dotyczących odwołania. W art. 220 o.p. stwierdza się bowiem, że od decyzji organu podatkowego wydanej w I instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji, a następnie wskazuje się organ podatkowy wyższego stopnia (nad organem I instancji) jako właściwy do rozpatrzenia odwołania.

O przyjęciu przez ustawodawcę dwuinstancyjnego modelu postępowania jurysdykcyjnego świadczą także te zapisy Ordynacji, które dotyczą ustrojowego prawa podatkowego, a zwłaszcza struktury organów podatkowych. Wynika z nich zrealizowana przez ustawodawcę (i w zasadzie akceptowana także w doktrynie prawa podatkowego) koncepcja podwójnego charakteru organu podatkowego. Wobec braku definiowania w przepisach Ordynacji organów podatkowych zwłaszcza od strony funkcjonalnej i czynności przez nie wykonywanych, zdecydowano się na skatalogowanie (imiennie wskazanie) w art. 13 o.p. podmiotów pełniących funkcje organów podatkowych będących jednocześnie wierzycielem podatkowym, a z drugiej strony na wskazanie ich miejsca w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym.<sup>13</sup> To właśnie wskazanie pozycji prawnej poszczególnych organów w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym jest cechą organów podatkowych wynikającą z art. 13 o.p. Norma ta stanowi bowiem, który z organów podatkowych jest organem I instancji, a który z organów jest organem odwoławczym od decyzji wydanej przez tenże organ I instancji.

W tym miejscu rozważenia wymaga rozumienie i realizacja konstytucyjnej zasady dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym. Za istotę zasady dwuinstancyjności uważa się takie ukształtowanie toku instancji w postępowaniu podatkowym, które właściwość do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy rozstrzygniętej decyzją organu I instancji przyznaje organowi wyższego stopnia.<sup>14</sup> Kształt toku postępowania podatkowego wyznaczony przez tę zasadę powoduje nadanie właściwemu organowi I instancji prawa do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy. Organ II instancji (odwoławczy) staje się właściwy do rozpoznania i rozstrzygnięcia wyłącznie w przypadku wniesienia odwołania. Tym samym powstaje obowiązek przeprowadzenia dwukrotnie postępowania wyjaśniającego, dwukrotnego ustalenia stanu faktycznego i dwukrotnej wykładni przepisów prawa.

12 J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 31.

13 C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa ordynacja podatkowa, Komentarz, Warszawa 2003, s. 68.

14 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003, Wrocław 2003, s. 454.



Dla zachowania zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego konieczne jest, by rozstrzygnięcia były poprzedzone przeprowadzeniem postępowania podatkowego przez każdy organ wydający decyzję. Nie jest wystarczające formalne ustalenie, że w sprawie zapadły dwa rozstrzygnięcia dwóch organów podatkowych różnych stopni.<sup>15</sup> Organ II instancji jest nie tylko organem kontrolującym i weryfikującym decyzję pierwszoinstancyjną, ale także dokonującym ponownego rozstrzygnięcia, stosując odpowiednią normę prawa materialnego.

Pogląd ten znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym. W jednym z wyroków WSA stwierdził, że zgodnie z zasadą dwuinstancyjności organ odwoławczy obowiązany jest ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę rozstrzygniętą decyzją organu I instancji.<sup>16</sup> Nie może więc ograniczyć się do kontroli decyzji organu I instancji, ale obowiązany jest ponownie rozstrzygnąć sprawę. Istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów postawionych w stosunku do orzeczenia organu I instancji.

Granice rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w II instancji wyznacza rozstrzygnięcie organu I instancji. Obowiązek rozpatrzenia sprawy co do istoty przez organ odwoławczy warunkuje uprzednie przeprowadzenie niezbędnych ustaleń dotyczących stanu faktycznego sprawy na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego oraz niemożność uzupełnienia ewentualnych braków w trybie art. 229 z przyczyn leżących po stronie organu I instancji.<sup>17</sup> Organowi odwoławczemu nie wolno zatem wykroczyć poza tę granicę ani ingerować w postępowanie prowadzone przez organ I instancji.

Z zasady dwuinstancyjności wynika więc także odrębność obu instancji. Organ każdej nich działa odrębnie, jeden nie może zastępować drugiego co świadczy o osobnej, nie uregulowanej wprost, właściwości organu podatkowego, tj. właściwości instancyjnej (funkcjonalnej).<sup>18</sup> Stąd wyrażona w art. 127 o.p. zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego znajduje odbicie w art. 13 o.p. i akcentowanej w nim przez ustawodawcę pozycji prawnej organu w tym postępowaniu. Intencją normodawcy było stworzenie zamkniętego systemu organów podatkowych poprzez wskazanie podatkowych organów odwoławczych,<sup>19</sup> a tym samym odróżnienie ich od organów prowadzących postępowanie pierwszoinstancyjne. W przepisach o.p. używa się więc zwrotów „organ I instancji oraz „organ odwoławczy”.

W pełni należy podzielić wyrażaną przez niektórych przedstawicieli doktryny krytykę konstrukcji art. 13 o.p. przyjmującej pojęcie „organu odwoławczego”

15 B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa – postępowanie – komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 20; wyrok NSA z dnia 15 maja 2000 r., sygn. V SA 2722/99, LEX nr 56632; wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1999 r., sygn. I SA/Łd 112/98, LEX nr 37240.

16 Wyrok WSA z dnia 12 stycznia 2005 r., sygn. SA/ Sz 2273/03, „Biuletyn Skarbowy” 2005, nr 4, s. 30.

17 Wyrok WSA z dnia 2 lutego 2005 r., sygn. III SA/Wa 1251/04, LEX nr 169324.

18 J. Zimmermann, *op. cit.*, s. 32.

19 C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *op. cit.*, s. 68.

za punkt wyjścia do określania właściwości instancyjnej organów podatkowych, a następnie określającej, jakie organy należy uznać za odwoławcze w odniesieniu do organów wskazanych w o.p. a rozstrzygających sprawy podatkowe w I instancji.<sup>20</sup> Zupełnie słusznie stwierdza się, że ustawodawca powinien przyjąć za punkt wyjścia pojęcie „organu wyższego stopnia” (tj. w sposób identyczny jak w k.p.a.). Uzasadnione zastrzeżenie budzi redakcja art. 13 § 3 o.p., zgodnie z którą organami wyższego stopnia są organy odwoławcze. Organ wyższego stopnia może występować w postępowaniu podatkowym jako organ odwoławczy dopiero w przypadku wniesienia odwołania od decyzji lub zażalenia na postanowienie organu I instancji. Z drugiej strony może także działać z urzędu w trybie nadzoru, prowadząc postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji lub rozstrzygając o wznowieniu postępowania, gdy przyczyną wznowienia postępowania była działalność organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. W tej sytuacji uznaje się za niewłaściwe posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciem „organ odwoławczy” przy określaniu pozycji organów wyższego stopnia.

Z powyższego wynika, że traktowanie w sposób automatyczny organów odwoławczych jako organów wyższego stopnia jest działaniem ułomnym, mogącym powodować poważne konsekwencje metodologiczne i praktyczne. Z art. 13 § 1 pkt 2 lit. b i c o.p. wynika bowiem, że dyrektor izby skarbowej i dyrektor izby celnej są organem odwoławczym od *własnych* decyzji wydanych przez te organy w I instancji. To samo odnosi się do Ministra Finansów, który na podstawie art. 13 § 2 pkt 2 o.p. jest organem odwoławczym od decyzji wydanych przez siebie w I instancji w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia. W świetle powyższych rozważań nad istotą zasady dwuinstancyjności postępowania można stwierdzić, że przepisy te zaprzeczają tej zasadzie, naruszając art. 127 o.p. w związku z art. 78 Konstytucji. Jej istotą jest bowiem nie tylko prawo strony postępowania do dwukrotnego rozstrzygnięcia sprawy, ale co ważne – także przez dwa organy, a nie przez ten sam organ, choć formalnie działający w dwóch różnych instancjach. W orzecznictwie wprost podkreśla się, że ustawowe mianowanie organu I instancji organem również wyższej instancji w celu przydania mu przymiotu organu odwoławczego jest sprzeczne z zasadą dwuinstancyjności.<sup>21</sup> Możliwość wszelkich odstępstw od tej zasady przyjętych w o.p. należy rozpatrywać wyłącznie w kategorii wyjątków, których podstawę stanowi art. 78 zd. 2 Konstytucji.

Należy wyraźnie zaznaczyć, o czym już zostało wspomniane, że wykładnia art. 78 Konstytucji musi być dokonywana łącznie z art. 2 ustawy zasadniczej. Nie jest do pogodzenia z zasadą państwa prawnego wykładnia, której skutkiem jest

20 W. Chróścielewski, Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2002, s. 146; W. Chróścielewski, J.P. Tarno, Postępowanie administracyjne. Zagadnienia podstawowe, Warszawa 2002, s. 194.

21 Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2007, II FSK 519/06, Lex nr 400345.

ograniczenie prawa obywatela (strony postępowania) do rozpoznania jego sprawy przez organy podatkowe dwóch różnych instancji, uprawnionych do dwukrotnego, niezależnego rozstrzygnięcia tej sprawy. Tym bardziej o rażącym naruszeniu tej zasady można mówić wówczas, gdy jako organ odwoławczy orzeka ten sam organ, który uprzednio wydał decyzję w I instancji, a następnie – wskutek zastosowania przez stronę środka zaskarżenia – rozpoznaje po raz drugi tę samą sprawę stosując przepisy o postępowaniu odwoławczym. Taka właśnie sytuacja przewidziana jest w przepisach o.p. w odniesieniu do dyrektora izby skarbowej i dyrektora izby celnej. Trudno zrozumieć dlaczego ustawodawca w sposób świadomy ogranicza prawo strony do zaskarżenia decyzji ww. organów podatkowych wydanych w I instancji, wprowadzając tryb i środek zaskarżenia (niedewolutywny) w sytuacji gdy w strukturze organów podatkowych istnieje nad nimi organ wyższego stopnia (Minister Finansów). Takie rozwiązanie oznacza rezygnację z pełnienia przez organ wyższej instancji nadzoru nad działalnością orzeczniczą organów niższej instancji w procesie stosowania prawa.

Wydaje się, że o ile można uzasadnić w nawiązaniu do art. 78 zd. 2 Konstytucji przyznanie Ministrowi Finansów w art. 13 § 2 pkt 2 o.p. prawa do rozpatrywania spraw zakończonych decyzjami ostatecznymi w trybie nadzwyczajnym najpierw jako organowi I instancji a następnie jako organowi odwoławczemu, to już art. 13 § 1 pkt 2 lit. b i c o.p. budzą poważne wątpliwości odnośnie do ich zgodności z Konstytucją. Wykluczają bowiem w sposób nieuzasadniony możliwość rozpatrzenia sprawy przez hierarchicznie wyżej usytuowany organ prowadzący postępowanie (mimo braku co do tego formalnych przeszkód). Przepisy art. 13 § 1 pkt 2 lit. b i c o.p. oraz art. 221 o.p. można zatem wskazać jako wymagające zbadania przez Trybunał Konstytucyjny pod kątem ich zgodności z art. 78 w związku z art. 2 Konstytucji RP, ponieważ zgodność ta budzi poważne wątpliwości.

Warto przy tym podkreślić, że ocena przepisów o.p. pod kątem ich zgodności z wyrażoną w art. 78 Konstytucji zasadą dwuinstancyjności postępowania była już przedmiotem oceny Trybunału. Wyrokiem z dnia 11 maja 2004 r.<sup>22</sup> został uchylony z dniem 31 maja 2004 r. – jako niezgodny z art. 78 i 93 ust. 2 Konstytucji RP – przepis art. 14 § 2 o.p. w części stanowiącej, że interpretacje ogólne prawa podatkowego wydawane Ministra Finansów wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Przepis ten wprowadzono wskutek nowelizacji o.p. z dniem 1 stycznia 2003 r.<sup>23</sup> W jego rozumieniu interpretacjami ogólnymi wydanymi przez Ministra Finansów były interpretacje kierowane do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej dotyczące problemów prawa podatkowego. W drugim członie tej normy stwierdzano, że interpretacje są zamieszczane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. W powołanym wyroku Trybunał stwierdził, że regula-

22 Sygn. K 4/03, OTK 2004, Nr 5, poz. 41.

23 Art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387).

cja art. 14 § 2 o.p. naruszała aspekty prawa wyrażonego w art. 78 Konstytucji. Nadanie mocy wiążącej abstrakcyjnej interpretacji problemów prawa podatkowego ustalanej przez Ministra Finansów sprawiało, że gwarancja powtórnego rozpatrzenia sprawy wskutek wniesionego środka zaskarżenia stawała się dla strony iluzoryczna i pozorna, a prawo zaskarżenia nabierało waloru jedynie formalnego środka prawnego. Zdaniem Trybunału związanie wszystkich, tj. organów podatkowych I i II instancji oraz organów kontroli skarbowej, interpretacją urzędową sprowadzało kontrolę instancyjną do działań formalnych polegających właściwie jedynie na potwierdzeniu prawidłowości zastosowania się przez organ I instancji do wskazań zawartych w interpretacji Ministra Finansów. W ocenie Trybunału abstrakcyjny charakter interpretacji nie zmieniał charakteru jej oddziaływania na treść rozstrzygnięcia podejmowanego przez organ podatkowy w indywidualnej sprawie podatnika mieszczącej się w zakresie treściowym ustaleń interpretacyjnych poczynionych przez Ministra Finansów. Oddziaływanie to zasadniczo ograniczało samodzielność organów administracji właściwych do orzekania w sprawach podatkowych, przede wszystkim determinując zakres możliwych działań kontrolnych i weryfikacyjnych podejmowanych przez organ II instancji. Niezbędnym składnikiem kompetencji decyzyjnych organów orzekających obu instancji jest dokonanie stosownej wykładni przepisu prawa mającego stanowić normatywną podstawę takiego rozstrzygnięcia. Nadanie mocy wiążącej „odgórnej” wykładni Ministra Finansów pozbawiało organy podatkowe tego składnika kompetencji.

Trybunał, nawiązując do zasady zaskarzania orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji, stwierdził, że związanie organu II instancji interpretacją urzędową, wyznaczającą uprzednio treść rozstrzygnięcia stanowiącego przedmiot zaskarżenia, stawiało stronę postępowania w sytuacji, w której pod znakiem zapytania stała celowość korzystania ze środka odwoławczego wobec związania wszystkich orzekających organów interpretacją Ministra Finansów. Wprawdzie uprawnienie do zaskarżenia decyzji wydanej w I instancji nadal stronie przysługiwało, jednakże korzystanie z niego nabierało charakteru wyłącznie formalnego dopełnienia wymogów proceduralnych warunkujących możliwość wszczęcia sądowej kontroli podjętych rozstrzygnięć administracyjnych.<sup>24</sup> Rozstrzygnięcie Trybunału, aczkolwiek niezwykle istotne, jest rozwiązaniem połowicznym. Trudno zakładać, że organy podatkowe i organy kontroli skarbowej nie będą czuły się związane wykładnią Ministra Finansów przy stosowaniu przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, skoro celem interpretacji jest zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez te organy i to właśnie one są adresatami tych interpretacji. Tym samym brak literalnego zapisu w przepisie prawnym, że abstrakcyjna interpretacja Ministra Finansów nie wiąże organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, nie gwarantuje samodzielności organów właściwych do orzekania w sprawie w obu stadiach dwuinstancyjnego postępowania podatkowego.

24 Zob. uzasadnienie do wyroku TK z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK–A 2004, nr 5, poz. 41.

### **III Podsumowanie**

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że właściwa konstrukcja przepisów prawa podatkowego powinna stanowić gwarancję i jednocześnie umożliwiać realizację normy konstytucyjnej zwłaszcza w procesie ich stosowania. W konsekwencji normy konstytucyjne, zwłaszcza te, które dotyczą praw i obowiązków obywateli, powinny być odnoszone do prawa podatkowego. Tym samym do prawa podatkowego należy odnosić przede wszystkim normy konstytucyjne, które dotyczą praw i obowiązków obywateli w zgodzie z zasadą państwa prawnego. Jedną z podstawowych zasad konstytucyjnych implementowanych do prawa podatkowego jest prawo strony postępowania podatkowego (traktowane w kategorii ochrony praw i wolności jednostki) do zaskarżania decyzji organu podatkowego wydanej w I instancji, przy czym przysługujący jej środek zaskarżenia powinien mieć charakter dewolutywny, a wszelkie odstępstwa od tej zasady powinny być ściśle limitowane. Przepisy Ordynacji podatkowej, w zakresie w jakim umożliwiają rozpoznanie sprawy w postępowaniu jurysdykcyjnym przez organ, który wydał uprzednio decyzję w I instancji, mimo istnienia w systemie organów podatkowych organu wyższego stopnia, budzą poważne wątpliwości co do zgodności z art. 78 Konstytucji RP jako naruszające zasadę dwuinstancyjności postępowania.

# ABOLICJA PODATKOWA W KONTEKŚCIE KONSTYTUCYJNEJ ZASADY RÓWNOŚCI

ANNA DOBACZEWSKA

## Wstęp

Jedną z naczelnych zasad w polskim porządku prawnym jest zapisana w art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasada równości. Zgodnie z jej treścią wszyscy niezależnie od jakichkolwiek przyczyny są równi wobec prawa i mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Odnosi się to rzecz jasna także do praw obywateli w zakresie spraw podatkowych. Istnienie i sposoby realizacji zasady równości w systemie podatkowym są przedmiotem wielowiekowej dyskusji tak wśród reprezentantów głównych nurtów myśli podatkowej, jak i współczesnej doktryny i orzecznictwa.

W klasycznym rozumieniu zasada równości zakładała, że wszyscy podatnicy powinni być tak samo traktowani. Zakładała zniesienie wszelkich przywilejów i sprowadzała się do zasady powszechnego opodatkowania. Już w samym tym znaczeniu miała charakter niemal rewolucyjny, propagując zniesienie przywilejów stanowych. Zasadę równości wywodzić można zarówno z filozofii, jak i praktyki politycznej XVIII wieku. Jako pierwszy sformułował ją Adam Smith<sup>1</sup>. Polityczna dominacja grup społecznych, którym przysługiwały różnego rodzaju przywileje podatkowe, doprowadziła do zachwiania w owym czasie zasady powszechności opodatkowania.

Zgodnie z prezentowaną przez A. Smitha doktryną równość oznaczała w pierwszej kolejności powszechność opodatkowania, w drugiej równomierność (equality) ponoszonych przez podatników obciążeń. A. Smith połączył w swej koncepcji równości opodatkowania dwa elementy. Mianowicie, aby równość opodatkowania opierała się: na ekwiwalentności korzyści odnoszonych przez podatnika ze strony państwa („benefit”) oraz jego zdolności płatniczej („ability to pay”)<sup>2</sup>, sformułował pośrednio także postulat sprawiedliwości opodatkowania. Konieczność uwzględniania obydwu aspektów przy konstruowaniu rozwiązań systemowych pozostaje do dziś aktualna.

1 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 40.

2 Tamże, s. 42, szeroko na ten temat A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001 oraz tenże, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – aspekt materialny*, Warszawa 2003.

## 2. Współczesne znaczenie zasady równości

Mimo to, w XXI-wiecznej Polsce można znaleźć rozwiązania prawne, których wprowadzenia w życie bądź to próbowano, obowiązywały bądź nadal obowiązują wbrew tak rozumianej zasadzie równości i powszechności opodatkowania lub dopuszczalnych od niej wyjątków. Problem ten nasila się zważywszy, że współcześnie zasada równości i powszechności opodatkowania jest zasadą konstytucyjną i choćby z tego powodu podlega szczególnej ochronie

Rozwinięcie dwóch wątków – powszechności opodatkowania i zdolności płatniczej we współczesnych systemach podatkowych przekłada się m.in. na decyzje o zastosowaniu w krajowych rozwiązaniach prawnych podatków ze stawką liniową lub progresywną (zarówno w odniesieniu do podatków dochodowych jak i majątkowych), różnicowaniem opodatkowania poszczególnych grup podatników (np. osób fizycznych i osób prawnych), ale także o różnego rodzaju przywilejach jakimi – z punktu widzenia równości wobec prawa – są m.in. ustawowe i uznaniowe ulgi podatkowe. Bezwzględny charakter zasady równości łądzi inna zasada konstytucyjna – zasada sprawiedliwości społecznej<sup>3</sup>, której rolą jest indywidualizacja sytuacji prawnej obywateli, w tym podatników z uwagi na ich sytuację majątkową i cechy osobowe<sup>4</sup>. Oprócz ustawodawcy, także organy stosujące prawo mogą zastosować wyjątki od powszechności opodatkowania. Mają one swe źródło w rozwiązaniach dotyczących umorzenia zaległości podatkowych, odroczenia płatności lub przyznania innych ulg uznaniowych. Zwłaszcza element uznaniowości zastosowania przywilejów podatkowych musi być przez ustawodawcę potraktowany z dużą rozważą i ostrożnością, albowiem na tym polu może dojść do błędów w interpretowaniu zasady równości.

Polski system podatkowy obfitował w próby wprowadzenia rozwiązań na gruncie materialnoprawnym, których dopuszczalność z punktu widzenia zasady równości (oraz powszechności) opodatkowania została zakwestionowana w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego bądź to *a priori* (np. w sprawie abolicji podatkowej w 2002 r.<sup>5</sup>), bądź to derogacji przepisów uprzednio obowiązujących (np. w sprawie (nie)odliczania zagranicznych składek emerytalnych od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych)<sup>6</sup>. W oparciu o uznanie za niezgodną z zasadą równości określoną w art. 32 Konstytucji Rzeczypospoli-

3 Obydwie, jeszcze w okresie obowiązywania Konstytucji RP z 1952 r., wywodzone były z zasady ochrony zaufania obywateli do państwa zarówno w doktrynie, jak i orzeczeniach TK. Wskazuje na to E. Morawska, Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Toruń 2003, s. 222.

4 Zasada równości i sprawiedliwości społecznej znalazły się łącznie jako podstawy uznania za niekonstytucyjne rozwiązań podatkowych stanowiących warunek odpowiednio niskiego dochodu na członka rodziny w przypadku zastosowania preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci. Wyrok w sprawie K 10/93. wskazuje na konieczność skrupulatnego przestrzegania obydwu zasad w prawie daninowym. Patrz J. Oniszczyk, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w latach 1986–1996, Warszawa 1998, s. 256.

5 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., OTK–A 2002, nr 6, poz. 86.

6 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 listopada 2007 r., OTK–A 2007, nr 10, poz. 122

tej uchylono także przepis art. 36 ustawy Ordynacja podatkowa o hipotecze przymusowej, w zakresie w jakim przyznawał pierwszeństwo zaspokojenia z hipoteki wierzycielom publicznym<sup>7</sup>. Przykłady zastosowania art. 32 Konstytucji jako argumentu uznania rozwiązań podatkowych za niekonstytucyjne można by mnożyć. Niektóre nadal obowiązujące rozwiązania prawne w zakresie podatków mogą wciąż stanowić przedmiot zastanowienia i dyskusji z perspektywy zasady równości i powszechności opodatkowania, jak choćby te o wyodrębnieniu spod zastosowania ogólnych zasad opodatkowania – dochodów rolników osiąganych z prowadzonej przez nich działalności.

Mimo wielowątkowości rozważań o zasadzie powszechności i równości opodatkowania, w niniejszym opracowaniu znajdzie się miejsce na przedstawienie tylko tych wątków, które koncentrują się na umorzeniu zaległości podatkowych w oparciu o treść wyroków Trybunału Konstytucyjnego w wybranych sprawach z zakresu prawa podatkowego.

### 3. Ustawowe umorzenie zaległości podatkowych a zasada równości

Instytucja umorzenia zaległości podatkowych z mocy ustawy (zwanej dalej także "abolicją podatkową") jest rozwiązaniem znanym i stosowanym w wielu państwach demokratycznych<sup>8</sup>. Nie jest to wszak równoznaczne z powszechną akceptacją tego rodzaju rozwiązań, ani ich nadużywaniem. Podstawowymi założeniami w zakresie zastosowania abolicji powinny być okoliczności takie jak ich jednorazowy i nadzwyczajny charakter. Ponadto zakres przedmiotowy, podmiotowy jak i wysokość stawki podatkowej nie może przyczyniać się do zatarcia zasad powszechności opodatkowania i równości wobec prawa.

Ostatnie lata zaowocowały w Polsce dwiema<sup>9</sup> ustawami przewidującymi umorzenie zaległości podatkowych osób fizycznych od dochodów z nieujawnio-

7 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2007 r., OTK-A 2007, nr 10, poz. 126.

8 Uzasadnienie wyroku w sprawie K 41/02 powołujące się na treść opinii eksperta W. Nykiela sporządzonej na potrzeby postępowania przed TK.

9 Poza tym w odniesieniu do przedsiębiorców obowiązuje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców. (Dz.U. Nr 155 poz. 1287 ze zm., której art. 29 w zw. z art. 30 ust 1 został skutecznie zakwestionowany jako niezgodny z art. 2 i 32 Konstytucji RP w wyroku z dnia 30 maja 2005 r. (Dz.U. Nr 101, poz. 851). Na jej podstawie przedsiębiorcy mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium RP (z wyjątkiem tych w stanie likwidacji i upadłości), niezależnie od formy prawnej swej działalności mogli ubiegać się o umorzenie zaległości podatkowych i innych wymienionych w ustawie należności publicznoprawnych. Musiały to być jednak należności znane i ujawnione na dzień 30 czerwca 2002 r., a nie jak w przypadku ustawy abolicyjnej z 2002 r. nieujawnione. Dla potrzeb niniejszych rozważań istotna jest konstatacja, iż w podatku dochodowym od osób prawnych nie jest przewidziane opodatkowanie (a zwłaszcza podwyższoną stawką) dochodów nieujawnionych lub z nieujawnionych źródeł. Stosowne wnioski o umorzenie zaległości można było składać w ciągu 45 dni od wejścia w życie ustawy. Decyzja o warunkach restrukturyzacji obwarowana była wymogiem nałożenia opłaty restrukturyzacyjnej w wysokości 1,5% dla przedsiębiorców korzystających z pomocy publicznej, a 15% dla pozostałych. Opłata ta stanowiła *de facto* obciążenie o charakterze podatkowym, znacznie niższym od stawek przewidzianych dla innych zobowiąza-



nych źródeł przychodów. Pierwsza, z dnia 26 września 2002 r., została w zasadzie w całości<sup>10</sup> zakwestionowana przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem w sprawie K 41/02 jako niezgodna z art. 2, 32 i 84 Konstytucji RP i nie weszła w życie; druga, pochodząca z 25 lipca 2008 r.,<sup>11</sup> umożliwia niektórym podatnikom skorzystanie z umorzenia zaległości podatkowych powstałych w latach 2002–2007, mimo iż w wyniku jej uchwalenia także doszło do wyłomu od zasady powszechności oraz równości opodatkowania. Jednym z zamierzeń uchwalenia tej ustawy było zalegalizowanie dochodów z tzw. „szarej strefy”, walka z korupcją oraz pozyskanie dodatkowych wpływów do budżetu państwa poprzez nałożenie na podatników ujawniających, uprzednio nieopodatkowane dochody, jednorazowego podatku w wysokości 12% dochodów.

Obowiązująca obecnie ustawa abolicyjna, mimo oczywistych różnic co do stanów faktycznych objętych jej regulacjami, jest pochodną tej, która nie weszła w życie w 2002 r. Zawiera bowiem rozwiązania w dużym stopniu uwzględniające wnioski i zastrzeżenia Trybunału Konstytucyjnego wymienione w uzasadnieniu do wyroku w sprawie K 41/02. W wyroku tym zostały uwydatnione przesłanki dopuszczalności różnicowania pomiędzy poszczególnymi kategoriami podatników, jak również możliwości powołania się na inne wartości konstytucyjne stanowiące przeciwwagę dla zasady równości oraz powszechności nakładania danin publicznych.

Oceniając poszczególne rozwiązania prawne z punktu widzenia równego traktowania ich adresatów, należy ustalić, czy istnieją podstawy do różnicowania poszczególnych grup podatników i jakie są granice tego różnicowania. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie jest dość bogate, tym bardziej, że wyroki wydane w oparciu o Konstytucję z 22 lipca 1952 r. nadal zachowują aktualność. I tak przytoczyć wypada orzeczenie z 9 marca 1988 r. w sprawie U 7/87<sup>12</sup>, w uzasadnieniu którego TK przyjął, iż: ” jedną z najstarszych w dziejach myśli społecznej jest idea równości społecznej, która w każdym okresie historycznego rozwoju jest rozpatrywana na ogół łącznie z ideą sprawiedliwości społecznej, jeśli się w niej nie kumuluje. Na gruncie prawa podatkowego oznacza to zatem, iż różnicowanie poszczególnych grup podatników samo w sobie nie przeczy zasadzie równości, o ile „podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno faworyzujących, jak

nych. Jednak zastosowanie tych preferencji da się uzasadnić racjami sprawiedliwości opodatkowania (z uwagi na aspekt zdolności płatniczej) oraz efektywności egzekucji podatkowej. Znaczenie praktyczne ustawy na dzień dzisiejszy jest znikome.

10 Podobnie art. 18 ustawy został uznany za niezgodny z art. 32 ust 1, art. 47 w zw. z art. 31 ust 3, art. 1 ust. 2 i art. 64 ust 1.

11 Ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 143, poz. 894).

12 OTK 1988, s. 14 i nast.

i dyskryminujących”<sup>13</sup>. Podobnie w wyroku z 3 marca 1987 r. w sprawie P 2/87<sup>14</sup> TK zauważył, że „z punktu widzenia zasady równości niedopuszczalne jest więc zróżnicowanie obywateli ze względu na takie kryteria, które prowadzą do powstania zamkniętych kategorii obywateli o zróżnicowanym statusie prawnym”.

W odniesieniu do rozwiązań abolicyjnych zaproponowanych w 2002 r., aby móc skonstatować, czy została zachowana zasada równości opodatkowania, w pierwszej kolejności należy rozstrzygnąć kto należy do grupy podmiotów posiadających wspólną cechę relewantną. Czy są nią podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych? Czy tylko ta grupa spośród nich, która nie wywiązywała się rzetelnie z obowiązków podatkowych? Jeżeliby przyjąć, że jest to całokształt podatników, to zastosowanie stawki 12% ewidentnie godzi w zasadę równości i zasadę sprawiedliwości społecznej. Tak niska stawka promowałaby bowiem nieuczciwych podatników, pozwalając im na zastosowanie niższej stawki niż wynikająca ze skali podatkowej, którą objęci byli podatnicy terminowo i w pełni uiszczający zobowiązania podatkowe.

Wychodząc z założenia, że grupą podatników do jakiej miała mieć zastosowanie ustawa abolicyjna z 2002 r. są tylko podatnicy nieujawniający rzetelnie źródeł swoich przychodów, należało zdaniem TK, także stwierdzić naruszenie przez nią zasady równości i powszechności danin publicznych. Nawet wśród podatników nierzetelnych osoby objęte stawką 12% cieszyłyby się z nieuzasadnionej uprzywilejowanej pozycji. Wszyscy pozostali obowiązani byłiby bowiem płacić podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł w wysokości 75% podstawy opodatkowania. Nie przewidziano bowiem żadnych rozwiązań prawnych, unicestwiających uiszczono uprzednio zobowiązania podatkowe w kwocie różnicy pomiędzy 75% a 12%. Nie mieściło się także w jednym z dwóch modeli opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych, czyli opodatkowania ich łącznie z pozostałymi<sup>15</sup>

Zważywszy, że ustawa przewidywała liczne wykluczenia enumeratywne wymienionych grup podatników nieujawniających wszystkich źródeł przychodów (np. rolników, żołnierzy, funkcjonariuszy publicznych) oraz ograniczała swoje dobrodziejstwa wobec podatników, którzy w ogóle nie zarejestrowali działalności gospodarczej (nie objęła zaś tych, którzy zarejestrowali działalność, ale zaniżali osiągnięte z tego tytułu dochody), doszło do dalszego naruszenia reguły równości. Stwierdzając niezgodność ustawy z konstytucją, TK w sprawie 41/02 wprost odwoływał się do sformułowań ujętych w uzasadnieniu wyroku w sprawie U 7/87. Tam po raz pierwszy przywołano „cechę relewantną” jako tę, która definiując grupę podatników, nakazuje jednocześnie równe ich traktowanie. Zastrzeżono wówczas, że przy wyborze tej cechy relewantnej muszą być ponadto zacho-

13 J. Oniszczyk, *op. cit.* s. 250, OTK 1988 s. 14 i nast.

14 OTK 1987, s. 20 i nast.

15 P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Kraków 2007, s. 82.

wane pozostałe wartości konstytucyjne<sup>16</sup>. Polega to m.in. na uprzednim zbadaniu przez ustawodawcę, czy różnicowanie jest merytorycznie usprawiedliwione, i czy wyodrębniając daną grupę podatników, zachowano odpowiednie relacje pomiędzy różnicami sytuacji prawnej w stosunku do różnic w ich sytuacji faktycznej, a w dalszej kolejności, czy różnicowanie takie jest sprawiedliwe<sup>17</sup>.

Trybunał Konstytucyjny, rozstrzygając o konstytucyjności ustawowego umorzenia zaległości podatkowych, stanął w istocie przed pytaniem, jakie są granice swobody ustawodawcy w kształtowaniu obowiązków podatkowych oraz zwolnień podatkowych. Przychylił się do argumentu, że zasada równości (art. 32 Konstytucji RP) wraz z jej egzemplifikacją (z art. 84 Konstytucji RP) o powszechności opodatkowania odnosi się także do równych przywilejów i ulg podatkowych. Zatem ustanowienie wyjątków od zasady powszechności poprzez uchwalenie ulgi podatkowej samo w sobie nie jest niekonstytucyjne. Zgodnie z podzielanym przez mnie poglądem TK, ustawodawca ma swobodę w kształtowaniu przedmiotowego zakresu obowiązków podatkowych i może uwzględniać przy tym różnego rodzaju względy społeczne i gospodarcze. Jednak nie bezkrytycznie. Zastosowanie w ustawie abolicyjnej z 2002 r. stawki 12% od nieujawnionych uprzednio dochodów było, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, uprzywilejowaniem zarówno w stosunku do podmiotów, które zapłaciły już podatek dochodowy z nieujawnionych wcześniej źródeł, jak i tych, które ujawniając dochody w pełnej wysokości zapłaciły podatek według skali. Dla oceny zgodności z konstytucyjną zasadą równości istotne natomiast jest, czy zastosowanie tych przywilejów usprawiedliwiały inne wartości konstytucyjne. W ocenie TK nie usprawiedliwia zaproponowanych rozwiązań ani argument, że w prawie daniowym interes publiczny ma charakter dominujący, ani ten, że realna stopa realizacji wpływów do budżetu z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych plasowały się w owym czasie na poziomie 9,25% dochodów (po uwzględnieniu kwot wolnych od podatku, zwolnień i ulg oraz składek na ubezpieczenia społeczne). Sprzeczne z zasadą sprawiedliwości społecznej i równości byłoby piętnowanie osób prawidłowo wykonujących swoje obowiązki podatkowe stawką co najmniej 19% (lub 30%, 40%), a tym bardziej tych, którzy z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów uiszcili podatek w wysokości 75% tychże.

Na marginesie tych rozważań można postawić pytanie, czy podobne wnioski o (nie)zgodności z Konstytucją można wysnuć także do wszelkiego różnicowania stawek podatkowych w odniesieniu do tego samego przedmiotu opodatkowania (tak jak w przypadku dochodów ze źródeł nieujawnionych). Czy w oparciu o stwierdzenia Trybunału należy wnioskować o konieczności zastosowania do tego samego przedmiotu opodatkowania stawki liniowej? Czy, idąc ewentualnie

16 Tak przykładowo w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego w sprawach K 10/04, K 4/06.

17 J. Oniszczyk, *op. cit.*, s. 256 i przywołane tam orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w sprawach K 8/94, K 15/93, K 6/95. W dalszej kolejności można przytoczyć orzeczenia w sprawach K 4/95, SK 4/98, K 10/96 czy K 15/97. Za M. Zubik (red.), *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2008, s. 186.

dalej, należy w równym stopniu opodatkować osoby fizyczne i prawne<sup>18</sup>? Wydaje się, iż takie rozumienie idei równości byłoby zbyt restrykcyjne. W powyższym sytuacjach zawsze da się wyodrębnić cechę istotną wyróżniającą daną grupę podatników. Należy też zauważyć, iż w przypadku ustawy abolicyjnej chodziło o powstałe zaległości podatkowe, których na pewno nie można honorować niższą stawką, a nie o stawkę stanowiącą regułę podstawową.

Analizując, czy inne i jakie wartości, które mogłyby dać przeciwwagę dla zasady równości, Trybunał wskazał na taką wartość jak osiągnięcie równowagi budżetowej<sup>19</sup>. Wartość tę przekłada się na uprawnienie władzy ustawodawczej do takiego kształtowania przepisów, aby zapewnić wpływy do budżetu. Jednak TK uznał, że „nawet zła sytuacja budżetu nie może usprawiedliwiać łamania podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego, zasad sprawiedliwości i równości wobec prawa (art. 2 i 32 Konstytucji)”<sup>20</sup>. Tym bardziej, że spodziewane korzyści stanowić miały znikomą część przychodów budżetowych.

Kolejna ustawa przewidująca umorzenie zaległości podatkowych została uchwalona w dniu 25 lipca 2008 r. Ma ona zastosowanie do osób fizycznych, które co najmniej w jednym roku podatkowym z lat 2002–2007<sup>20</sup> podlegały w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i jednocześnie uzyskiwały w tym roku przychody z pracy za granicą (rozumianych szeroko, bo obejmujących także przychody z działalności wykonywanej osobiście oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>21</sup>). Ustawa abolicyjna z 2008 r. nie obejmuje swoim zakresem m.in. przychodów z emerytur i rent, najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, kapitałów pieniężnych i praw majątkowych czy odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części. Zawężenie przedmiotowego zakresu abolicji w odniesieniu do rent i emerytur spotkało się z krytyką w literaturze, jako dyskryminujące<sup>22</sup>. Osoby pobierające renty i emerytury w zagranicy, co do zasady, płaciły składki z tytułu ubezpieczeń społecznych właśnie za granicą bez możliwości odliczenia ich od podstawy opodatkowania<sup>23</sup>. Również zakres czasowy

18 Choćby po to, aby np. przedsiębiorcy indywidualni nie tworzyli jednoosobowych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością celem optymalizacji obciążeń podatkowych. Rozmiary tego opracowania przekracza też przedstawienie argumentacji za objęciem rolników obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego, w miejsce podatku rolnego.

19 Zapewnienie równowagi budżetowej jako wartości konstytucyjnej było uznane już we wcześniejszym wyroku TK z 22 maja 2002 w sprawie K 6/02, (Dz.U. Nr 78, poz. 715).

20 Do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2008 r. zastosowanie ma ulga w podatku dochodowym przewidziana w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 14, poz. 176 ze zm.) oraz w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.).

21 Tym samym realizuje postulat jednakowej regulacji sytuacji prawnej podatników osiągających dochody z pracy najmniej i jako przedsiębiorcy.

22 A. Bartosiewicz/ R. Kubacki, *Abolicja podatkowa. Komentarz*. Warszawa 2008, s. 31.

23 Tak jest przynajmniej w okresie 2002–2007 objętym przepisami abolicyjnymi. Niekonstytucyjność rozwiązania na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych została stwierdzony w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 listopada 2007 w sprawie K 18/06, OTK–A 2007, nr 10, poz.122. Na skutek tego orzeczenia podatnicy osiągający dochody za granicą mogą odliczać od podstawy opodatkowania, względnie od podatku zapłacone za granicą składki. Orzeczenie to odroczyło termin utraty przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do 30 listopada 2008 r., co nakłada się z pierwszym z terminów do składania wniosków o zastosowanie abolicji. Nowe brzmienie ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i od-

budzi wątpliwości co do jego sprawiedliwego charakteru. Co do zasady dotyczy zobowiązań, które jeszcze nie uległy przedawnieniu w dniu uchwalenia ustawy. Do pomyślenia są jednak sytuacje, gdy to przedawnienie jeszcze nie nastąpiło, z uwagi na przerwę lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Podatnicy, których zobowiązania powstały przed 2002 r., ale nie uległy przedawnieniu, nie są objęci przepisami ustawy<sup>24</sup>. Stawia to pod znakiem zapytania prawidłowość określenia zakresu czasowego abolicji. Wystarczyło bowiem objąć ustawą te zobowiązania, które nie uległy jeszcze przedawnieniu. Jeśli zaś zapis ten uznać za w pełni racjonalny, to można zakwestionować równość podmiotów korzystających i niekorzystających z możliwości umorzenia zaległości.

W oparciu o wcześniejsze doświadczenia, celem przyświecającym ustawodawcy przy skonstruowaniu kolejnych rozwiązań abolicyjnych była ich zgodność z konstytucją, aby nie mogły zostać zakwestionowane przez Trybunał Konstytucyjny jako rozwiązania selektywne, dotyczące wyłącznie wybranej grupy osób. Redagując ustawę abolicyjną z 2008 r., wyciągnięto po części wnioski z treści uzasadnienia TK w sprawie 41/02. Po pierwsze, ustawa ta przewiduje całkowite umorzenie zaległości podatkowych wraz z odsetkami, (na wniosek podatnika) w miejsce „preferencyjnej” stawki podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł. Po drugie, nie powołuje się już na takie wartości jak interes publiczny czy równowaga budżetowa i rezygnuje w całości z niedoszłych wpływów do budżetu. Co więcej, *de facto* godzi się na dodatkowe wydatki budżetowe, o czym dalej. W uzasadnieniu do ustawy eksponuje się natomiast chęć zachowania zasady równości i sprawiedliwości, nawet ze szkodą dla interesu publicznego. Po trzecie, celem uniknięcia zarzutu o nierównym traktowaniu podatników rzetelnie wywiązujących się z obowiązków podatkowych w stosunku do tych nieujawniających, (oczywiście w zakresie przedmiotu opodatkowania objętego ustawą abolicyjną) umożliwia się podatnikom złożenie wniosku o zwrot tegoż podatku z tytułu nadpłaty podatku. Gdy podatnik jedynie częściowo zataił swoje dochody zagraniczne, możliwe jest skorzystanie zarówno z umorzenia zaległości nieujawnionych, jak i zwrotu nadpłaty w zakresie podatku uiszczanego.

Zbadaniu podlega wobec tego kwestia, czy reguła przyjęta w ustawie z 25 lipca 2008 r. dla wyodrębnienia oznaczonej grupy podatników, przestrzega zasady równości, a jeśli nie, to czy inne zasady konstytucyjne, takie jak zasady sprawiedliwości podatkowej uzasadniają jej uchwalenie<sup>25</sup>. Ustawę stosuje się do podatników objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym i wykazujących się dodatkowo tą cechą, jaką jest nieujawnienie dochodów z określonych ustawą

---

powiednio o zryczałtowanym podatku dochodowym bynajmniej nie zezwała na wsteczne (np. za okres do 2002 r.) korygowanie deklaracji podatkowych i odliczanie składek. Wzmaga tym samym uwagi co do wadliwości zakresu przedmiotowego ustawy abolicyjnej. Szeroko w krytycznej glosie A. Zalaśkińskiego do wyroku w sprawie K 18/06, PP 2008, nr 4 s. 41–47.

24 A. Bartosiewicz/ R. Kubacki, *op. cit.*, s. 25

25 Zgodnie z uzasadnieniem do rządowego projektu ustawy (druk nr 550 z 27 maja 2008) właśnie chęć sprostania sprawiedliwości podatkowej była głównym motywem działania ustawodawcy.

źródeł. Tak więc ustawa różnicuje dwie grupy podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Czy zatem równość wobec prawa, rozumiana także jako zasadność wyboru danego, a nie innego kryterium adresatów norm prawnych, została w tej ustawie zachowana? Do jakiej cechy relewantnej podatników pozwalających na wyodrębnienie homogenicznej grupy należy się odwołać, oceniając jej regulacje z punktu widzenia równości? Mamy wszak do czynienia z dwoma elementami, które mogłyby być brane pod uwagę – miejsce zamieszkania oraz źródło nieujawnionego dochodu.

W tym miejscu warto zaznaczyć, że różnicowanie praw obywateli ze względu na miejsce zamieszkania stało się przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 12/92. W wyroku tym TK wyraził opinię, że z istoty zasady równości „wynika, że wszyscy obywatele RP, bez względu na miejsce zamieszkania i bez względu na to, czy miejsce ich stałego pobytu znajduje się w kraju, czy poza jego granicami, mają równe prawa”<sup>26</sup>. Podobnie w sprawie K 3/89<sup>27</sup>, TK uznał „iż miejsce zamieszkania, stanowiące okoliczność przypadkową nie może stanowić prawnie doniosłego kryterium zróżnicowania obywateli”.

Powyższej dyrektywy interpretacyjnej, utrwalonej w sprawie K 3/89, nie można jednak rozumieć w kategoriach bezwzględnych, a przeciwstawienie się jej w ustawie z dnia 25 lipca 2008 r. jest jedynie pozorne. Abolicja dotyczy bowiem takich dochodów, które osiągane za granicą podlegają opodatkowaniu w Polsce. W przypadku osób mających miejsce zamieszkania za granicą nie zachodzi konieczność zapłaty w Polsce podatku, od dochodów osiąganych poza jej granicami. A więc miejsce zamieszkania za granicą w opozycji do miejsca zamieszkania w kraju nie stanowi tu cechy relewantnej. Konkretnie rozwiązania przyjęte w ustawie idą jednak dalej. Mają mianowicie na celu zniwelowanie różnic w ciężarze opodatkowania osób osiągających dochody za granicą, polegające na zastosowaniu odmiennych mechanizmów unikania podwójnego opodatkowania – odliczenia proporcjonalnego i wyłączenia z progresją. I tu zasada równości jest przestrzegana. Abolicja jest bowiem częściowa i odnosi się do zaległości podatkowej w wysokości różnicy między podatkiem należnym wynikającym z decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (lub zeznania podatnika), a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu wg zasad określonych w art. 27 ust. 8 o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ustawa ponadto wychodzi naprzeciw powszechnemu poczuciu sprawiedliwości. Polscy obywatele nabyli możliwość podejmowania pracy za granicą i niezależnie od tego, czy zdecydowali się na osiedlenie tam na stałe, czy nie, to stosowny podatek został już potrącony<sup>28</sup>. Zapłata podatku także w Polsce, niezależnie od zastosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania, postrzegana jest jako nadmierne obciążenie. Zachowując zasadę proporcjonalności, ustawodawca ujed-

26 J. Oniszczyk, *op. cit.*, s. 251, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 3 listopada 1992, OTK 1992, cz. II, poz. 24.

27 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 września 1989, OTK z 1999, poz. 5 s. 84 i nast.

28 A. Bartosiewicz/ R. Kubacki, *op. cit.*, s. 15.

nolicil sytuację prawną wszystkich obywateli o nieograniczonym obowiązku podatkowym, dokonując właściwego wyboru cechy relewantnej.

Jak wskazałam powyżej, wszelkie rozwiązania powodujące umorzenie zaległości podatkowych powinny mieć charakter nadzwyczajny i jednorazowy, a różnicowanie musi być oparte na cesze relewantnej. W odniesieniu do zaległości w opodatkowaniu dochodów z nieujawnionych zagranicznych źródeł przychodów oznaczało to konieczność nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dotychczas bowiem nieujawnienie wszystkich dochodów podlegało opodatkowaniu ryczałtową (sankcyjną) stawką 75%, o ile ich źródło znajdowało się na terytorium RP. Począwszy od 1 stycznia 2009 r. są nią objęte wszelkie dochody niezależnie od miejsca położenia ich źródła.

Na tym weryfikacja zachowania zasady równości w ustawie z dnia 25 lipca 2008 r. nie kończy się. Art. 6 ustawy przewiduje bowiem wprost, iż umorzenie zaległości oraz zwrot podatku na jej podstawie stanowi pomoc *de minimis*<sup>29</sup>. Oznacza to, że ustawa zakłada uprzywilejowanie podmiotów korzystających z jej dobrodziejstw w stosunku do konkurencji, w tym do podatników, którzy rzetelnie wypełniali swoje obowiązki podatkowe, jak i tych, którzy zapłacili podatek od dochodów z uprzednio nieujawnionych źródeł według stawki podwyższonej. Za pomoc publiczną (w oparciu o art. 87 TWE) uznaje się bowiem taką pomoc państwa lub z zasobów publicznych, które zakłócają lub mogą zakłócić konkurencję na rynku pomiędzy przedsiębiorcami<sup>30</sup>. *Prima facie* ustawa abolicyjna zapisem zawartym w art. 6 przeczy przestrzeganiu (w odniesieniu do podatników – przedsiębiorców) zasady równości wobec prawa. Należy jednak uwzględnić, że umorzenie zaległości następuje na wniosek podatnika i ma on po części wpływ na kształt swojej sytuacji prawnej (nie jest ona kształtowana *ex lege*). Wprawdzie, w przeciwieństwie do ulg uznaniowych przyznawanych na podstawie art. 67b § 1 o.p., organ podatkowy nie może zadecydować o tym, że umorzenie zaległości w ogóle nie stanowi pomocy publicznej, a jeśli nawet stanowi, to czy jest pomocą *de minimis* czy innego rodzaju. Zgodnie z zapisem art. 6 ustawy abolicyjnej, umorzenie zaległości będzie zawsze formą pomocy publicznej. Podatnik może więc jedynie, aby nie zakwalifikować się jako beneficjent pomocy publicznej, zrezygnować z dobrodziejstwa abolicji i np. skorzystać z instytucji czynnego żalu. Wówczas jego pozycja nie będzie nosiła znamion uprzywilejowania w stosunku do innych podatników nieujawniających wszystkich źródeł dochodu<sup>31</sup>. Z drugiej strony można podnieść argument, że do zaległości podatkowych i nadpłaty nie stosuje się zapisów ustawy – Ordynacja podatkowa, co wyklucza element uznaniowości organów

29 A. Kamiński, M. Pogoński, Pomoc publiczna dla przedsiębiorców, PP 2004, nr 10, s. 6.

30 Szerzej na temat przesłanek uznania ulg podatkowych za pomoc publiczną L. Etel, Ulgi w spłacie podatków a pomoc publiczna, (w:) Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008, s. 68–69.

31 Do udzielenia pomocy publicznej nie dojdzie także, mimo spełnienia wymogów formalnych ustawy, gdy na skutek przedłożenia zaświadczeń o otrzymanej w okresie ostatnich 3 lat pomocy publicznej wynikać będzie, iż stosowny limit pomocy *de minimis* został już wyczerpany. Może też jednocześnie narazić podatnika na odpowiedzialność karną-skarbową.

podatkowych. Jeśli podatnik skorzysta z abolicji, to przy spełnieniu przesłanek ustawowych organ podatkowy musi wydać decyzję o umorzeniu zaległości podatkowych. Gdyby jednak nie kwalifikować umorzenia zaległości podatkowych jako pomocy publicznej, oznaczałoby, że korzystający z niej nierzetelni podatnicy stawiani byłiby w uprzywilejowanej pozycji wobec tych wywiązujących się należycie – zyskiwaliby bowiem dodatkową, nielimitowaną kwotowo pomoc publiczną. Dzięki zapisowi art. 6 ustawy abolicyjnej unika się więc uprzywilejowania podatnika w stosunku do pozostałych mogących skorzystać z umorzenia zaległości podatkowej na podstawie ustawy z 25 lipca 2008 r. Wydaje się zatem, iż rozwiązania abolicyjne nie są zaprzeczeniem zasady równości wobec prawa zarówno na gruncie regulacji podatkowych, jak i zasad konkurencji.

W omawianej ustawie zawarte zostały również regulacje, które uniemożliwią pociągnięcie do odpowiedzialności karnej skarbowej podatników, którym stwierdzono brak rozliczenia się w Polsce dochodów z pracy uzyskanych za granicą. W rozwiązaniach zaproponowanych w niedosłej ustawie abolicyjnej z 2002 r. dokonano zróżnicowania sytuacji podmiotów w zależności od tego jaki organ (finansowy czy nie) prowadził dochodzenie. Nie wchodząc głębiej w szczegóły tamtej regulacji warto zauważyć, iż *de facto* złożenie deklaracji podatkowej (a nie zapłata zaległości) prowadziła do zastosowania abolicji i odstąpienia od odpowiedzialności karnej. Opierając się na przypadkowości, rozwiązanie z 2002 r. nie przestrzegało postulatów równości wobec prawa. Obecnie obowiązująca ustawa zakłada, iż podatnik dopiero po wydaniu decyzji o umorzeniu zaległości podatkowej nie podlega karze za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe objęte decyzją, co zrównuje sytuację prawną tych podatników.

#### 4. Wnioski

Zasada równości jest jedną z naczelných zasad zapisanych w Konstytucji RP. Odnosi się do całego systemu prawnego, w tym do stanowienia, stosowania i wykładni prawa podatkowego. Jednak, jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w sprawie K 6/89<sup>32</sup>, jednakowa ochrona praw każdego człowieka nie jest równoznaczna z ochroną jednakowych praw każdego człowieka”. Toteż czynienie odstępstw od jednakowego uregulowania sytuacji prawnej różnych grup podmiotów jest pod pewnymi warunkami możliwe. Aby zachować konstytucyjne ramy różnicowania pomiędzy poszczególnymi grupami (tu) podatników, muszą być przestrzegane następujące czynniki a) relewantność cechy odróżniającej, b) proporcjonalność w odmiennym uregulowaniu prawnym c) różnicowanie musi nastąpić w oparciu o inne wartości konstytucyjne, zwłaszcza sprawiedliwości (podatkowej). Najwięcej uwagi orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego poświęciło

32 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 października 1989 r., OTK 1989, s. 107–108.



relewantności cech odróżniających poszczególne grupy podatników. W oparciu o ewolucję tez orzeczeń TK można za takie przyjąć np. miejsce zamieszkania z podziałem nie tylko na terytorium RP i zagranicę; lecz szczegółowiej – co do konkretnego kraju, z którym Polska podpisała lub nie umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania i jakiego rodzaju klauzule są w niej zawarte. Poza tym dopuszczalne różnicowanie w oparciu o źródło przychodów – prowadzenie działalności gospodarczej czy pracy najemnej, w opozycji do pobierania emerytur i rent. Podobnie stan cywilny – w przypadku osób wychowujących małoletnie dzieci. Zakwestionowano natomiast jako cechę relewantną wysokość dochodów na członka rodziny (w przypadku osób samotnie wychowujących małoletnie dzieci), fakt nieujawnienia dochodów ze wszystkich ich źródeł. Ta ostatnia była przedmiotem rozważań TK w 2002 r. (K 41/02), co zaowocowało dwiema ustawami abolicyjnymi (z 2002 r. w odniesieniu do przedsiębiorców krajowych i w 2008 r. w odniesieniu do dochodów z nieujawnionych źródeł zagranicznych) uwzględniającymi główne zastrzeżenia Trybunału Konstytucyjnego w przedmiocie zachowania zasady równości.

# ODPOWIEDZIALNOŚĆ WŁAŚCICIELA RZECZY ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE UŻYTKOWNIKA NA PODSTAWIE ART. 114 ORDYNACJI PODATKOWEJ W ŚWIETLE KONSTYTUCJI

RYSZARD SOWIŃSKI

Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie o zgodność z Konstytucją art. 114 Ordynacji podatkowej. Analizowany przepis wprowadza zasadę odpowiedzialności za zaległości podatkowe podmiotów powiązanych, z których jeden jest właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub samoistnym posiadaczem, a drugi – użytkownikiem rzeczy lub prawa majątkowego. Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia podmiotów powiązanych na potrzeby Ordynacji, wprowadził jedynie odesłanie do pojęcia powiązań na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W tym miejscu przypomnieć jedynie należy, że wspomniane ustawy wprowadzają pojęcie podmiotów powiązanych odrębnie dla powiązań krajowych a odrębnie dla międzynarodowych. Powiązania pomiędzy podmiotem krajowym i zagranicznym mogą polegać na zarządzaniu, kontroli lub związkach kapitałowych. Natomiast w przypadku podmiotów krajowych dodatkową kategorią powiązań są związki wynikające ze stosunku pracy, powiązań majątkowych oraz rodzinnych.

Zgodnie z treścią art. 114 Ordynacji, właściciel, samoistny posiadacz oraz użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego<sup>1</sup> odpowiada za zaległości podatkowe użytkownika tej rzeczy, o ile:

- użytkownik jest podmiotem powiązany,
- rzecz lub prawo majątkowe wykorzystywane są do prowadzonej przez użytkownika działalności gospodarczej,
- zaległości powstały w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez użytkownika.

Katalog sytuacji, w których może dojść do powstania odpowiedzialności, jest szeroki – omawiany przepis dotyczy bowiem nie tylko użytkownika rozumianego jako ograniczone prawo rzeczowe, uregulowane w art. 252 i n. Kodeksu cywilnego

<sup>1</sup> Krytyczne uwagi w kwestii poprawności redakcji omawianego przepisu (w:) Odrowąż–Sypniewski W., W sprawie zgodności z Konstytucją przepisów Ordynacji podatkowej odnoszących się do odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, „Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu”, nr 2 (51) 2003, s. 27 i n.

go. Zgodnie z regulacją art. 114 § 4 Ordynacji podatkowej, przepisy o odpowiedzialności użytkownika stosuje się odpowiednio do „najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze.”

Konsekwencje obowiązywania art. 114 Ordynacji podatkowej mogą być dostrzegalne nie tylko dla podmiotów świadomie współdziałających z uchylającymi się od opodatkowania podatnikami w celu ochrony majątku służącego prowadzeniu działalności gospodarczej przed egzekucją. Przypadki intencjonalnego działania w celu zmniejszenia skuteczności egzekucji występują dość często, chociaż teza, że taki właśnie cel przyświeca większości umów dzierżawy, najmu, leasingu i innych podobnych umów zawieranych pomiędzy powiązаныmi podatnikami, była by trudna do udowodnienia. Na utratę majątku narażeni są również właściciele, samoistni posiadacze oraz użytkownicy wiczyści, których celem jest jedynie odpłatne przekazanie majątku w używanie lub użytkowanie<sup>2</sup> i osiąganie z tego tytułu korzyści finansowych (choć warto wskazać, że osiąganie korzyści nie jest przesłanką powstania odpowiedzialności na podstawie art. 114 Ordynacji). Niejednokrotnie udziałowcy i akcjonariusze spółek kapitałowych zawierają ze spółkami umowy najmu i dzierżawy, spółki powiązane wspólnie korzystają z majątku w celu obniżenia poziomu kosztów stałych, osoby fizyczne zasiadają we władzach więcej niż jednej spółki w celu zwiększenia poziomu kontroli nad udostępnionym tej spółce majątkiem, lepszej realizacji wspólnych celów strategicznych itd. Wynajęcie członkowi rodziny lokalu na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej skutkuje możliwością powstania odpowiedzialności z art. 114 bez względu na to, czy celem obu stron umowy było uchylenie się przed egzekucją czy wyłącznie czerpanie korzyści finansowych z posiadanego majątku.

Wielość stanów faktycznych, w których (pomimo dobrej wiary stron transakcji) może powstać odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika, skłania do refleksji nad zgodnością z Konstytucją przepisu art. 114 Ordynacji podatkowej. Punktem wyjścia do takich rozważań powinna stać się próba odpowiedzi na pytanie o cel, jaki przyświecał ustawodawcy przy wprowadzeniu tego przepisu oraz o konstytucyjne zasady, które przepis ten powinien respektować. W dalszej kolejności warto rozważyć, jakie zagrożenia dla konstytucyjnych praw i wolności stwarza omawiana regulacja, a w konsekwencji, czy przepis ten jest uzasadniony w świetle konstytucyjnej zasady proporcjonalności, określonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Można jedynie domyślać się, jakie jest *ratio legis* analizowanego przepisu. W uzasadnieniu do projektu zmian w Ordynacji podatkowej<sup>3</sup> projektodawca nie zawarł żadnych wskazówek pozwalających na ocenę powodów kryjących się za

2 Warto w tym miejscu rozróżnić pojęcie użytkowania rozumianego jako ograniczone prawo rzeczowe i użytkowania w rozumieniu potocznym, a więc używania z prawem do pobierania pożytków na podstawie umowy dzierżawy i innych podobnych umów.

3 Uzasadnienie do projektu zmian ustawy Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 414, Warszawa, 18 kwietnia 2002 r.

wprowadzeniem omawianej regulacji. W rzeczywistości w uzasadnieniu do proponowanych zmian w Ordynacji podatkowej powtórzono jedynie (a raczej sparafrazowano) treść przepisu, co w praktyce oznacza brak uzasadnienia. Można zatem jedynie domyślać się, że omawiany przepis miał wprowadzić dodatkową możliwość egzekwowania zaległości podatkowych w sytuacji, gdy podatnik posiadający takie zaległości nie posiada majątku, z którego można przeprowadzić skuteczną egzekucję. Podatnicy uchylający się od obowiązku podatkowego niejednokrotnie starają się tak kształtować swoją sytuację majątkową, aby majątek, który służy prowadzeniu działalności gospodarczej, nie był ich własnością. Składniki majątku są w takich sytuacjach najczęściej własnością członków rodziny, spółek powiązanych kapitałowo lub innych podmiotów, które co do zasady należą do kategorii „podmiotów powiązanych” w rozumieniu przepisów ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiednie kształtowanie sytuacji majątkowej podatnika uchylającego się przed opodatkowaniem jest zatem jedną z form ucieczki przed odpowiedzialnością i w tym sensie przepis art. 114 Ordynacji podatkowej znajduje pewne uzasadnienie. Rozważając zasadność takiej regulacji w świetle Konstytucji, można postawić tezę, że art. 114, podobnie jak i inne przepisy o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe, stanowi jedną z gwarancji zachowania określonej w art. 84 Konstytucji zasady powszechności opodatkowania. Państwo, jako dobro wspólne, powinno być utrzymywane przez wszystkich obywateli, stosownie do ich indywidualnych możliwości, a obowiązkiem władzy publicznej jest egzekwowanie tych obowiązków. „Skoro każdemu w państwie przysługują takie same prawa, to tym prawom powinny także odpowiadać określone (...) obowiązki publicznoprawne”<sup>4</sup>. Przepisy o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe mają wzmocnić możliwości egzekwowania przez władzę publiczną obywatelskich obowiązków, ograniczając możliwość „ucieczki” przed egzekucją podatnikom uchylającym się od opodatkowania i wprowadzając swoistą „sankcję” dla podmiotów z nimi współdziałających.

Omawiany przepis budzi jednak wątpliwość w świetle co najmniej trzech zasad konstytucyjnych – konstytucyjnej zasady ochrony własności (art. 21 ust. 1 oraz art. 64 Konstytucji), wywiedzionej z art. 2 Konstytucji zasady pewności obrotu i zasady bezpieczeństwa prawnego, a także (formułowanej również na gruncie art. 2 Konstytucji) zasady określoności przepisów prawnych.

Własność, będąca fundamentem ustroju gospodarczego kraju, jest instytucją, której naruszenie może być usprawiedliwione jedynie w wyjątkowych sytuacjach, a dopuszczalność ograniczenia prawa własności została określona w ściśle określonych przypadkach opisanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zgodnie ze stanowiskiem zarysowanym w doktrynie<sup>5</sup> prawa konstytucyjnego i orzecznictwie Trybu-

4 A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 43.

5 K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Warszawa 1999; L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, Warszawa 2003, s. 29.

nału Konstytucyjnego<sup>6</sup>, dla określenia granic naruszania praw i wolności należy odpowiedzieć na trzy pytania:

- czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych skutków (zasada przydatności),
- czy regulacja jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności),
- czy efekty regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności *sensu stricto*)?<sup>7</sup>

W analizowanym przypadku można przychylić się do poglądu, że przepis art. 114 Ordynacji może być skutecznym środkiem ochrony interesu publicznego i realizacji zasady powszechności opodatkowania (zasada przydatności), a w pewnych przypadkach może być jedynym sposobem na skuteczną egzekucję zaległości podatkowych (gdy podatnik, nie chcąc narażać kontrahentów na odpowiedzialność, stara się dobrowolnie spełnić swoje zobowiązania) lub gdy dochodzi do „zastępczego” wykonania obowiązku podatnika przez osobę trzecią (zasada konieczności). Problem zgodności przepisu art. 114 Ordynacji z Konstytucją tkwi jednak w tym, że ciężary nakładane na osoby trzecie (w tym przypadku ryzyko utraty majątku) są nieproporcjonalne do efektów regulacji – stwarzają bowiem zagrożenie dla wielu powiązanych z użytkownikami właścicieli, podczas gdy tylko nieliczni z nich współdziałają aktywnie w procedurze uchylania się od opodatkowania przez tych użytkowników. Przepis, który nakłada na działających w dobrej wierze właścicieli majątku odpowiedzialność za zaległości podatkowe jego użytkowników, nawet jeżeli pomiędzy tymi podmiotami istnieją powiązania opisane w Ordynacji, nie znajduje uzasadnienia<sup>8</sup>.

Analizowany przepis budzi istotną wątpliwość w świetle wyrażonej w art. 1 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawa. Jedną z reguł, którą można wywieść z zasady państwa prawa, jest zasada pewności obrotu i bezpieczeństwa prawnego, a drugą – zasada określoności przepisów.

Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, w państwie prawnym system prawny powinien być tak ukształtowany, aby zagwarantować pewność obrotu<sup>9</sup>. Pewność ta jest bez wątpienia narażona w sytuacji, gdy osoba trzecia może odpowiadać za zaległości podatkowe podmiotu powiązanego użytkującego jej majątek. Sam fakt istnienia powiązania pomiędzy podmiotami nie oznacza wcale, iż właściciel majątku będącego przedmiotem użytkowania lub oddanego w posiadanie zależne

6 Wyrok z 26 kwietnia 1995 r., K11/94, OTK 1995 cz. I, s. 133–134, zob. też A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 68 i n.

7 L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, Warszawa 2003, s. 29.

8 Zob. np. L. Etel, *Opinia w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, Ekspertyzy i Opinie Biura Studiów i Ekspertyz Sejmu, Warszawa 8 maja 2002

9 Zob. np. orzeczenie TK z dnia 15 grudnia 1992 r., sygn. akt K. 6/92; wyrok TK z dnia 8 marca 2005 r. sygn. akt K 27/03.

w ramach umowy najmu, dzierżawy, leasingu i podobnych umów posiada informacje o istnieniu albo nieistnieniu zaległości podatkowych ich posiadacza. Przepis art. 114 nie wprowadza żadnych gwarancji ochrony właścicieli majątku oddanego w użytkowanie – udostępnienie informacji o istniejących zaległościach podatkowych użytkownika nie jest jego obowiązkiem. W przypadku innych rodzajów odpowiedzialności (np. nabywcy przedsiębiorstwa, wspólników spółek osobowych czy członków zarządu osób prawnych) osoby trzecie profesjonalnie zajmują się prowadzeniem działalności gospodarczej i posiadają informacje o zobowiązaniach podatkowych podatników, za których ponoszą odpowiedzialność (tak jest np. w przypadku członków zarządu czy wspólników spółek osobowych) albo w ramach należytej staranności badają stan rozliczeń podatkowych podatników (np. w przypadku nabycia przedsiębiorstwa i towarzyszącego temu nabyciu audytowi prawnemu).

Zasada określoności przepisów prawnych sprowadza się do postulatu takiego ich formułowania, aby z treści przepisu można było jednoznacznie interpretować treść norm w nich zawartych<sup>10</sup>. Postulat ten ujęto m.in. w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w następujący sposób: „z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, dająca organowi państwowemu uprawnienia do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich musi spełnić wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji...”<sup>11</sup>. Przesłanką stwierdzenia niezgodności przepisu z Konstytucją może być, między innymi, niedokładne i nieprecyzyjne sformułowanie treści przepisu<sup>12</sup>. W analizowanej regulacji odnaleźć można kilka elementów, które budzić mogą poważną wątpliwość interpretacyjną. I tak, na przykład, użycie przez ustawodawcę sformułowania o „innych umowach o podobnym charakterze” powoduje, iż zakres stanów prawnych będących przesłanką zastosowania art. 114 staje się niejasny. Takie niejasności mogą dotyczyć na przykład sytuacji nieodpłatnego oddania rzeczy w używanie lub ustanowienia zastawu, a także innych umów cywilnoprawnych, które wiążą się z przekazaniem władztwa nad rzeczą. Zastrzeżenia co do poprawności omawianego przepisu dotyczą również dwóch innych kwestii. Po pierwsze, z treści przepisu nie wynika w sposób jednoznaczny, czy ustawodawca, posługując się pojęciem „użytkowanie”, miał na myśli użytkowanie rozumiane jako ograniczone prawo rzeczowe (art. 252 i n. Kodeksu cywilnego) czy też używanie<sup>13</sup> bądź użytkowanie w znaczeniu potocznym, jak na to wskazuje treść § 4 omawianego przepisu. Po drugie, jak wskazuje W. Odrowąż-Sypniewski, ustawodawca w sposób niezbyt fortunny posługuje się pojęciem „użytkownika wieczystego rze-

10 Zob np. R. Mastalski, *Zasada państwa prawnego w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Glosa” 1995, nr 5, s. 15–16.

11 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 1992 r. (U 6/92, OTK 1992, cz. I, s. 302–303).

12 Zob. szerzej Mączyński D. Sowiński R., *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3, s. 35 i n.

13 Na wątpliwość tę wskazuje W. Odrowąż-Sypniewski, *W sprawie zgodności z Konstytucją przepisów Ordynacji podatkowej odnoszących się do odpowiedzialności osób trzecich z zobowiązania podatkowe*, „Ekspertyzy i Opinie Prawne” 2003, nr 2(51), s. 19 i n.

czy lub prawa majątkowego” nie wyróżniając wśród przedmiotów użytkowania wieczystego gruntów<sup>14</sup>. Choć wskazane przez W. Odrowąża–Sypniewskiego wątpliwości można uznać za dające się usunąć w procesie wykładni językowej, w art. 114 (podobnie jak i zresztą w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) znalazły się sformułowania budzące znacznie poważniejsze zastrzeżenia w świetle konstytucyjnej zasady określoności przepisów prawnych. Dotyczą one zakresu pojęcia podmiotów powiązanych, a dokładniej – zakresu powiązań o charakterze majątkowym czy wynikających ze stosunku pracy. Warto przypomnieć, że w Ordynacji podatkowej wskazano na cztery typy powiązań skutkujących możliwością powstania odpowiedzialności na gruncie art. 114 (powiązania rodzinne, kapitałowe, majątkowe oraz wynikające ze stosunku pracy). O ile w ustawach o podatkach dochodowych dość precyzyjnie zdefiniowano zakres powiązań rodzinnych i kapitałowych, pozostałe dwie kategorie powiązań sformułowane są w sposób wyjątkowo nieprecyzyjny.

Warto wskazać na niezwykle ważną cechę odróżniającą sposób interpretacji pojęcia powiązań majątkowych oraz powiązań wynikających ze stosunku pracy na gruncie przepisów ustaw o podatkach dochodowych od interpretacji tych samych pojęć użytych w ustawie Ordynacja podatkowa. Otóż w przypadku podatków dochodowych do zastosowania instytucji oszacowania podstawy opodatkowania konieczne jest nie tylko istnienie takich powiązań, ale także wykazanie, że powiązania te miały wpływ na warunki transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Ustawodawca dopuszcza oszacowanie w sytuacji, gdy „w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne”<sup>15</sup>. Tak więc nieprecyzyjność pojęcia powiązań majątkowych i wynikających ze stosunku pracy można usprawiedliwić w przypadku przepisów o cenach transferowych o tyle, że organ podatkowy dokonujący szacowania musi wykazać istnienie wpływu tych powiązań na warunki transakcji. Natomiast w przypadku przepisów ustawy Ordynacja podatkowa taka przesłanka nie występuje. Inaczej rzecz ujmując – do powstania odpowiedzialności osoby trzeciej podmioty powiązane mogą zawierać transakcje (np. umowę najmu) zgodnie z warunkami rynkowymi, tak jak ustaliłyby to podmioty niezależne. Natomiast do oszacowania cen pomiędzy podmiotami powiązanymi na gruncie ustaw o podatkach dochodowych konieczne jest wykazanie, że warunki tych transakcji różnią się od warunków rynkowych.

Interpretując omawiany, przepis można zatem dojść do paradoksalnego wniosku, że w każdym przypadku oddania rzeczy (prawa majątkowego) w użytkowanie, a także w każdym przypadku zawarcia umowy najmu, dzierżawy itp. pojawia się możliwość zastosowania art. 114, albowiem korzystanie na podstawie tego

14 *Ibidem*

15 Art. 25 ust. 1 pkt 3) w zw. z art. 25. ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i analogiczne przepisy art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

typu umów z cudzego majątku można zinterpretować jako istnienie „powiązania o charakterze majątkowym”. Teza taka wydaje się niedorzeczna, ale trudno kwestionować ją w świetle wykładni językowej przepisu art. 114 Ordynacji.

Kolejną istotną wątpliwość interpretacyjną budzi użyte w § 4 omawianej regulacji pojęcie „umów o podobnym charakterze”. Choć sformułowania takie pojawiają się czasami w przepisach podatkowych<sup>16</sup>, należy odnieść się do nich krytycznie. Na gruncie prawa publicznego, w sytuacji gdy regulacja prawna może w istotny sposób ingerować w tak podstawowe prawa jak prawo własności, używanie pojęć niedookreślonych jest niewskazane i powinno następować przede wszystkim w sytuacjach, gdy służy to ochronie podatnika (np. przy formułowaniu przesłanek umorzenia zaległości podatkowych).

Powszechność obowiązku podatkowego jest ważną zasadą konstytucyjną, a organy podatkowe powinny mieć możliwość skutecznego egzekwowania zaległości podatkowych. Skutecznym narzędziem umożliwiającym realizację obowiązku podatkowego przez podatnika lub „zastępczego” wykonania takiego obowiązku przez osobę trzecią mogą być przepisy o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatników. Konstruując tego typu przepisy, należy jednak pamiętać o konieczności ochrony własności oraz zapewnienia bezpieczeństwa prawnego działających w dobrej wierze uczestników obrotu gospodarczego. Wydaje się, że w przypadku art. 114 granice dopuszczalnej ingerencji w sferę praw obywatelskich zostały przekroczone. Krytyczne stanowisko w sprawie regulacji jest formułowane w literaturze przedmiotu od samego momentu pojawienia się art. 114 w Ordynacji ze względu na „ogólnikowość i brak precyzji”<sup>17</sup>, „wpływ na funkcjonowanie gospodarki”<sup>18</sup> czy brak uzasadnienia w „dotychczasowych podstawach wprowadzania odpowiedzialności osób trzecich”<sup>19</sup>. Jednym z ciekawych postulatów formułowanych w literaturze przedmiotu jest postulat przywrócenia rozwiązania stosowanego na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r. (art. 40 ust. 2). Przepis ten zawierał klauzulę generalną, nakazującą badanie z urzędu, czy w konkretnym przypadku „nie zachodzą szczególne okoliczności ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze sprzeciwiające się orzeczeniu o odpowiedzialności osoby trzeciej”<sup>20</sup>. Obecnie, jak wskazują autorzy propozycji, organ podatkowy nawet w wyjątkowych sytuacjach zobowiązany jest do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej i dopiero w trybie art. 67c Ordynacji może rozważyć wniosek o umorzenie kwot wynikających z decyzji o odpowiedzialności<sup>21</sup>.

16 Np. w art. 10 ust. 1 pkt 6) czy art. 13 pkt. 9) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

17 Zob. N. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Wrocław 2008, s. 487 a także A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 406.

18 *Ibidem*

19 A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Gdańsk 2004, s. 95.

20 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 403.

21 *Ibidem*



Zdaniem autora artykuł 114 Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu powinien zostać wykreślony z Ordynacji lub zostać zmieniony w taki sposób, aby pogodzić z jednej strony konieczność skutecznej egzekucji zaległości podatkowych, a z drugiej strony potrzebę zapewnienia ochrony działających w dobrej wierze właścicieli, użytkowników wieczystych i samoistnych posiadaczy majątku.

# ILUZJA WYKŁADNI JĘZYKOWEJ

ZYGMUNT TOBOR

1. Podstawowym pytaniem w dyskursie interpretacyjnym nie jest pytanie „jak?”, ale „co?”. Odpowiedź na pytanie „co” jest prosta. Zawsze będzie chodziło o intencję prawodawcy. Jeśli udzielimy innej odpowiedzi na pytanie „co”, to zdefiniujemy działalność, która z interpretacją niewiele ma wspólnego. Jest to konsekwencja analityczna, wynikająca z pojęcia prawa<sup>1</sup>. Podobnie jak przy interpretacji umów, celem jest ustalenie woli stron.

Zwrot „wykładnia językowa” może być sensownie używany tylko na oznaczenie sposobu ustalania intencji prawodawcy. Temu sposobowi przypisywane jest w prawie podatkowym (i nie tylko) szczególne znaczenie.

Koronny argument wypowiedziany jest w następujący sposób: „w państwie prawa jednostka powinna polegać na tym, co normodawca w tekście prawnym rzeczywiście powiedział, a nie na tym, co chciał powiedzieć”<sup>2</sup>. Stwierdzenie to oparte jest na założeniu, że rozróżnienie tego, co prawodawca „rzeczywiście” powiedział i tego, co chciał powiedzieć, nie przedstawia najmniejszych problemów. Nic bardziej błędnego. Podstawowy problem z analizą tego, co mówią prawnicy (w tym i sądy) o wykładni językowej, znaczeniu językowym, jednoznaczności itd., polega na tym, że ich wypowiedzi opierają się na czymś, co można określić jako *ludowa lingwistyka*. Nie odnoszą się one w żaden sposób do współczesnej wiedzy o języku. To paradoksalne, ale prawnicy w całym swoim życiu zawodowym koncentrują się na tekście, o naturze którego nie mają najmniejszego pojęcia. Bo niby skąd mieliby taką wiedzę posiadać? Na studiach czy aplikacjach z pewnością tego nie uczą. To właśnie brak wiedzy umożliwia prawnikom formułowanie najdziwniejszych twierdzeń m.in. na temat wykładni językowej, literalnej, „ściślej”, „błędnej” itd.

Czy w procesie interpretacji ustalamy to, co prawodawca powiedział, czy też to, co chciał powiedzieć? Wbrew pogładowi, który został zacytowany powyżej, uważam, że zawsze interpretator ustala to, co prawodawca chciał powiedzieć. Swoje stanowisko opieram na trzech różnego rodzaju argumentach. Pierwszy argument – analityczny – jest oczywisty. Interpretacja to przecież ustalanie intencji prawodawcy. Drugi argument ma charakter lingwistyczny. Do podstawowych ka-

1 Por. na ten temat S. Fish, *Intention is All there is: a Critical Analysis of Aharon Barak's Purposive Interpretation in Law*, „Cardozo Law Review” 2008, vol 29; L. Alexander, *All or Nothing at All? The Intentions of Authorities and the Authority of Intentions*, (w:) *Law and Interpretation. Essays in Legal Philosophy*, Ed. A. Marmor, Oxford 1995, s. 357–404.

2 R. Mastalski, *Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją*, (w:) *Materiały konferencyjne Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego*, styczeń 2009 r. w Białowieży.

nonów należy rozróżnienie *language – parole* czy *sentencie meaning – utterance meaning*<sup>3</sup>. *Sentence meaning* to znaczenie ustalone jako kombinacja znaczenia poszczególnych zwrotów i reguł składniowych, bez uwzględnienia jakiegokolwiek kontekstu czy intencji. Lingwiści w swoich pracach przedstawili bardzo wiele argumentów przemawiających za tym, że takie znaczenie w przyrodzie nie występuje. Gdyby nawet coś takiego można było ustalić, to dla prawników nie przedstawiałoby żadnej wartości. Tekst prawny to przecież efekt celowej, intencjonalnej działalności prawodawcy. Każde przypisanie znaczenia wyrażeniom tekstu prawnego jest dokonywane z perspektywy tego, co prawodawca chciał powiedzieć, jak to trafnie ujął S. Fish w tytule jednego ze swoich artykułów „There is No Textual Position”<sup>4</sup>. W innym swoim tekście zauważa: „każde odczytanie, które jest naturalnym i oczywistym w świetle pewnego założonego celu (a nie jest możliwe nie założyć żadnego), jest odczytaniem dosłownym; ale żadne odczytanie nie jest dosłowne w tym sensie, że jest osiągalne w oderwaniu od jakiegokolwiek celu.”<sup>5</sup>

Podstawę trzeciego argumentu, empirycznego, stanowi orzecznictwo sądowe. Przyjrzyjmy się pewnym charakterystycznym fragmentom orzeczeń. Z jednej strony mamy wypowiedzi typu: „wykładnia literalna przywoływanego przepisu wskazuje jednoznacznie...”<sup>6</sup>; „respektując znaczenie literalne poszczególnych zwrotów użytych w art....za oczywistą należy uznać...”<sup>7</sup>. Natomiast z drugiej strony mamy następujące stwierdzenia: „literalna wykładnia... jest niewystarczająca do prawidłowego odczytania rzeczywistej normy prawnej zawartej w przepisie...”<sup>8</sup>; „wyprowadzenie takiego wniosku z jedynie literalnej wykładni sformułowania, ... byłoby nieuprawnione. Konieczne jest odwołanie się do *ratio legis* tego przepisu...”<sup>9</sup>; „wykładnia językowa nie może się sprowadzać do szukania sensu poszczególnych wyrazów – mieć charakter filologiczny – lecz powinna szukać rzeczywistego sensu poszczególnych zdań (ich zespołów), co wymaga jej połączenia z celem regulacji prawnej. Prawodawca określa bowiem przez słowa, co zamierza osiągnąć”<sup>10</sup>.

Otóż, oparcie się na znaczeniu literalnym nie oznacza przypisania temu znaczeniu pierwszeństwa przed intencją prawodawcy. Znaczy tylko tyle, że literalne, dosłowne rozumienie pokrywa się z intencją przypisywaną prawodawcy przez interpretatora. W bardzo wielu orzeczeniach jednak interpretatorzy dochodzą do wniosku, że znaczenie literalne intencji prawodawcy nie odzwierciedla. Wnio-

3 Rozróżnienie „między systemem, rozumianym jako abstrakcyjne narzędzie, a użyciem systemu, jako zastosowaniem tego narzędzia w konkretnych aktach mowy” R. Grzegorzczkowska, *Wprowadzenie do semantyki językoznawczej*, Warszawa 2001, s. 29.

4 S. Fish, *There is No Textual Position*, „San Diego Law Review” 2005, vol. 42, s. 629 i n.

5 S. Fish: *Zwyczajnie okoliczności, język dosłowny, bezpośrednie akty mowy, to, co normalne, potoczne, oczywiste, zrozumiałe samo przez się i inne szczególne przypadki*, (w:) *Interpretacja, retoryka, polityka*. Kraków 2002, s. 43.

6 Por. wyrok TK z 16 czerwca 2008 r., sygn. P 37/07, OTK–A 2008/5/80.

7 Por. postanowienie SN z 29 sierpnia 20007 r., sygn. I KZP 23/07, OSNKW 2007/9/65.

8 Por. uchwała NSA z 21 kwietnia 2008 r., sygn. I OPS 1/08, ONSAiWSA 2008/5/74.

9 Por. wyrok WSA z 17 lutego 2007 r., sygn. II SA/Wa 2393/06, LEX nr 318165.

10 Por. uchwała NSA z 20 marca 2000 r., sygn. FPS 14/99, ONSA 2000/3/92.

sek jest jasny: interpretacja zawsze przebiega z perspektywy domniemanej intencji prawodawcy.

2. To, co zostało napisane powyżej, stanowi dobry punkt wyjścia dla określenia roli wykładni językowej w dyskursie interpretacyjnym. Postaram się uzasadnić twierdzenie o całkowitej bezużyteczności tzw. wykładni językowej. Użyłem określenia „tak zwanej”, bowiem te zabiegi, które tradycyjnie zalicza się do wykładni językowej, w rzeczywistości poprzedzają proces interpretacji i są użyteczne na etapie ustalania rozumień tekstu prawnego. Jeśli w dyskursie pojawia się tylko jedno rozumienie tekstu (tzw. prosty przypadek, *easy case*), to możemy mówić o dominującej, pierwszorzędnej roli wykładni językowej<sup>11</sup>. Ale w takich przypadkach konieczność interpretacji nie pojawia się. Kiedy w dyskursie pojawiają się dwa możliwe rozumienia tekstu, to wykładnia językowa jest całkowicie bezużyteczna. Argumentów dostarcza zarówno literatura lingwistyczna, jak i orzecznictwo sądowe.

Można wyróżnić dwa rodzaje problemów interpretacyjnych. Pierwsze są związane z użytym przez prawodawcę językiem. W tekstach prawnych pojawiają się problemy związane z wieloznacznością semantyczną (nie stanowią one większych problemów), wieloznacznością syntaktyczną (o dużo większym stopniu trudności), nieostrością, otwartą tekstowością itp. Problemy językowe nie są rozwiązywalne za pomocą wykładni językowej<sup>12</sup>.

Jak przy pomocy wykładni językowej rozstrzygnąć, czy dany budynek ma charakter mieszkalny<sup>13</sup>, jest „małym domem mieszkalnym”<sup>14</sup>, czy też jest „budowlą infrastruktury portowej”<sup>15</sup>? Jak rozstrzygnąć, czy „środek transportu” jest „urządzeniem przemysłowym”<sup>16</sup>, czy dany pojazd zakwalifikować do osobowych, czy ciężarowych<sup>17</sup>? Nie wspomnę o dużo bardziej skomplikowanych kwestiach, jak na przykład rozstrzygnięcie, czy pojęcie „wydanie decyzji” obejmuje również jej doręczenie<sup>18</sup>, albo czy termin „sędzia” użyty w jednym z przepisów obejmuje także sędziego w stanie spoczynku<sup>19</sup>. Sądy doskonale zdają sobie z tego sprawę, zaznaczając wielokrotnie, że „wykładnia językowa w niniejszej sprawie jest zawodna”<sup>20</sup>, „poprzestanie na wykładni gramatycznej, jak to uczynił organ podatkowy, nie jest wystarczające dla prawidłowego ustalenia znaczenia analizowane-

11 Jak trafnie zwrócono w literaturze uwagę podejście językowe, „applies to the easiest cases, the cases in which the relevant dispute does not concern an ambiguous, vague, or context sensitive piece of language” – S.C. Rickless, *A Synthetic Approach to Legal Adjudication*, „San Diego Law Review” 2005, vol. 42, s. 519 i n.

12 “We cannot resolve ambiguities by dictionary definitions or by any other means of verifying what words mean in natural language” – A. Marmor, *The Immorality of Textualism*, „Loyola of Los Angeles Law Review” 2005, vol. 38, s. 2073; T. A.O. Endicott, *Vagueness in Law*, Oxford 2003, s. 77 i n.

13 Por. wyrok WSA z 26 października 2007 r., sygn. I SA/Po 948/07, LEX nr 399017.

14 Por. wyrok NSA z 24 lipca 2007 r., sygn. II OSK 1092/06, LEX nr 399017.

15 Por. wyrok WSA z 31 października 2007 r., sygn. I SA/Sz 390/07, LEX nr 398965.

16 Por. wyrok WSA z 25 kwietnia 2007 r., sygn. III SA/Wa 4219/06, POP 2008/3/228.

17 Por. wyrok WSA z 7 października 2008 r., sygn. I SA/Ld 834/08, LEX nr 446985.

18 Por. uchwałę NSA z 17 grudnia 2007 r., sygn. I FPS 5/07, ONSAiWSA 2008/2/22.

19 Por. uchwałę SN z 22 marca 2007 r., sygn. II PZP 6/06, OSNP 2008/13–14/184.

20 Por. wyrok WSA z 25 września 2008 r., sygn. III SA/Wa 651/08, LEX nr 460629.

go przepisu”<sup>21</sup>; „wykładnia językowa przepisów... napotyka poważne trudności, co do rozumienia norm w nich zawartych”<sup>22</sup>.

Drugi rodzaj problemów interpretacyjnych pojawia się, mimo że „znaczenie językowe” tekstu prawnego nie budzi wątpliwości. W orzecznictwie spotkać można wiele orzeczeń, w których sądy stwierdzają: „przedstawiona do wyjaśnienia wątpliwość prawna dotyczy przepisu wydawałoby się całkowicie jasnego i jednoznacznego z punktu widzenia wykładni językowej”<sup>23</sup>. Trafnie również zauważają, że tego rodzaju problemów „nie da się usunąć w oparciu o językową wykładnię prawa, gdyż z tego punktu widzenia omawiane przepisy nie budzą wątpliwości”<sup>24</sup>.

W setkach orzeczeń znaleźć można stwierdzenia sądów, że wykładnia językowa prowadzi do jakiś tam rezultatów. Jest to pseudouzasadnienie, ponieważ w ramach tzw. wykładni językowej używa się wielu narzędzi, które mogą prowadzić do odmiennych rozstrzygnięć. Jak trafnie zauważył Sąd Najwyższy: „wykładnią językową rządzą różne dyrektywy”<sup>25</sup>.

Wykładnia językowa to poszukiwanie rozumienia interpretowanych zwrotów w języku prawnym, prawniczym i ogólnym. W wielu opracowaniach jak punkt wyjścia wszelkiej interpretacji przyjmuje się definicje legalne<sup>26</sup>. I słusznie. Z tym że nie chodzi tu o żadną interpretację, ale o ustalenie rozumienia pewnych wyrażen. Definicja legalna to najmocniejszy dowód intencji prawodawcy. Zdarza się, że same definicje legalne wymagają interpretacji, ale to już całkiem inny problem.<sup>27</sup>

W wypadku braku definicji legalnych interpretator staje przed dylematem czy wybrać znaczenie wynikające z języka ogólnego, języka prawniczego czy też języka prawnego innych aktów normatywnych. Analizując orzecznictwo, trudno stwierdzić jakkolwiek prawidłowość w tym zakresie.<sup>28</sup>

Występuje cały szereg orzeczeń, w których przypisuje się prymat językowi prawnemu zaczerpniętemu z innych aktów normatywnych. W jednym z orzeczeń, analizując znaczenie pojęcia „nabycie”, sąd stwierdza, iż „...znaczenie tego sło-

21 Por. wyrok WSA z 2 września 2008 r., sygn. I SA/Gd 408/08, LEX nr 429453.

22 Por. uchwałę NSA z 28 maja 2007 r., sygn. I FPS 5/06, ONSAIWSA 2007/5/108.

23 Por. uchwałę NSA z 25 sierpnia 2003 r., sygn. FPS 7/03, ONSA 2004/1/4.

24 Por. wyrok WSA z 15 października 2004 r., sygn. III SA 2417/03, LEX nr 162505.

25 Por. uchwałę SN z 18 marca 2008 r., sygn. II PZP 2/08, OSNP 2008/15–16/211.

26 Por. np. L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów, Toruń 2002, s. 156; J. Nowacki, Z. Tobor, Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 2007, s. 195.

27 Por. A. Brodziak-Bielska, Kłopoty z definicjami legalnymi, (w:) System prawny a porządek prawny, Szczecin 2008, s. 159–174.

28 „Nasuwa się zatem pytanie jak rozumieć pojęcie »zlecić« użyte w tym przypisie, bowiem ustawodawca w słowniczku zamieszczonym w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zdefiniował tego terminu. Czy odwołać się do cywilnoprawnego znaczenia tego pojęcia, czy też znaczenia gramatycznego” – wyrok WSA z 27 września 2005 r., sygn. III SA/Wa 1944/05, LEX nr 177345. Por. także charakterystyczne stwierdzenie TK: „Należy jednak mieć na uwadze, że język prawny ma swoją specyfikę. Potoczne rozumienie jakiegos pojęcia używanego w akcie normatywnym nie wystarcza. Organ określający treść pojęć prawnych, w przypadku braku ustawowego słowniczka, bierze pod uwagę także całokształt obowiązującego w tej materii prawa oraz ukształtowana na jego bazie praktykę” – wyrok TK z 22 września 2005 r., sygn. Kp 1/05, OTK–A 2005/8/93. Użyte przez TK określenie „także” sugeruje, że język potoczny to tylko punkt wyjścia.

wa w języku prawnym jest bogatsze niż w języku potocznym (w którym słowo to utożsamia się przede wszystkim z otrzymaniem czegoś na własność poprzez wymianę lub kupno – por. Słownik współczesnego języka polskiego, Wyd. Wilga 1996, s. 549)<sup>29</sup>. W konsekwencji sąd odwołuje się do rozumienia pojęcia „nabyć” z kodeksu cywilnego. Również wbrew słownikowemu rozumieniu pojęcia „urządzenie”, do urządzeń melioracyjnych (w ustawie o podatku rolnym) zaliczono stawy rybne, opierając się na odpowiednich przepisach ustawy Prawo wodne<sup>30</sup>.

W innych orzeczeniach sądy, wobec braku definicji legalnej, opierają się na rozumieniu zaczerpniętym z języka prawniczego. Interesujące jest w tym względzie rozstrzygnięcie sądu dotyczące wydatków na reprezentację. Zgodnie z cytowanymi przez sąd słownikami reprezentacja to „wystawność życia, okazałość, zwłaszcza chęć popisania się przed kimś”. Zdaniem sądu przedstawione definicje nie oddają w pełni istoty wydatków na reprezentację, bowiem: „sięganie jedynie do prostej wykładni językowej nie jest wystarczające, aby zrozumieć istotę wydatków związanych z reprezentacją”<sup>31</sup>. Przyjęte przez sąd rozumienie pojęcia „reprezentacja” zostało oparte na ustaleniach doktryny i orzecznictwie sądowym. W innym orzeczeniu sąd stwierdza, iż skoro brak definicji legalnej pojęcia „zabudowa o niskiej intensywności”, to należy poszukiwać utrwalonego znaczenia interpretowanego zwrotu w literaturze prawniczej<sup>32</sup>.

W zdecydowanej jednak większości orzeczeń, w przypadku braku definicji legalnej, sądy sięgają do języka ogólnego (błędnie określanego przez nie jako potoczny). Niesprecyzowanie w ustawie znaczenia słowa „wybudowanie” zdaniem sądu „...nie uprawnia do odwołania się przy wykładni do przepisów Prawa budowlanego... Omawiany przepis zawiera potoczne słowa języka polskiego i w związku z tym, użyte w jego treści słowo „wybudowanie” rozumieć należy w myśl sensu, jaki nadaje mu słownik języka polskiego”<sup>33</sup>. W taki sam sposób sądy postępowały m.in. przy ustalaniu znaczenia takich pojęć jak reklama<sup>34</sup>, czy też remont i modernizacja<sup>35</sup>.

Przedstawiane przykłady pokazują, że narzędzia używane w ramach wykładni językowej mogą dostarczać różnych rozumień. Powstaje problem wyboru jednego z nich. Z całą pewnością wykładnia językowa nam tego nie ułatwi.

Wykładnię językową dotyka jeszcze jeden bardzo poważny zarzut. Chodzi o wątpliwości o charakterze moralnym, związane z jej stosowaniem. Główny za-

29 Por. wyrok WSA z 31 marca 2005 r., sygn. I SA/Ld 1965/03, „Monitor Podatkowy” 2005/12/41. Pojęcie „nabyć” wywołuje w orzecznictwie cały szereg kontrowersji, por. np. wyrok SN z 7 czerwca 2002 r., sygn. III RN 18/02 OSNP 2003/6/137.

30 Por. wyrok NSA z 12 marca 1997 r., sygn. I SA/Gd 662/96, OSP 1998/2/28.

31 Por. wyrok NSA z 25 czerwca 2003 r., sygn. I SA/Ka 1328/02, LEX nr 183228.

32 Por. wyrok NSA z 24 stycznia 2002 r., sygn. II SA/Gd 1396/99, LEX nr 183228.

33 Por. wyrok NSA z 19 maja 2000 r., sygn. I SA/Lu 238/99, LEX nr 46996.

34 Por. wyrok WSA z 30 stycznia 2006 r., sygn. III SA/Wa 2897/05, LEX nr 166882.

35 Por. wyrok NSA z 25 lutego 1998 r., sygn. I SA/Gd 699/96, LEX nr 35905.

rzut sprowadza się do tego, że wykładnia językowa prowadzi do efektów całkowicie przeciwnych do swoich założeń, jakimi są ograniczenie władzy sędziów i ograniczenie wpływów politycznych<sup>36</sup>. Wykładnia językowa całkowicie ignoruje złożoność języka i próbuje szukać precyzji tam, gdzie jej nie ma<sup>37</sup>. Wykładnia językowa to tylko jedno z narzędzi, które jest wykorzystywane wybiórczo, dla realizacji zamierzonych celów<sup>38</sup>. Wykładnia językowa jest nieprzeźroczysta i zwodnicza<sup>39</sup>.

Argumentów uzasadniających powyższe stwierdzenia dostarcza analiza orzecznictwa. W wielu orzeczeniach dochodzi do sporu o jednoznaczny lub niejednoznaczny charakter rezultatów wykładni językowej. W jednej ze spraw Minister Finansów zajął stanowisko: „ponieważ wykładnia językowa spornego przepisu prawa... prowadzi do jednoznacznych rezultatów, to dalsza analiza tego przepisu w oparciu o inne reguły wykładni jest zbędna. Jednak zdaniem sądu: „wykładnia językowa... daje podstawy do przyjęcia co najmniej dwóch sposobów rozumienia tego przepisu. Posiłkowanie się więc innymi sposobami wykładni było w sprawie uzasadnione”<sup>40</sup>.

W innej sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia sądowego „skarżący wywiódł, że imiesłów <użytych> nie odnosi się tylko do jednostek, gdyż taka wykładnia byłaby sprzeczna tak pod względem składniowym, jak i semantycznym oraz naruszałaby dyrektywę tożsamości znaczeniowej wykładni językowej stosowanej w egzekucji prawa... Powołując się na opinię językową prof. dr hab. Andrzeja Markowskiego skarżący podał...”<sup>41</sup>. W ocenie Sądu wykładnia językowa w niniejszej sprawie jest jednak zawodna<sup>42</sup>. Przykład ten pokazuje, że nawet najwyższa kompetencja lingwistyczna nie jest wystarczająca do podejmowania prawnych rozstrzygnięć<sup>43</sup>.

Przedmiotem innej sprawy było dokonanie wykładni pojęcia przychodów „należnych”<sup>44</sup>. Sąd rozpoczął swoje rozważania interpretacyjne od wygłoszenia całego szeregu standardowych zaklęć: „wykładnia przepisów prawa podatkowego przyjmuje pierwszeństwo wykładni językowej. Dopiero gdy wykładnia językowa nie prowadzi do jednoznacznych rezultatów, dopuszczalne jest skorzystanie z pozajęzykowych dyrektyw interpretacyjnych... należy dodatkowo pokreślić konieczność stosowania wykładni ścisłej...”(!). I co dalej zrobił sąd? Sięgnął do słownika i ustalił, że „należny” znaczy „przysługujący komuś”. Ten zabieg uznał za wystarczający do podjęcia rozstrzygnięcia. Natomiast zwrot „przysługujący komuś”

36 Por. np. R. Colinvaux, What is Law? A Search for Legal Meaning and Good Judging under a Textualist Lens, „Indiana Law Journal” 1997 vol. 72, s. 1137 i n.

37 *Ibidem*, s. 1134; A. Marmor, The Immorality..., s. 2065–2066.

38 A. Marmor. The Immorality..., s. 2079.

39 *Ibidem*

40 Por. wyrok WSA 14 maja 2008 r., sygn. III SA/Wa 152/08, LEX nr 439951.

41 Por. wyrok WSA z 25 września 2008 r., sygn. III SA/Wa 651/08, LEX nr 460629.

42 Por. wyrok WSA z 25 września 2008 r., sygn. III SA/Wa 651/08, LEX nr 460629.

43 Por. M.S. Moore, The Semantics of Judging, „Southern California Law Review” 1980, vol. 54, s. 293.

44 Por. wyrok WSA z 27 grudnia 2007 r., sygn. I SA/GL 872/07, LEX nr 372119.

definiowany jest w słownikach jako „należny”. Jest więc jego synonimem, który nic nie wyjaśnia. Bezużyteczność i niestosowność wykładni językowej jest w tym przypadku ewidentna. Zwroty „należny”, „przysługujący komuś” mają charakter normatywny. Należny, przysługujący komuś z jakiegoś tytułu, na jakiejś podstawie. Najczęściej tym tytułem są przepisy prawa. Rozumienie pojęcia „przychody należne” powinno być ustalane nie na podstawie słowników, ale stosownych przepisów prawa.

Od kilku lat zarówno w orzecznictwie, jak i w literaturze podatkowej powtarzane jest jak mantra jeszcze jedno zaklęcie. Zaklęcie to brzmi: „językowa granica wykładni” lub w innej wersji: „możliwe znaczenie językowe”. „Granica wykładni prawa jest możliwy sens słów ustaw podatkowych, poza który nie może wychodzić żadna wykładnia”<sup>45</sup>. „Wykładnia językowa jest bowiem punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni prawa, a także zakreśla jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym”<sup>46</sup>. Powyższe wypowiedzi oparte są na pobożnych życzeniach co do językowej granicy, czy możliwego znaczenia językowego. Pojęcia te zostały wystarczająco podważone w literaturze, dlatego nie widzę potrzeby, by przytoczone tam argumenty powtarzać<sup>47</sup>. Również z orzecznictwa sądowego jasno wynika, że jeżeli rezultaty ustaleń językowych sądy oceniają jako niezasadne czy nieakceptowalne, to o żadnej granicy językowej mowy być nie może<sup>48</sup>. Rację ma jeden z sądów, stwierdzając, iż „granica wszelkiej wykładni językowej musi być rezultat możliwy do zaakceptowania z punktu widzenia celu, reguł i sensu danej instytucji prawnej”<sup>49</sup>.

Jednym z największych orędowników wykładni językowej (tekstualizmu) jest sławny amerykański sędzia A. Scalia<sup>50</sup>. Przeprowadzona jednak ostatecznie analiza jego orzeczeń wykazała ewidentnie celowościowy charakter dokonywanych przez niego interpretacji<sup>51</sup>. Bardzo często głoszone „prawdy” nie nadają się do prozy życia. „Prawda” wykładni językowej jest tego znakomitym przykładem *do as i do, not as i say*.

45 R. Mastalski, Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją, s. 33.

46 Por. wyrok NSA z 24 lipca 2002 r., sygn. I SA/Gd 1879/99, POP 2003/2/43. Zob. A. Bielska-Brodziak, Orzecznictwo NSA w sprawach podatkowych. Językowa granica wykładni, „Radca Prawny” 2006, nr 2.

47 Por. T. Spyra, Granice wykładni prawa, Kraków 2006, *passim*.

48 Por. A. Bielska-Brodziak, Orzecznictwo NSA..., s. 79 i n.

49 Por. wyrok WSA z 21 lutego 2007 r., sygn. III SA/Wa 3481/06, POP 2007/3/48.

50 Por. B. Brzeziński, Poglądy sędziego Antonina Scalii na wykładnię prawa i ich odbiór w amerykańskiej doktrynie prawniczej, (w:) Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego. Studia dedykowane prof. Wincentemu Bednarzowi, Olsztyn 2002, s. 58 i n.

51 Zob. M. MacGowan, *do as i do, not as i say: An Empirical Investigation of Justice Scalia's Ordinary Meaning Method of Statutory Interpretation*, „Mississippi Law Journal” 2008, vol. 78, s. 129 i n.



# KONSTITUCYJNE UWARUNKOWANIA TWORZENIA I STOSOWANIA PRAWA PODATKOWEGO – WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO

PETR MRKÝVKA, DANA ŠRAMKOVÁ, DAMIAN CZUDEK, MICHAELA MOŽDIÁKOVÁ

## Wprowadzenie

Kiedy mowa o konstytucyjnych uwarunkowaniach tworzenia i stosowania prawa (w tym wypadku prawa finansowego i podatkowego), nie można zapomnieć również o problematyce wykładni prawa, która jest z nimi w ścisłym związku. Do tego, żeby dobrze i w odpowiedni sposób zrozumieć normę prawną potrzebna jest wykładnia. Wykładnia jest niezbędną częścią składową procesu aplikacji prawa. Jednak wykładnię i aplikację trzeba od siebie odróżniać. Wykładnia jest aktem racjonalnym, natomiast aplikacja aktem autorytatywnym. Aplikacja zawiera decyzję, wykładnia jej nie zawiera.<sup>1</sup>

Wykładnia była początkowo postrzegana głównie jako czynność poznawcza (kognitywna), później jednak odchodzono od tego teoretycznego podejścia i interpretację w ujęciu pragmatycznej szkoły można zdefiniować jako wyjaśnienie niejasnego znaczenia ustawy – czynność wyjaśniającą (eksplikatywną). Funkcję kognitywną ma wykładnia zawsze i na poznaniu normy prawnej kończy się proces tworzenia prawa i może nastąpić jej aplikacja. Natomiast funkcja eksplikatywna jest używana do wyjaśnienia normy prawnej względem konkretnego podmiotu. Takie podejście jednak za bardzo subiektywizuje taką koncepcję interpretacji.

Część naukowców uważa, że interpretacja jest stabilnym elementem wykładni. Inni twierdzą, że interpretacja następuje dopiero w momencie, gdy przepis wydaje się być niejasnym.<sup>2</sup> Jednak to, czy przepis jest jasny, czy też nie, okaże się w praktyce podczas jego aplikacji<sup>3</sup>. Z drugim pojęciem interpretacji osobiście nie zgadzamy się. Jeżeli skorzystamy z definicji, że interpretacja jest procesem umysłowym, w którym człowiek (podmiot interpretacji) stara się uchwycić rzeczywistość za pośrednictwem czegoś, co o danej sytuacji (podmiocie interpretacji) wypowiada<sup>4</sup>, to dojdziemy do wniosku, że ani ustawodawca, ani podmiot, który dokonuje interpretacji, nie są „nieżywymi maszynami”. Każdy z nich jest jed-

1 J. Filip, Ústavní právo České republiky 4 vydání, Brno 2003, s. 305–306.

2 „*Clara non sunt interpretanda*“.

3 J. Filip, Ústavní právo České republiky, 4 vydání, Brno 2003, s. 306.

4 Patrz dalej.

nostką zindywidualizowaną, dlatego także to, czy przepis jest jasny czy też nie, lub wynik interpretacji, będą zawsze subiektywne. To, co będzie dla jednego człowieka jasne, dla innego może być niezrozumiałe. Nie istnieje również doskonały ustawodawca.

## 1. Pojęcie wykładni/interpretacji

Termin „interpretacja” ma swe korzenie w łacińskim *interpretari*, co można przetłumaczyć jako „rozumieć”, „wykładać” lub „wyjaśniać”.<sup>5</sup> Język czeski nie robi w zasadzie żadnych różnic pomiędzy słowami „wykładnia” i „interpretacja” i często są one stosowane zamiennie. Będziemy tak czynili również my.

W polskiej teorii prawa można zauważyć inne podejście. Terminy te są również często stosowane zamiennie, chociaż trzeba zaznaczyć, że „wykładnia” jest pojęciem szerszym od interpretacji. Interpretacja rozumiana jako poszukiwanie znaczeń tekstu aktów normatywnych oraz różnego rodzaju wnioski prawnicze, tj. „wypełnianie luk”, składają się na „wykładnię”.<sup>6</sup> Interpretację można zdefiniować jako umiejętność lub proces odkrywania i dociekania znaczenia ustawy, testamentu, umowy lub innego pisemnego dokumentu; odkrywanie i wykładnia rzeczywistego prawdziwego znaczenia jakichkolwiek znaków używanych do wyrażania myśli.<sup>7</sup> L. Etel dodaje, że częścią składową procesu interpretacji jest również umiejętność formułowania myśli na podstawie określonych norm postępowania.<sup>8</sup>

Interpretacja jest procesem umysłowym, kiedy człowiek (subiekt interpretacji) stara się uchwycić rzeczywistość za pośrednictwem czegoś, co o danej sytuacji (obiekcie interpretacji) wypowiada.<sup>9</sup> Ogólnie można powiedzieć, że wykładnia to poznawanie i zrozumienie wszystkich obiektów kultury i wszelkich wyników intelektualnych czynności społecznych. W tym znaczeniu jest interpretacja częścią składową metodologii prawie każdej nauki społecznej.<sup>10</sup>

Wykładnia jest jednym z podstawowych problemów nauki prawnej. Jej celem jest znalezienie znaczenia tekstów przepisów, rozszyfrowanie zawartych w nich reguł postępowania, udzielanie odpowiedzi na pytania, kto, co i w jakim wypadku jest zobowiązany i upoważniony przepisy interpretować. Wynik interpretacji powinien być definicją powszechnie obowiązującej normy ogólnej. W wykładni prawa szukamy sensu ustawy lub innego aktu prawa, znaczenia normatywne-

5 S. Šenková, *Latinsko-český, česko-latinský slovník*. Olomouc 1999, s. 64.

6 L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 60.

7 H.C. Black, *Blackův právnický slovník*, 6 vydání, St. Paul 1990, s. 752–753.

8 L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 60.

9 J. Harvánek a kol., *Teorie práva*. Brno 1998, s. 172.

10 J. Boguszak, J. Čapek, *Teorie práva*, Praha 1997, s. 127.

go wyrazu ustawodawcy, jego woli, tego, co było jego zamiarem.<sup>11</sup> W praktyce obowiązuje łacińska zasada: „*Ubi ius incertum, ibi ius nullum*.” – Gdzie prawo niepewne, tam nie ma prawa. Dlatego interpretacja jest tak znacząca. Już w antycznym Rzymie interpretacja była ważnym elementem nauki o prawie i nawet dzisiaj można powiedzieć, że niektóre paremie są stale żywe: „*Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem*”. Znać prawa nie znaczy trzymać się słów ustaw, lecz ich treści i moc działania”.<sup>12</sup>

## 2. Praworzędność i obowiązywanie wykładni prawa

W kontynentalnym systemie kultury prawnej podstawę prawną obowiązywania wniosków wykładni formalnie stanowi ustawa lub raczej Konstytucja, czy też umowa międzynarodowa.<sup>13</sup> W środowisku czeskiej kultury prawnej za podstawę można uważać art. 9 ust. 3 Konstytucji Republiki Czeskiej<sup>14</sup>. „Wykładnią przepisów prawnych nie można w żadnym wypadku usprawiedliwić usunięcia lub zagrożenia podstaw, na których jest państwo demokratyczne wybudowane.” Tylko w jednym wypadku można by mówić o formalnym obowiązywaniu wyników wykładni, do tego tylko w znaczeniu kompetencyjnym, jeżeli chodzi o orzeczenia sądu, czy Sądu Konstytucyjnego, lub też Naczelnego. Trzeba jednak również wspomnieć, iż Republika Czeska nie posiada obecnie przepisu prawnego, który określał by organ kompetentny do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni prawa.

Kompetencyjny charakter obowiązywania wykładni posiada interpretacja obowiązująca wewnętrznie, służbowo (pomiędzy organami podatkowymi), co uzasadnia przepis prawny lub też przesłanka prawna, iż częścią składową procesu kierowania jest także wydawanie instrukcji wewnętrznych (zaleceń) lub dyrektyw czy wskazówek dla swych podwładnych. Jednak nawet problematyka obowiązywania wewnętrznych instrukcji nie jest wyjaśniona do końca. Naukowcy z dziedziny teorii prawa nadal nie mogą w tej sprawie dojść do porozumienia i wyciągnąć jednoznacznych wniosków. Istotą problemu jest obowiązywanie zleceń tylko wewnątrz administracji publicznej, jednak skutki takich zleceń skierowane są na zewnątrz, do adresatów obowiązków określanych przepisami publicznoprawnymi.<sup>15</sup>

Niewątpliwie obowiązująca jest jednak dzisiaj interpretacja opinii prawnych zawartych w wyrokach (*nálezech*) Sądu Konstytucyjnego Republiki Czeskiej

11 R. Mastalski, Interpretacja prawa podatkowego, Wrocław 1989, s. 16.

12 Celsus (D. 1.3.17).

13 A. Gerloch, Teorie práva, 3 vydání, Plzeň 2004, s.143.

14 Ustawa nr 1/1993 Sb., Konstytucja Republiki Czeskiej, ze zm.

15 Z. Srovněj Kühn, K významu interní instrukce; k vázanosti veřejné správy vlastní aplikační praxí. Jiné právo. 2008 (citováno 25. února 2008), dostupný z: <http://jinepravo.blogspot.com>.

w art. 89 ust. 2 Konstytucji.<sup>16</sup> Chodzi jednak tylko o tzw. obowiązywanie procesowe. Bezwzględne obowiązywanie procesowe wyroków ma miejsce tylko w wypadku tych wyroków, które zostały opublikowane w Dzienniku Ustaw (Sbírka zákonů), tak jak nakazuje § 57 ust. 1 ustawy o Sądzie Konstytucyjnym.

Kolejną kwestią, która ma w ścisły związek z problematyką powszechnego obowiązywania interpretacji, jest brak jasnych i formalnie obowiązujących reguł ustalających, jaką metodę wykładni prawa<sup>17</sup> trzeba zastosować, żeby dojść do jak najbardziej doskonałej, celnej i trafnej interpretacji. Literatura i teoria prawa preferują wprawdzie pewne metody wykładni, jednak nie można z tego wnioskować żadnej hierarchii ich znaczenia lub zastosowania.<sup>18</sup> Według naszego mniemania trzeba wszystkie metody uważać za równorzędne, nawet te, które są rzadziej używane. W konsekwencji ich zastosowania otrzymamy interpretację zgodną z Konstytucją i jej sensem, bardziej systematyczną, zgodną z porządkiem prawnym i zasadą pewności prawa i rozsądnego uporządkowania stosunków prawnych.

Kompleksowość wykładni podkreśla w swym dorobku również L. Etel.<sup>19</sup> Uważa, że powinno się równocześnie dokonywać wykładni językowej, systemowej i celowościowej. Ogólnie w prawie podatkowym (i nie tylko) pierwszeństwo przypisuje się wykładni językowej, lecz brak przesłanek, które by wykluczały stosowanie systemowej, czy też celowościowej metody wykładni prawa. Może bowiem wystąpić sytuacja, gdy treść normy prawnej jest sprzeczna z *ratio legis* danej regulacji. Więc trzeba przyjąć, iż kryterium wyboru metody wykładni powinna być poprawność efektów interpretacji, a nie wyższość jednego rodzaju nad innymi.<sup>20</sup>

Jak już zaznaczyliśmy, nie ma w dniu dzisiejszym w porządku prawnym Republiki Czeskiej takiego przepisu, który przewidywałby potrzebę interpretacji norm prawnych zgodnie z Konstytucją. Takie unormowanie można było znaleźć w czasach Federacji Czechosłowackiej w art. 142 ust. 3 i 4 ustawy o Federacji Czechosłowackiej<sup>21</sup> i w § 1 ust. 1 ustawy konstytucyjnej nr 23/1991 Sb.<sup>22</sup> Należy jednak mieć na uwadze ogólną zasadę prawną interpretacji przepisów prawa zgodnie z Konstytucją. Jeżeli można normy prawne niższego rzędu interpretować na różne sposoby i wyniki interpretacji są różne, to musimy zastosować taką wykładnię, która byłaby zgodna z Konstytucją i Sąd Konstytucyjny nie musiałaby decyzji dokonanej na podstawie takiej metody wykładni unieważnić.

16 „Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby.” Co jsou to vykonatelná rozhodnutí stanoví odst. 1 téhož článku.

17 Patrz dalej.

18 A. Gerloch, P. Maršálek, Problémy interpretace a argumentace v soudobé právní teorii a právní praxi. Praha, 2003, s. 25

19 L. Etel, (red.), Prawo podatkowe, Warszawa: Difin, 2005, s. 65–66.

20 Wyrok NSA z dnia 23 lutego 1999r., sygn. akt III SA 7634/98, Temida (CD) Lex nr 36904.

21 Ustawa nr 143/1968 Sb., o Federacji Czechosłowackiej, ze zm.

22 Ústavní zákon č. 23/1991 Sb., kterým se uvozuje Listina základních práv a svobod jako ústavní zákon Federálního shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky, ve znění pozdějších předpisů.

### 3. Wykładnia w jednoczącej się Europie

Po przystąpieniu Czech do Unii Europejskiej nasiliły się tendencje do harmonizacji ustawodawstwa czeskiego i ustawodawstwa poszczególnych państw członkowskich z celami Traktatu Ustanawiającego Unię Europejską.<sup>23</sup> Pojawiła się w związku z tym także problematyka wykładni, która powinna być również zgodna z prawem wspólnotowym. Wynikają z tego jednak pewne trudności. Inaczej jest interpretowane prawo w systemie *common law*, gdzie sędzia ma większą swobodę i duży wpływ na rozstrzygnięcie, a inaczej na gruncie europejskiego kontynentalnego prawa, gdzie obowiązuje tradycja odwołania się do tekstu prawnego.<sup>24</sup> Na terenie Republiki Czeskiej (również Polski) zaczęło obowiązywać, obok prawa wewnętrznego, prawo wspólnotowe – pierwotne i wtórne. Wykładni prawa wspólnotowego dokonuje Europejski Trybunał Sprawiedliwości (ETS) oraz Sąd Pierwszej Instancji. Czuwają one nad poszanowaniem prawa w wykładni i stosowaniu prawa wspólnotowego.<sup>25</sup> ETS jest właściwy m.in. do rozstrzygnięcia wątpliwości w trybie prejudycjalnym. Zwracają się do niego sądy krajowe. Trzeba zaznaczyć, iż ETS dokonuje tylko wykładni prawa wspólnotowego, nie orzekając o ewentualnej niezgodności z prawem krajowym. Wyroki są obowiązujące dla wszystkich sądów, które orzekają w danej sprawie. Wyroki Trybunału nie mają mocy powszechnie obowiązującego precedensu, jednak są bardzo ważne, znaczące, akceptowane i przestrzegane, i na podstawie jego orzecznictwa można definiować ogólne zasady prawa wspólnotowego niezapisane *expressis verbis* w Traktacie.<sup>26</sup>

Jak wynika z powyższego, teoria prawa dzieli wykładnię na kilka rodzajów, a podział jest dokonywany na podstawie różnych kryteriów. W praktyce mają największe znaczenie następujące podziały:

- według podmiotu, który dokonuje wykładni;
- według różnych metod i dyrektyw wykładni;
- według stosunku tekstu, a za pomocą wykładni uzyskanego sensu normy prawnej.

### 4. Podział wg podmiotu interpretującego normę prawną

Według organu, który podaje interpretację tekstu prawnego, rozróżniamy następujące rodzaje wykładni:<sup>27</sup>

23 R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej, *Ius suum quique*, Studia prawnofinansowe, Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Wacławowi Goronowskiemu, Warszawa 2005, s. 125 i nast.  
24 H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 106.  
25 Art. 220 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę.  
26 L. Etel, (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 65.  
27 J. Harvánek a kol., *Teorie práva*, Brno 1998, s. 177–179.

- wykładnia autentyczna;
- wykładnia legalna;
- wykładnia sądów wyższych w wypadkach, gdy dotyczy ona ujednoczenia orzecznictwa;
- wykładnia organu aplikującego prawo;
- wykładnia oficjalna;
- wykładnia doktrynalna.

Ad a) Wykładni autentycznej dokonuje ten organ, który ogłosił normę prawną. Taka reguła była stosowana już w prawie starożytnego Rzymu: „*Eius est interpretari legem, cuius est condere*“. Ten rodzaj wykładni można rozdzielić na interpretację wewnątrz konkretnego przepisu prawnego, a to np. za pośrednictwem norm definicji (taka wykładnia jest powszechnie obowiązująca). Wykładni można również dokonać poza konkretnym przepisem, np. za pośrednictwem interpretacji ministerialnego rozporządzenia w mediach – taka wykładnia oczywiście nie jest obowiązująca.<sup>28</sup>

Ad b) Ogólnie można powiedzieć, iż wykładni legalnej dokonuje upoważniony do tego organ, który jednak przepisu nie opublikował.

Ad c) § 14 ust. 3<sup>29</sup> ustawy nr 6/2002 Sb. o sądach i sędziach i § 12 ust. 2<sup>30</sup> ustawy nr 150/2002 Sb. Sądowe postępowanie administracyjne pozwala na przyjmowanie stanowisk, które mają ujednoczyć orzeczenie sądów. Taka wykładnia nie jest obowiązująca, ale w praktyce jest uwzględniana i znacząca.<sup>31</sup> Stanowiska są ogłaszane w Dzienniku orzeczeń i stanowisk. Trzeba jednak postawić pytanie, czy sądy powinny przyjmować stanowiska tylko w konkretnych przypadkach, czy też w wypadkach, gdy nie mają konkretnej sprawy i przyjmują „prewencyjne stanowiska”. Zgadza się z poglądem doc. Šimička, że sądy, tak jak zapisano w Konstytucji, chronią prawa indywidualne, a nie mają zastępować ustawodawcę.<sup>32</sup>

Ad d) Wykładnia organu aplikującego prawo jest indywidualnie obowiązująca.<sup>33</sup> Interpretowana jest norma prawna, którą organ w tym konkretnym wypadku stosuje i tak określa uprawnienia lub obowiązki podmiotu.

---

28 J. Harvánek a kol., *Teorie práva*, Brno 1998, s. 178.

29 „Nejvyšší soud sleduje a vyhodnocuje pravomocná rozhodnutí soudů v občanském soudním řízení a v trestním řízení a na jejich základě v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujímá stanoviska k rozhodovací činnosti soudů ve věcech určitého druhu.“

30 „Nejvyšší správní soud sleduje a vyhodnocuje pravomocná rozhodnutí soudů ve správním soudnictví a na jejich základě v zájmu jednotného rozhodování soudů přijímá stanoviska k rozhodovací činnosti soudů ve věcech určitého druhu.“

31 Veverka, Boguszak, Čapek, *Základy teorie práva a právní filozofie*, s. 130.

32 Por. V. Šimiček, *Mají nejvyšší soudy vydávat sjednocující stanoviska*. *Jiné právo*. 2007. (Cytat z 25. luteho 2008), <http://jinepravo.blogspot.com>.

33 Patrz. § 135 ustawy nr 99/1963 Sb., *sądowe postępowanie cywilne*, ze zm.

Ad e) Wykładnia oficjalna, też wewnętrzna lub „służbowo” obowiązująca, jest interpretacją organu administracji państwowej wobec swych podwładnych – organów czy też pracowników. Dokonywana jest przez zalecenia – indywidualne lub normatywne.

Ad f) Wykładni doktrynalnej dokonuje nauka, zwłaszcza doktryna, i to za pomocą monografii, publikacji naukowych, artykułów i komentarzy do ustaw. Nie jest powszechnie obowiązująca, jednak ma znaczący wpływ na praktykę.

Za specjalną kategorię można uważać wykładnię Sądu Konstytucyjnego na podstawie uprawnienia w art. 87 ust 1. Sąd nie ma jednak uprawnienia do wykładni legalnej. Jego kompetencję można definiować raczej jako ujemne ustawodawstwo, którym dokonuje kontroli zgodności norm prawnych z konstytucją.

## 5. Metodologiczne dyrektywy wykładni – wykładnia językowa, celowościowa, systemowa i ponadstandardowe metody wykładni

Pod pojęciem metody wykładni trzeba rozumieć sposób postępowania, za pomocą którego dociekamy sensu przedmiotu interpretacji, tj. najczęściej tekstu ustawy.<sup>34</sup> Metody interpretacji można podzielić na dwie duże grupy: standardowe i ponadstandardowe.<sup>35</sup> Standardowe metody są istotną częścią interpretacji jakiegokolwiek tekstu i są opracowywane przez stulecia.

Wykładnia językowa – punktem wyjścia podczas interpretacji prawa jest tekst. Jest on nosicielem informacji a także za pomocą niego jest informacja przekazywana. Metoda językowa ma swe korzenie w analizie gramatycznej i semantycznej tekstu prawnego.<sup>36</sup> Można rozróżnić znaczenie poszczególnych słów w punktu widzenia wiadomości semantycznych i leksykalnych (wykładnia werbalna) i wyjaśnianie znaczeń słów i całych zdań według reguł gramatyki, morfologii i składni językowej (*syntaksy*).

Wykładnia celowościowa – podstawą tej wykładni jest klasyczna logika formalna stosowana w dziedzinie prawa. Wykorzystuje niektóre specyficzne metody, tzw. argumenty. *Argument a contrario* (dowód przeciwności) – jest wykluczone, by obowiązywała negacja ważnej normy. *Argumentum per eliminationem* (dowód przez wykluczenie) – w razie, gdy przepis przewiduje coś dla jednego elementu B z pełnego wykazu, to obowiązuje to tylko dla B, a *per eliminationem* nie obowiązuje dla reszty. *Argumentum per analogiam* (*analogia legis*, *analogia iuris*) – podstawą jest podobieństwo, należy jednak mieć na uwadze, czy nie jest za-

34 V. Veverka, J. Boguszak, J. Čapek, *Základy teorie práva a právní filozofie*, Praha 1996, 132.

35 A. Gerloch, *Teorie práva*, 3 vydání, Plzeň 2004, s. 146.

36 A. Gerloch, *Teorie práva*, 3 vydání, Plzeň 2004, s. 147.

kazana. *Analogia legis* stosowana jest w wypadkach, gdy nie istnieje konkretne uregulowanie, jednak można wykorzystać inną normę, prawnie relewantną. *Analogia iuris* nie jest w gruncie rzeczy analogią, dla interpretacji istoty czynu można w wyjątkowych wypadkach aplikować ogólne zasady prawa właściwej dziedziny prawa czy też systemu prawnego. Jeżeli tak można powiedzieć, to mniej ważnymi metodami są *argumentum a fortiori*, *argumentum ad absurdum* i *argumentum ad silentio legis*.

Wykładnia systemowa – za pomocą niej stwierdza się znaczenie norm prawnych z punktu widzenia systemu prawa. Poszczególne przepisy trzeba interpretować w kontekście innych przepisów. Jeżeli użyjemy tej metody, to będziemy szukać znaczenia przepisu prawnego w dwu płaszczyznach – wewnętrznej i zewnętrznej. Jeżeli chodzi o zewnętrzną, to podczas wykładni trzeba brać pod uwagę przede wszystkim miejsce przepisu w hierarchii norm prawnych i systemu prawnego danego państwa, ale również ich relacje wobec norm prawa międzynarodowego. W płaszczyźnie wewnętrznej, konkretnie w prawie podatkowym, można rozróżnić dwie grupy: ogólne prawo podatkowe i przepisy zawierające konstrukcję poszczególnych rodzajów podatków. Istotny wpływ na wykorzystywanie wykładni systemowej ma to, czy ogólne prawo podatkowe skodyfikowane jest w jednym przepisie, czy też jest rozproszone w kilkunastu.

Ponadstandardowe metody wykładni pełnią uzupełniającą funkcję i nie zawsze są wykorzystywane.

Wykładnia historyczna – według niektórych autorów jest najmniej niezawodna.<sup>37</sup> Polega na uwzględnieniu historycznych okoliczności i sytuacji w społeczeństwie w okresie, gdy został opublikowany interpretowany akt.

Wykładnia teleologiczna – jej zadaniem jest uchwycenie normy prawnej w kontekście zjawisk społecznych, które stanowiły podstawę regulacji.<sup>38</sup> Charakterystyczną cechą jest przekroczenie granic tekstu prawnego. Za pomocą argumentacji *a ratione legis* (celu ustawy) można za pomocą zasad prawa wypełniać luki w prawie *de lege lata* (nie można wypełniać luk *de lege ferenda*, to byłoby ustawodawstwo). Niebezpieczeństwem tego rodzaju wykładni jest stosunkowo duża wolność organu stosującego prawo. Organy administracji państwowej lub też sądownictwo mogło by według tej metody dokonywać wykładni prawa na rzecz organów podatkowych – *in dubio pro fisco*. Dlatego w prawie podatkowym trzeba mieć się na baczności podczas używania tej metody.

**Wykładnia porównawcza** – może mieć wymiar wertykalny, gdy porównujemy poszczególne konstytucje, ustawy lub inne akty prawa niższej rangi, czy też horyzontalny, gdy pojęcie użyte w jednej dziedzinie prawa porównamy z inną dziedziną, gdzie jednak można znaleźć jego definicję.<sup>39</sup>

37 V. Knapp, *Teorie práva*, Praha 1995, s. 171.

38 V. Veverka, J. Boguszak, J. Čapek, *Základy teorie práva a právní filozofie*, Praha 1996, s. 136.

39 J. Filip, *Ústavní právo České republiky*, 4 vydání, Brno 2003, s. 315.



## 6. Wykładnia dosłowna, rozszerzająca, zawężająca

Pod kątem widzenia obowiązywania prawa trzeba najczęściej użyć wykładni dosłownej.<sup>40</sup> W trakcie dokonywania wykładni rozszerzającej (zawężającej) dojdziemy do wniosku, że „zawartość” normy jest szersza (węższa) aniżeli dosłowne brzmienie normatywnego tekstu. te rodzaje wykładni powinny być stosowane tylko w wyjątkowych wypadkach i trzeba mieć na uwadze, żeby poprzez jej stosowanie nie doszło do naruszenia podstawowych praw i wolności człowieka.

## 7. Analogia

Analogie stosujemy w wypadkach, gdy ustawodawca nie uregulował pewnych zagadnień. Taka sytuacja może być konsekwencją złożoności stosunków społecznych lub ich zmian w czasie. Powstają tzw. „luki w prawie”<sup>41</sup>. Można je usunąć poprzez analogię – analogię *legis* (analogia ustawy) lub analogię *iuris* (analogia prawa).<sup>42</sup> W kontynentalnej kulturze prawnej znajdują się zasady, którymi trzeba się kierować w trakcie stosowania analogii. Czeskie prawo wyklucza używanie analogii w dziedzinie prawa karnego, jeżeli chodzi o ustalanie deliktu i kary.<sup>43</sup> W prawie prywatnym, zwłaszcza zaś w prawie cywilnym, możliwe jest korzystanie z analogii. Jeżeli chodzi o prawo publiczne, analogia jest raczej niedopuszczalna, zwłaszcza gdy pogarszałaby pozycję obywatela.<sup>44</sup> Także L. Etel uważa, iż w pryzmacie zasady pewności prawa, a więc ścisłej, gramatycznej wykładni przepisów, analogia w prawie podatkowym praktycznie jest niedopuszczalna.<sup>45</sup>

## Podsumowanie

Wykładnia jest bardzo skomplikowanym i niejednoznacznym zagadnieniem. Żeby móc prawidłowo interpretować normy prawne, nie wystarczy dobra znajomość przepisów określonej gałęzi prawa. Niezbędna jest gruntowna wiedza, także z innych gałęzi prawa. Trzeba również robić to z wyczuciem i mieć, nawet można powiedzieć, ponadprzeciętne zdolności. Żeby dojść do poprawnej i jak najbardziej ścisłej wykładni nie można używać żadnej z metod w izolacji, lecz trzeba je analizować wszechstronnie i uzupełniać, gdyż wszystkie są częścią składową ciągłego, płynnego procesu umysłowego.

40 J. Harvánek a kol., *Teorie práva*, Brno 1998, s. 183.

41 J. Filip, *Ústavní právo České republiky*, 4 vydání, Brno 2003, s. 327.

42 Patrz wyżej.

43 „Nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege.”

44 V. Veverka, J. Boguszak, J. Čapek, *Základy teorie práva a právní filozofie*, Praha 1996, s. 138–139.

45 L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 69.

# PODSTAWY KONSTITUCYJNE PRAWA FINANSOWEGO W REPUBLICIE BIAŁORUŚ

LILIA ABRAMCHIK

## Wprowadzenie

Najważniejszą rolę w tworzeniu i rozwoju struktury ekonomicznej każdego współczesnego społeczeństwa odgrywają regulacje państwowe realizowane w ramach wybranej przez władzę polityki ekonomicznej. Jednym z najważniejszych mechanizmów pozwalających państwu realizować cele ekonomiczne i społeczne jest mechanizm finansowy – system finansowy społeczeństwa. Systemem finansowym Republiki Białoruś jest całokształt instrumentów finansowych, za pomocą których państwo pobiera i dzieli środki finansowe oraz całokształt specjalnych państwowych organów i instytucji, które w granicach swojej kompetencji realizują działalność finansową.<sup>1</sup>

Na szczycie hierarchii norm ustawodawczych porządkujących działalność finansową znajduje się ustawa konstytucyjna. Zalecenia o charakterze finansowym znajdujące się w konstytucjach, w związku ze stojącym za nimi wielowiekowym doświadczeniem i tradycją posiadają tę cechę, że znajdują się w ścisłym podziale kompetencji między różnymi organami państwowymi i – jak twierdzą niektórzy badacze – posiadają nie tyle normatywną, ile społeczną podstawę. Konstytucja RB porządkuje podstawowe ustawy prawa finansowego RB. Kształtuje system pieniężno–kredytowy i środki finansowe podmiotu działalności finansowej.

Podstawy konstytucyjne prawa finansowego mają charakter ogólnie obowiązujący. Wiele ustaw finansowych powtarza standardy zawarte w normach Konstytucji porządkujących działalność finansową lub logicznie wynika z ich sensu. Praktyczne znaczenie zasad działalności finansowej tkwi w tym, żeby: w procesie owej działalności prawidłowo stosowano normy prawne, a ich definiowanie nie było sprzeczne z sensem, który na początku został im nadany przez ustawodawcę, a działania odpowiednich organów państwowych i podmiotów gospodarczych nie tylko odpowiadały tym ustawom, które regulują finansową działalność państwa, ale również zapewniały jej ekonomiczną racjonalność i efektywność. Cały proces powstania, podziału i realizacji funduszy finansowych państwa powinien odbywać się w ścisłym związku z ustawodawstwem finansowym, które nie może

1 Г.А. Воробей, Финансовое право Республики Беларусь, Минск 2006, с. 432.

być sprzeczne z podstawową ustawą państwa – Konstytucją. Przestrzeganie tego porządku zapewnia możliwość stosowania w stosunku do osób wykraczających poza normy prawne środków przymusu państwowego.

Od efektywności prowadzenia polityki finansowej zależy realizacja programów rozwoju społecznego i ekonomicznego, stabilność sytuacji finansowej państwa, regulowanie procesów ekonomicznych zapewniających wzrost objętości produkcji, rozwój zdrowego konkurencyjnego środowiska we wszystkich sektorach ekonomii, ochrona socjalna ludności.

## 1. Konstytucyjne podstawy prawa Republiki Białoruś

Konstytucja jako podstawowa ustawa państwa porządkuje wszystkie sfery stosunków społecznych, w tym również stosunki społeczne powstające w związku z tworzeniem, redystrybucją i realizacją funduszy środków finansowych. System finansowy zbudowany jest z uwzględnieniem zasad podstawowych, które ustalono w Konstytucji. Rozdział VII Konstytucji RB poświęcony jest systemowi finansowo-kredytowemu. Jednak konstytucyjne podstawy działalności finansowej RB nie są wyłącznie ograniczone treścią tego rozdziału. Wiele artykułów innych rozdziałów Konstytucji jest ponadto podstawą działalności finansowej. Już w art. 1 Konstytucji RB eksponuje się suwerenne prawo RB do samodzielnego realizowania polityki zewnętrznej i wewnętrznej, w tym także polityki finansowej państwa.

Przewidziana Konstytucją zasada podziału władz (art. 6 Konstytucji RB) przewiduje rozdzielenie uprawnień w sferze działalności finansowej państwa między organami władzy ustawodawczej i wykonawczej, np. w sferze budżetowej organ przedstawicielski zatwierdza projekt ustawy o budżecie republikańskim i sprawozdania z jego wykonania; ustanowieniu republikańskich podatków i opłat (cz. 2, art. 122 Konstytucji RB). Rząd RB opracowuje i przedstawia Prezydentowi RB dla wprowadzenia do Parlamentu projekt budżetu republikańskiego i sprawozdanie z jego wykonania (art. 107)<sup>2</sup>.

Art. 7 Konstytucji RB zobowiązuje jednocześnie do podawania do wiadomości publicznej aktów normatywnych organów państwowych, w tym również i ustawodawstwa finansowego, ponieważ prawotwórstwo w sferze finansowej powinno być sprawowane otwarcie i jawnie. Jawność w tej materii oznacza, że wszystkie podmioty zainteresowane, podmioty gospodarcze i obywatele mają dostęp do informacji o wynikach finansowych państwa. Zasada ta znajduje odzwierciedlenie w rozdz. 5, art. 8 Kodeksu budżetowego RB<sup>3</sup>. Jawność finansów

2 Konstytucja Republiki Białoruś z dnia 5 marca 1994 r. z późn. zm., przyjęta w drodze referendum krajowego w dniu 24 listopada 1996 r. i w dniu 17 października 2004 r., Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 1999, № 1/0, oraz z 2004 r. № 188, poz. 6032.

3 Бюджетный кодекс Республики Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412–3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 2008. № 183.2/1509.

zapewnia się informując do obywateli za pośrednictwem mediów o przebiegu omawiania i zatwierdzenia ustawy o budżecie republikańskim, decyzji miejscowych rad deputatów, informacji o odpowiednim budżecie miejscowym na kolejny rok finansowy. Zatwierdzone budżety i sprawozdania z ich wykonania publikuje się drukiem, z wyjątkiem danych objętych tajemnicą państwową w porządku prawnym określonym ustawodawstwem RB. Ta ustawa realizuje standardy zawarte w art. 34 Konstytucji RB, w którym państwo gwarantuje prawo do otrzymania aktualnej i prawdziwej informacji o działalności organów państwowych, o stanie ekonomicznym państwa, a także w art. 135, w którym państwo zobowiązuje się publikować sprawozdania o wykonaniu budżetów.<sup>4</sup> Z zaprezentowanych procedur wynika, że art. 7, 34, 125 Konstytucji RB stanowią podstawę przejrzystości działalności finansowej.

Działalność finansowa powinna wyrażać ukierunkowanie społeczne, które wyraża się w polityce państwa o utworzeniu warunków zapewniających zdrowie narodu, ochronę pracy, opiekę państwową rodziny, macierzyństwa, ojcostwa i dzieciństwa, rozwój służb socjalnych, ustanowienie pomocy socjalnej (pieniężnej i wykonywanej w innych formach). Wszystko to wymaga niezbędnego wsparcia finansowego. W ten sposób podmioty działalności finansowej powinny uzyskać i w określony prawem sposób wydatkować zakumulowane dla tych celów środki finansowe. Realizacja tej zasady oparta jest na normach prawnych Konstytucji.<sup>5</sup> Zgodnie z art. 2 Konstytucji RB państwo jest odpowiedzialne przed obywatelami za tworzenie warunków dla wolnego i godnego rozwoju osobowości. Zgodnie z art. 45 Konstytucji RB obywatelom RB gwarantowane jest prawo ochrony zdrowia, włącznie z nieodpłatnym leczeniem w państwowych instytucjach ochrony zdrowia. Państwo tworzy warunki dostępnej dla wszystkich obywateli opieki medycznej. Obywatelom RB gwarantowane jest prawo do opieki społecznej na starość, w przypadku choroby, niepełnosprawności, niemożliwości podjęcia pracy, utraty żywiciela i w innych przypadkach. Państwo przejawia szczególną opiekę nad weteranami wojny i pracy (art. 47 Konstytucji RB). W kontekście budowania w RB społecznie ukierunkowanej ekonomiki rynku zasada ta z praktycznego punktu widzenia jest bardzo aktualna.

Samodzielność działalności finansowej organów lokalnego samorządu opiera się na art. 121 Konstytucji RB, zgodnie z którym miejscowe rady deputatów m.in. zatwierdzają programy ekonomicznego i socjalnego rozwoju, miejscowe budżety i sprawozdania o ich wykonaniu, ustalają zgodnie z prawem miejscowe podatki i pobierają je. Dana zasada przewiduje ukierunkowanie finansowopravných norm na zapewnienie łączenia ogólnopaństwowych (republikańskich) interesów z socjalno-ekonomicznymi interesami rozwoju lokalnego. W dalszej kolejności

4 Конституция Республики Беларусь от 5 марта 1994 г. с изм., принятыми на республиканском референдуме от 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 1999. № 11/2004, № 1881/6032.

5 Zob. A.A. Пилипенко, Финансовое право Республики Беларусь. Учебное пособие, Минск 2007, с. 608.

pragnę zaprezentować podstawy konstytucyjne prawa budżetowego, podatkowego i bankowego.

## 2. Podstawy konstytucyjne prawa budżetowego

Centralne miejsce w systemie finansowym zajmuje system budżetowy. Zgodnie z art. 132 Konstytucji RB na terenie RB prowadzi się jednolitą politykę budżetowo-finansową, podatkową, finansowo-kredytową i walutową. Jedność systemu budżetowego jest niezbędnym warunkiem prowadzenia jednolitej polityki finansowo-budżetowej RB (art. 9 Konstytucji RB). Kodeks budżetowy w pkt. 2 art. 8 również uwzględnia tę normę odnośnie do systemu budżetowego RB stwierdzając, że „Zasada jedności zapewnia jednolitą bazę prawną, jednolity system finansowy, jednolite regulowanie stosunków budżetowych, jednolitą klasyfikację budżetową RB, jednolitość porządku wykonania budżetów i prowadzenia kontroli finansowej i sprawozdania finansowego.”<sup>6</sup> Na podstawie Konstytucji określa się system budżetowy i porządek formowania dochodu i wydatków budżetu. Zgodnie z art. 133 Konstytucji RB do systemu budżetowego RB włączone są budżety: republikański i miejscowe<sup>7</sup>. Nawiązuje do niej również art. 6 Kodeksu budżetowego RB.<sup>8</sup> Dochody budżetu gromadzone są dzięki podatkom uchwalonym przez ustawy, dzięki innym płatnościom obowiązkowym oraz innym źródłom dochodów. Wydatki ogólnopaństwowe stanowią koszt budżetu republikańskiego, zgodnie z jego częścią wydatkową.

Duże znaczenie przywiązuje się do zasad wykonania budżetów wszystkich szczebli i układania sprawozdań o ich wykonaniu. Podział uprawnień w budżetowym procesie opiera się na zasadzie rozgraniczenia kompetencji między organami władzy przedstawicielskiej i władzy wykonawczej. Ta zasada zawarta jest w art. 6 Konstytucji RB, gdzie stwierdza się, że władza państwowa sprawowana jest na podstawie jej podziału na władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowną. Zgodnie z tą zasadą projektowanie i wykonanie budżetu zalicza się do funkcji organu władzy wykonawczej, tzn. Rady Ministrów (art. 6 Konstytucji RB. Zasada ta znajduje także odzwierciedlenie w r. 15–17 oraz r. 21 i 24 Kodeksu budżetowego RB), a uchwalanie i kontrola wykonania budżetów należy do funkcji organów władzy przedstawicielskiej, tzn. Narodowego Zgromadzenia (art. 97–98 Konstytucji RB, r. 18, 19, 25 Kodeksu budżetowego RB). Samodzielność budżetu republikańskiego i budżetów miejscowych wchodzących w skład systemu bu-

6 Бюджетный кодекс Республики Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412–3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 2008. № 183.2/1509.

7 Конституция Республики Беларусь от 5 марта 1994 г. с изм., принятыми на республиканском референдуме от 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 1999. № 1.1/0;2004. № 188 1/6032.

8 Бюджетный кодекс Республики Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412–3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 2008. № 183.2/1509.

dżetowego Republiki Białoruś, określa jej administracyjno–terytorialny podział. Samodzielność budżetu zapewnia się poprzez posiadanie własnych źródeł dochodu i prawem do określania kierunku wydatków, zgodnie z zadaniami i funkcjami każdego podmiotu praw budżetowych. Do szczególnej kompetencji miejscowych Rad deputatów zaliczane jest zatwierdzenie programów ekonomicznego i socjalnego rozwoju, miejscowych budżetów i sprawozdań o ich wykonaniu (art. 121 Konstytucji RB<sup>9</sup> i rozdz. 6, art. 8 Kodeksu budżetowego RB<sup>10</sup>). Wszystkie podstawowe instytucje systemu budżetowego oparte są na Konstytucji. Szczegółowe umocowanie uzyskały one w art. 4 Ustawy z dnia 4 lipca 1993 r. o systemie budżetowym i państwowych funduszach pozabudżetowych<sup>11</sup>, a od 01.01. 2009 r. również w Kodeksie budżetowym RB<sup>12</sup>.

Wszystkie zasady systemu budżetowego przewidują:

- 1) zjednoczenie podstawowych zasobów finansowych państwa w republikańskim budżecie, poprzez który zapewniane są wszystkie potrzeby o charakterze republikańskim (obrona państwa, transport kolejowy i inne przedsięwzięcia o znaczeniu republikańskim);
- 2) zaopatrzenie środkami pieniężnymi miejscowych budżetów z uwzględnieniem uwarunkowań rozwoju socjalno–kulturowego każdej jednostki administracyjno–terytorialnej<sup>13</sup>.

Tak więc prawo budżetowe jest najważniejszą instytucją prawa finansowego. Budżet jest formą tworzenia i wykorzystywania scentralizowanych funduszy środków finansowych dla zapewnienia funkcji organów władzy państwowej. Budżet państwowy jest podstawowym finansowym planem państwa. Poprzez republikański i miejscowe budżety państwo koncentruje u siebie znaczną część dochodu narodowego dla finansowania ekonomicznych, socjalno–kulturalnych programów, wzmocnienia obrony państwa i utrzymania organów państwowej władzy i kierowania. Za pomocą budżetu odbywa się podział dochodu narodowego, co stwarza możliwość manewrowania środkami finansowymi i ukierunkowania wpływu na tempo i poziom rozwoju działalności gospodarczej. To wszystko pozwala realizować jednolitą ekonomiczną i finansową politykę na terenie całego państwa. Dlatego bardzo istotnym jest ustalenie podstawowych zasad, które miałyby niewątpliwą wyższość, a to możliwe jest tylko przy zatwierdzeniu ich w akcie normatywnym

9 Конституция Республики Беларусь от 5 марта 1994 г. с изм., принятыми на республиканском референдуме от 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 1999. № 1.1/0;2004. № 188 1/6032.

10 Бюджетный кодекс Республики Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412–3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 2008. № 183.2/1509.

11 Закон Республики Беларусь от 4 июня 1993 г. „О бюджетной системе Республики Беларусь и государственных внебюджетных фондах” 24 июля 2004 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 2002. № 87.2/883.

12 Бюджетный кодекс Республики Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412–3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 2008. № 183.2/1509.

13 Г.А. Василевич, Правовые принципы – основа разумного правового регулирования, „Право Беларуси” 2003, № 7, с. 65.

posiadającym najwyższą siłę prawną, tzn. w Konstytucji. Normy budżetowe powinny być niewątpliwie spójne z normami konstytucyjnymi, co podkreśla szczególne znaczenie tego rodzaju norm i zobowiązuje do ich przestrzegania.

### 3. Podstawy konstytucyjne prawa podatkowego

Ustalając prawa i swobody człowieka i obywatela, Konstytucja nie może pozostawić poza zakresem swoich regulacji jego obowiązków, z tego względu, że odpowiednie wykonanie przewidzianych prawem obowiązków występuje w postaci jednej z ważniejszych gwarancji realizacji praw i swobód każdego podmiotu. Zgodnie z art. 56 Konstytucji RB obywatele zobowiązani są brać udział w finansowaniu państwowych wydatków drogą płacenia podatków państwowych, cła i innych wpłat<sup>14</sup>.

Niezbędność wpłat podatkowych uwarunkowana jest przede wszystkim tym, że są one podstawowym źródłem gromadzenia zasobów finansowych państwa, bez których niemożliwe jest istnienie i funkcjonowanie władzy publicznej. Stąd powstają istotne konstytucyjne uprawnienia Parlamentu, ponieważ ustalanie podatków i określanie zasad ich gromadzenia musi odpowiadać wymaganiom prawnym. Prawo parlamentu do zatwierdzania podatków jest wyrazem zgody reprezentacji społecznej na jego pobranie. Bezpośrednie ściąganie podatku „uzgadnia się” z parlamentem jako z przedstawicielem ludności, ale nie uzgadnia się z każdym członkiem społeczeństwa. W związku z tym, podstawową cechą podatku jest jednostronny charakter jego ustalenia. Jednak podatek pobiera się w celu pokrycia zapotrzebowań społecznych i dlatego pojęcie „prawności” podatku ocenia się przez pryzmat interesów publicznych, które kształtują się w instytucjach konstytucyjno-prawnych<sup>15</sup>. Celem poboru podatku jest zapewnienie pokrycia państwowych wydatków w ogóle, a nie jakiegoś konkretnego wydatku. Określona ustawa koresponduje z ustawodawstwem budżetowym, zgodnie z którym dochody budżetu nie mogą być związane z poszczególnymi wydatkami budżetu<sup>16</sup>. Cechy pojęcia podatku akcentują wynikającą z ustawy jego pieniężną formę poboru, oparcie na zmianie podmiotu własności środków uzasadnione koniecznością poniesienia wydatków władzy publicznej, jego oparcie na przymusie, bezzwrotności i indywidualnej nieodpłatności.

Najwięcej kontrowersji wywołuje treść podatku. W ten sposób W.G. Panskow podkreśla, że „ściąganie płatności podatkowej w formie odebrania należą-

14 Конституция Республики Беларусь от 5 марта 1994 г. с изм., принятыми на республиканском референдуме от 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 1999. № 1.1/0;2004. № 188 1/6032.

15 Т.Б. Образцова, Налоги и реальное влияние на экономику, „Белорусский экономический журнал” 1999, № 3, с. 28–36.

16 Бюджетный кодекс Республики Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412–3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 2008. № 183.2/1509.

cych do organizacji i osób fizycznych praw własności, pozbawienie swobody gospodarczej i ograniczenie uprawnienia do operatywnego kierowania środkami finansowymi jest sprzeczne z Konstytucją, ponieważ zgodnie z podstawową ustawą państwa pozbawienie własności może zostać dokonane tylko zgodnie z decyzją sądową<sup>17</sup>. Jednocześnie rodzą się pytania o prawne przyzwolenie do przymusowego ściągania podatku w niesprzecznym porządku prawnym, jako wykroczenie poza zasadę nietykalności własności prywatnej. Z naszego punktu widzenia prawo własności prywatnej nie jest prawem absolutnym i może być ograniczone w tej mierze, w której to jest niezbędne w celu obrony podstaw systemu konstytucyjnego, moralności, zdrowia, praw i interesów prawnych innych osób, zapewnienia obrony państwa i jego bezpieczeństwa. Obowiązek płacenia podatków posiada szczególny, publicznoprawny (nie prywatnoosobisty) charakter, co jest uwarunkowane publicznoprawną formą państwa i władzy państwowej. Osoba płacąca podatek nie posiada prawa dysponowania zgodnie z własną wolą tą, czy inną częścią własności, która w postaci konkretnej sumy pieniężnej powinna zostać zapłacona do budżetu w postaci podatku. Pobór podatku – to nie jest umowne pozbawienie właściciela części jego własności. Ono przedstawia sobą przejęcie części własności zgodne z prawem, wynikającym z konstytucyjnego publicznoprawnego obowiązku. Dla porównania konstytucyjnego umocowania obowiązku płacenia podatku, zwróćmy uwagę na tezy podstawowych ustaw kontynentalnego systemu prawnego: „Wszyscy mają obowiązek brać udział w państwowych wydatkach zgodnie ze swoimi możliwościami” – ustala art. 53 Konstytucji Włoch; „Wszyscy będą wnosić wkład na pokrycie wydatków publicznych...” ... – ustala art. 31 Konstytucji Hiszpanii<sup>18</sup>.

Według szeregu naukowców–prawników, obowiązek płacenia podatków to „początkowy naturalny obowiązek obywatelski”. Taka definicja obowiązku podatkowego nie jest do końca dokładną, ponieważ wiele podstawowych ustaw różni prawa, wolności i obowiązki człowieka i obywatela: dla zaznaczenia praw (wolności) człowieka używa się terminów „każdy”, „wszyscy”. Jeżeli mówimy o obowiązkach/prawach obywatela, to w tekście konstytucji powinno być wprost stwierdzone: „obywatele mają prawo”, „obywatel ma obowiązek”<sup>19</sup>.

Normami poziomu konstytucyjnego ustala się podstawowe zasady aktualnego prawa podatkowego – obowiązkowe ustawodawcze ukształtowanie wszystkich funkcjonujących podatków, zgodność z konstytucją przepisów proceduralnych, sprawiedliwe ściąganie podatku. Zasada równości i sprawiedliwości podatków w stosunku do wszystkich płacących podatki przewiduje powszechność nałożenia podatku i równomierność podziału podatków proporcjonalnie do otrzymywanych dochodów. Ta zasada ściągania podatku bezpośrednio wynika z art. 22

17 В.Г. Пансков, *Налоги и налогообложение в РФ. Учебник для вузов*, 4. изд., доп. и перераб.: Международный центр фин.–экон. развит. 2002, с. 196.

18 Конституционное (государственное) право зарубежных стран, под ред. Б.А. Страшуна, т. 1, Москва 1993.

19 С. Боботов, О. Фомина, *Конституция и налоги, „Хозяйство и право” 1997, № 3, с. 147.*



Konstytucji RB (gdzie zaznaczono, że wszyscy są równi wobec prawa) i pkt. 1 art. 2 Kodeksu podatkowego RB konkretyzującego tę normę konstytucyjną tym, że każda osoba powinna płacić zgodnie z prawem ustalone podatki. Z wyżej wymienionego wynika, że wszyscy obywatele państwa mają brać udział w finansowaniu wydatków państwowych poprzez mechanizm podatkowy proporcjonalnie do otrzymywanych dochodów<sup>20</sup>. Nikt nie może korzystać z przewagi i przywilejów sprzecznych z ustawą (art. 23 Konstytucji RB)<sup>21</sup>. Jednocześnie ustawodawca przewiduje jednak możliwość ustalenia zniżek dla poszczególnych podmiotów – pkt 7 art. 6 Kodeksu podatkowego RB, gdzie stwierdzono, że państwo jest odpowiedzialne przed obywatelem za tworzenie warunków swobodnego i godnego rozwoju osobowości.

Istotną zasadą podatkowego ustawodawstwa jest reguła niepoddawania ustawom podatkowym siły zwrotnej, która jest przejawem ogólnej reguły niepoddawania zasadom siły zwrotnej, co znalazło swoje odzwierciedlenie w Konstytucji RB: „Prawo nie ma siły zwrotnej, za wyjątkiem tych przypadków, kiedy ono zmniejsza lub likwiduje odpowiedzialność” (cz. 6, art. 23 Konstytucji RB). Sens danego wymagania tkwi w tym, że zmiany wprowadzane do prawa (w tym również podatkowego) nie powinny podważać pewności obywateli w stabilności ich prawnej i ekonomicznej sytuacji, w mocy porządku prawnego. Swobodne wykorzystanie przez obywateli swoich zdolności i własności do realizowania przedsiębiorczości opiera się na możliwości wcześniejszej analizy warunków realizowania tej przedsiębiorczości (w tym również realizowania związanych z nią obowiązków prawnych), ograniczeń (obciążeń) i świadomym wyborze zachowania.

Jedną z nowszych zasad organizacji systemów podatkowych jest zasada jednności systemu podatkowego, niezbędność którego uzasadnia się konstytucyjnymi ustawami (np. o tym, że teren Białorusi jest jednolity i niezajmowany – cz. 2, art. 132 Konstytucji RB). Te postanowienia Konstytucji zostały szerzej rozwinięte w pkt. 4, art. 2 Kodeksu podatkowego RB, zgodnie z którym niedopuszczalne jest ustalenie podatków, ścigań i ulg związanych z ich opłatą, niosących uszczerbek narodowemu bezpieczeństwu RB, jej jednolitości terytorialnej, politycznej i ekonomicznej stabilności, w tym również zakłócających jednolitą przestrzeń ekonomiczną RB, ograniczających swobodne przemieszczanie się osób fizycznych, przemieszczanie towarów (robót, usług) lub środków finansowych w granicach terytorium RB lub godzących w porządek konstytucyjny i przyjętych zgodnie z nią aktów ustawodawczych, a także tworzących inne przeszkody dla realizacji przedsiębiorczości organizacji i osób fizycznych, z wyjątkiem działalności zabronionej aktami ustawodawczymi<sup>22</sup>.

20 Д.Г. Черник, *Налоги в рыночной экономике*, „Финансы” 1997, с. 383.

21 Конституция Республики Беларусь от 15 марта 1994 г., с изм., принятыми на республиканском референдуме от 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г. // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 1999. – № 1.1/2004. №1881/6032.

22 Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть: 19 декабря 2002 г. № 166–3: текст Кодекса по состоянию на 17 апреля 2008 г. – Минск: Амалфея, 2008.–128с

W ten sposób rola Konstytucji RB dla systemu podatkowego nie ogranicza się do tego, że zawiera ona w sobie normy odpowiedniej treści branżowej. Konstytucja RB przedstawia sobą swoisty miernik, kryterium oceny całego systemu norm i instytucji prawa podatkowego z punktu widzenia ich zgodności z wartościami wyższymi, posiadającymi uznanie konstytucyjne. Warto zaznaczyć, że Konstytucja dość dokładnie i – co szczególnie istotne – systemowo reguluje stosunki podatkowe. Podatki w całym świecie uznawane są za najbardziej skuteczny mechanizm państwowego regulowania ekonomiki, który potrafi wywierać zasadniczy wpływ na: formowanie struktury produkcji i konsumpcji produktu społecznego, procesy gromadzenia, inwestowania kapitału, cenotwórczy charakter, regulowanie inflacji, wpływ na postęp naukowo–techniczny, ekologię, zasobność budżetu państwowego, poziom życia ludności i inne sfery życia społeczeństwa i każdego obywatela. Dlatego przy tworzeniu lub zmianach systemów podatkowych waży się i uwzględnia wiele argumentów o charakterze materialnym, socjalnym, psychologicznym, moralnym. Wszystkie te argumenty określają politykę podatkową i ekonomiczną strategię państw na poszczególnych etapach ich rozwoju.

#### 4. Podstawy konstytucyjne prawa bankowego

Konstytucyjne podstawy prawa bankowego tworzą te normy konstytucji RB, które w tym czy innym stopniu zestawiane są z działalnością bankową lub ustalają ograniczenia tej działalności. Tak więc, zgodnie z art. 132 KRB system bankowy RB jest częścią finansowo–kredytowego systemu RB. Ta norma również jest zawarta w art. 5 Kodeksu bankowego RB. Normy konstytucyjne tworzą podstawę dla *единообразия* bankowego regulowania prawnego, co wyraża się w tym, że zgodnie z art. 132 KRB państwo realizuje jednolitą politykę pieniężno–kredytową i walutową<sup>23</sup>. System bankowy RB składa się z Narodowego Banku RB, innych banków i niebankowych organizacji kredytowo–finansowych. Narodowy Bank reguluje stosunki kredytowe, ruch pieniężny, określa porządek rozliczeń. Istotnym momentem w działalności Narodowego banku RB jest jego wyjątkowe prawo konstytucyjne emisji (produkowania) pieniędzy (art. 136 KRB). Podobna norma zawiera się również w art. 7 Kodeksu bankowego RB<sup>24</sup>.

Analizując wynikające z przepisów prawa (w tym Konstytucji) mechanizmy regulacji prawa bankowego, ocenia się, że uwzględniają one standardy proponowane w literaturze z zakresu teorii prawa, wyróżniając konstytucyjne zasady – *законоположения*, zawierające w sobie tylko niektórą ogólną ideę<sup>25</sup>.

23 Конституция Республики Беларусь от 15 марта 1994 г., с изм., принятыми на республиканском референдуме от 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 1999. № 1.1/0; 2004. № 188 1/6032.

24 Банковский Кодекс Республики Беларусь: в редакции Закона Республики Беларусь от 17 июля 2006 г. № 145–3: текст кодекса по состоянию на 21 января 2008 г. – Минск: Амалфея, 2008.–216с.

25 Образцова Т.Б. Налоги и реальное влияние на экономику // Белорусский экономический журнал, 1999 №3 с.28–36.

Oprócz konstytucyjnych zasad – *законоположений* przyjęto wyróżniać zasady – normy, tzn. takie konstytucyjne standardy, które nie potrzebują przyjęcia ustaw branżowych, a posiadają wyraźny potencjał regulacyjny. W standardach prawa bankowego do wymienionych zasad należy zaliczyć te normy, które określają zasady powoływania kierownictwa Narodowego Banku RB, jego odpowiedzialności. I tak, zgodnie z art. 84 KRB Prezydent za zgodą Rady Republiki mianuje i odwołuje kierownika i członków kierownictwa banku narodowego.

Państwo w ramach Konstytucji tworzy gwarancje sfery realizacji usług bankowych, ustalając przy tym niektóre reguły i zasady. Wśród zasad możemy rozpatrywać podane w art. 13 KRB. Państwo nadaje wszystkim równe prawa do wykonywania działalności gospodarczej, gwarantuje wszystkim równe możliwości swobodnego korzystania ze swoich zdolności i własności dla przedsiębiorczości i innej nie zabronionej prawem działalności ekonomicznej, jednakową obronę wszystkich form własności. Państwo realizuje politykę ekonomiczną w interesie obywatela i społeczeństwa; zapewnia kierunek i koordynację państwowej i prywatnej przedsiębiorczości w celach socjalnych. Istotną normą konstytucyjną, regulującą działalność bankową jest art. 44 KRB, który zawiera tezę, że państwo zachęca do oszczędzania i chroni oszczędności obywateli, tworzy gwarancje zwrotu wpłat<sup>26</sup>.

Konstytucyjne podstawy zawierają minimalne gwarancje praw i interesów *участников* stosunków prawnobankowych, które nie mogą być ograniczone specjalnymi normami bankowymi. Do takich praw i wolności trzeba zaliczyć prawo do własności, prawo do informacji, prawo do obrony itp.

Na pierwszy rzut oka może się wydawać, że ustalone (wymienione) prawa i wolności wykazują wyłączny związek ze statusem obywatela w RB i nie mogą być rozciągnięte na osoby prawne. W rzeczywistości tak nie jest: „Prawa konstytucyjne człowieka i obywatela rozpowszechniają się na osoby prawne w stopniu, w którym mogą być stosowane. Taki wniosek wydaje się w pełni uzasadniony. Jeżeli przyjąć, że na osoby prawne nie rozpowszechnia się działania KRB, niezbędne będzie uznanie, że w polu prawnym naszego państwa istnieją niektóre działy lub segmenty, które nie są objęte przedmiotem regulacji konstytucyjnych. To, swoją drogą, będzie sprzeczne z rozporządzeniem KRB o tym, że działa ona na całym terenie RB i jest aktem najwyższej rangi prawnej. Tak więc, konstytucyjne gwarancje praw i interesów prawnych mają rozpowszechniać się i na banki, jako osoby prawne i na ich klientów, niezależnie od organizacyjno–prawnej formy ostatnich<sup>27</sup>.”

26 Конституция Республики Беларусь от 15 марта 1994 г., с изм., принятыми на республиканском референдуме от 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 1999. № 1.1/0; 2004. № 188 1/6032.

27 О.Е. Кутафин, Субъекты конституционного права Российской Федерации как юридические и приравненные к ним лица., изд. Проспект 2007; Юридическое лицо публичного права, изд. НОРМА 2007.

Narodowy Bank RB jednocześnie jest organem państwowego kierowania specjalnej kompetencji i osobą prawną wykonującą funkcje banku. Obrona bezpieczeństwa finansowego obywateli i podmiotów gospodarczych, bezpieczeństwa obrotu pieniężnego i utrwalanie zaufania do systemu kredytowego tworzą podstawę działalności banku narodowego.

Tym samym Narodowy Bank RB posiada szerokie uprawnienia w sferze stosunków społecznych w zakresie mobilizacji tymczasowo wolnych środków finansowych i stosunków własnościowych powstających przy sprawowaniu działalności bankowej. Funkcje banków bezpośrednio związane są z operacjami środkami finansowymi podmiotów, dla których środki te są ich prywatną własnością. Dlatego istotne jest ustalenie tych priorytetowych norm, na których będzie opierać się działalność związana z własnością prywatną obywateli i osób prawnych, ponieważ państwo jest odpowiedzialne za ochronę własności prywatnej i zwalczanie praktyk jej zagrażających.

## Podsumowanie

Praktyczne znaczenie podstaw konstytucyjnych działalności finansowej skupia się w tym, żeby w procesie tej działalności prawidłowo stosowano normy prawne i ich interpretacja nie była sprzeczna z sensem, który początkowo był nadany im przez ustawodawcę; działania odpowiednich organów państwowych i podmiotów gospodarczych nie tylko odpowiadałyby tym przypisom norm prawnym, które regulują działalność finansową państwa, ale również zapewniałyby jej racjonalność i efektywność. Cały proces kształtowania, podziału i wykorzystania funduszy finansowych państwa powinien ściśle odpowiadać ustawodawstwu finansowemu, które nie może być sprzeczne z podstawową ustawą państwa – Konstytucją. Budżet państwowy jest podstawowym planem finansowym kraju. Dlatego bardzo istotnym jest ustalenie tych podstawowych standardów, które posiadają bezwzględną wyższość, a to możliwe jest tylko przy zamieszczeniu ich w akcie normatywnym posiadającym najwyższą siłę prawną, tzn. w Konstytucji.

W rzeczywistości często odstępuje się od niektórych zasad zawartych w Konstytucji. Na przykład, na Białorusi zdrażają się odstępstwa od zasady jednolitości budżetu, ponieważ pojawia się duża ilość funduszy pozabudżetowych. Traci na znaczeniu zasada przejrzystości i realności: istnieje wiele sekretnych funduszy, państwo stara się ukryć realne wydatki i wykorzystywać fundusze celowe w sposób niezgodny z ich przeznaczeniem.

Rola Konstytucji RB dla systemu finansowego nie ogranicza się w tym, że zawiera w sobie szczegółowe normy danej branży. KRB przedstawia sobą swoisty miernik – wzorzec, kryterium oceny zgodności całego systemu norm i instytucji

prawa finansowego, którym nadano standard konstytucyjny. Należy zauważyć, że KRB dość dokładnie i systemowo reguluje stosunki społeczne tworzenia, podziału i wykorzystania publicznych środków finansowych.

# KONSTYTUCYJNA MATERIA USTAWY PODATKOWEJ A ODESŁANIA DO INNYCH DZIEDZIN PRAWA (NA PRZYKŁADZIE ZWOLNIEŃ PRZEDMIOTOWYCH W PODATKU OD DOCHODÓW OSOBISTYCH)

KRYSZYNA NIZIOŁ

## Uwagi wstępne

W Konstytucji RP<sup>1</sup> określono zasadnicze elementy treści ustawy podatkowej, które powinny zostać w niej ujęte. Szczególny charakter prawny ciężarów podatkowych, wyrażający się w ingerencji państwa w dobra materialne podatnika, powoduje, że ustawa podatkowa powinna w sposób precyzyjny i jednoznaczny określać elementy konstrukcyjne podatku. Gwarancją realizacji tego rodzaju wysokich wymagań stawianych w tym zakresie ustawodawcy są regulacje Konstytucji RP dotyczące materii ustawy podatkowej. W praktyce jednak ustawodawca nie zapewnia tak wysokiego poziomu legislacyjnego ustaw podatkowych, których unormowania są niejednoznaczne, co w konsekwencji wywołuje wiele trudności interpretacyjnych. Ponadto, w celu wyinterpretowania elementów konstrukcyjnych podatku, należy również odwoływać się do aktów prawnych z dziedzin prawa innych niż prawo podatkowe. Wszystkie te czynniki powodują, że materia ustawy podatkowej, która z uwagi na prawno-ekonomiczny charakter podatku powinna być normowana ze szczególną precyzją, w rzeczywistości odbiega od tych wysokich standardów.

W związku z tym, zasadnym jest podjęcie próby odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu ustawy podatkowe – stosując przy określaniu elementów konstrukcyjnych podatku odesłania do przepisów z innych dziedzin prawa – spełniają wymogi Konstytucji RP. Z uwagi na ramy objętościowe niniejszej publikacji zagadnienie to zostanie omówione na przykładzie zwolnień przedmiotowych określonych w art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> (dalej: u.p.d.o.f.). W związku z tak zawężoną problematyką w niniejszym opracowaniu problematyka konstytucyjnej treści ustawy podatkowej została zaprezentowana głównie w odniesieniu do kwestii zwolnień podatkowych, w tym szczególnie o charakterze przedmiotowym.

1 Konstytucja Rzeczypospolitej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

2 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.).

Należy również zauważyć, że w art. 217 Konstytucji RP ustalono formę ustawy dla określenia zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W związku z tym można uznać, że ustawodawca dopuszcza odesłania do przepisów ustaw z innych dziedzin prawa w odniesieniu do ulg i umorzeń podatkowych. Można się jednak zastanawiać, jak dalece dopuszczalne jest odesłanie do ustaw innych niż ustawa podatkowa, aby regulacje dotyczące tych elementów konstrukcyjnych podatku nadal były przejrzyste. Niedokładne bowiem określenie zakresu odesłania może wywołać trudności interpretacyjne. Zagadnienie to zaprezentowano na przykładzie wybranych zwolnień z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., przy których rekonstrukcji należy sięgnąć dodatkowo do ustaw innych niż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

## 1. Unormowania Konstytucji RP odnoszące się do materii ustawy podatkowej

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Przepis ten wyraża wyłączność ustawową w prawie podatkowym<sup>3</sup>. Obowiązek unormowania podatków w akcie prawnym rangi ustawy został ustalony także w art. 84 Konstytucji RP. Zgodnie z tym przepisem, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Szczególny charakter podatków, wyrażający się w ich ingerencji w sferę majątkową–dochodową podatnika, i związany z tym wymóg unormowania, określonych w art. 217 Konstytucji RP elementów konstrukcji prawnej podatku w ustawie, był akcentowany także w orzecznictwie sądowym. Tytułem przykładu można przytoczyć dwa orzeczenia sądów administracyjnych. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 maja 2004 r., sygn. FSK 34/04<sup>4</sup> wyrażony został pogląd, zgodnie z którym art. 84 Konstytucji RP „wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. W jego ujęciu, obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych powinien być nałożony jedynie w drodze ustawy. Tylko ustawa może określać granice ingerencji państwa w sferę własności obywatela, nakładając na niego obowiązek zapłaty podatku. Obywatel ma więc prawny obowiązek ponoszenia podatków, o ile obowiązek taki został nałożony na niego w drodze ustawy.” Podobnie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 maja 2004 r., sygn. FSK 26/04<sup>5</sup>, w którym sąd uznał, że w związku z regulacjami art. 84 i 217 Konstytucji RP, „ingerencja ustawodaw-

3 R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 50.

4 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 18 maja 2004 r., sygn. FSK 34/04, LEX nr 129847.

5 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25 maja 2004 r., sygn. FSK 26/04, LEX nr 129907.

cy w sferę majątkową obywatela może odbyć się jedynie w formie ustawy, która musi spełniać określone w Konstytucji wymogi co do treści. Niespełnienie którekolwiek z tych warunków powoduje, że akt normatywny nie spełnia konstytucyjnych wymagań.”

W związku z przepisem art. 217 Konstytucji RP należy zwrócić uwagę na dwie kwestie, które wymagają analizy.

Po pierwsze, należy ustalić pojęcie „ustawy podatkowej”. W praktyce bowiem można spotkać się w ustawie regulującej poszczególne podatki z odesłaniami do ustaw z innych dziedzin prawa. W związku z tym mogą pojawić się wątpliwości, jak należy traktować regulacje tych ustaw. Czy bowiem, w zakresie w jakim należy do nich sięgać w związku z rekonstrukcją podatkowoprawnego stanu faktycznego, ustawy te mają także charakter ustaw podatkowych?

Po drugie, ustalenia wymaga, jaki jest zakres treści ustawy podatkowej w świetle art. 217 Konstytucji RP. Nie wszystkie bowiem elementy podatku – czego przykładem jest właśnie brak wskazania zwolnienia przedmiotowego – są wprost wskazane w tym przepisie, jako wymagające obligatoryjnego unormowania w akcie prawnym rangi ustawowej.

Odnosząc się do pierwszej z tych kwestii, należy wskazać, iż w piśmiennictwie stwierdza się, że w Konstytucji RP termin „ustawa” nie został doprecyzowany poprzez dodanie przymiotnika „podatkowa”<sup>6</sup>. Tymczasem termin „podatkowy” jest przymiotnikiem od słowa „podatek”, oznaczającego w sensie leksykalnym „przymusowe, nieodpłatne, bezzwrotne świadczenia materialne pobierane przez państwo lub inny związek publiczny, zasadniczo w celu pokrycia wydatków”<sup>7</sup>. Definicja normatywna „ustawy podatkowej” została ujęta w art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej<sup>8</sup>. Zgodnie z tym przepisem, pojęcie ustaw podatkowych oznacza ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich<sup>9</sup>.

Tymczasem w piśmiennictwie ustawa podatkowa jest definiowana jako taka, która reguluje materię podatkową, bez względu na to, czy jest ustawą nową czy tylko zmienia dotychczasowe unormowania ustawowe<sup>10</sup>. Wskazuje się również, że jest to tylko taka ustawa, która „nakłada dany podatek i określa wymienio-

6 Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 46.

7 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. II, Warszawa 1979, s. 724.

8 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

9 Szeroko różnice pomiędzy definicją ustawy podatkowej z art. 217 Konstytucji RP i ordynacji podatkowej omawia C. Kosikowski, Zob. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 83–84.

10 W. Sokolewicz, *Komentarz do art. 217 Konstytucji RP* (w:) L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. IV, Warszawa 2005, s. 19–20; P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 IV 1997 r.*, Warszawa 2000, s. 274.



ne w art. 217 Konstytucji RP elementy konstrukcyjne tego podatku. Miano ustawy podatkowej przysługuje również ustawie, która uchyla lub modyfikuje zakres obowiązku podatkowego lub jego elementy.<sup>11</sup> W związku z tym ustawy, które zawierają tylko pewne treści podatkowoprawne, nie są ustawami podatkowymi<sup>12</sup>.

Widocznym jest, że zakres ustawy podatkowej, zrekonstruowany w oparciu o leksykalne znaczenie słów „podatkowy” i „podatek”, jest mniej precyzyjny od definicji tego pojęcia ustalonej w ordynacji podatkowej. Zarazem ma jednak charakter bardziej ogólny, ponieważ w definicji leksykalnej ustawy podatkowej można ująć te ustawy, które dotyczą ogólnie podatków. W porównaniu z definicją leksykalną ustawy podatkowej, bardziej precyzyjna jest definicja ustawy podatkowej ustalona w przepisach ordynacji podatkowej. Został w niej bowiem określony zakres materii ustaw podatkowych, obejmujący między innymi wskazanie elementów konstrukcyjnych podatków – podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe.

W związku z tym należy przeanalizować także zakres elementów prawnej konstrukcji podatku ustalonych w art. 217 Konstytucji RP. Odnosząc się do tej kwestii, trzeba wskazać, iż w piśmiennictwie jako elementy prawnej konstrukcji podatku zazwyczaj wymienia się: podmiot podatku, przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, ulgi i zwolnienia podatkowe (także zniżki i zwwyżki podatku) oraz stawki (taryfy) podatkowe<sup>13</sup>. Tymczasem w treści art. 217 Konstytucji RP wśród elementów podatku, wymagających unormowania w drodze ustawy, nie wskazano podstawy opodatkowania oraz zwolnień przedmiotowych.

W art. 217 Konstytucji RP ustalono, iż należy zachować formę ustawy tylko w odniesieniu do zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania. Dlatego też wskazuje się, że zasada wyłączności ustawy wyrażona w tym przepisie nie ma charakteru bezwzględnego<sup>14</sup>. W związku z tym w piśmiennictwie można spotkać się z wyróżnieniem „materii obligatoryjnej” i „materii fakultatywnej” ustawy podatkowej. Do pierwszej z tych rodzajów materii ustawowych należą elementy wymienione w art. 217 Konstytucji RP, które nie mają jednak charakteru wyłącznego, ponieważ oprócz nich można wskazać na inne materie ustawy podatkowej, które mają charakter fakultatywny. Odnoszą się one do technicznych aspektów uiszczenia podatku, takich jak np. tryb, termin i sposób jego zapłaty<sup>15</sup>.

11 C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa...*, s. 91.

12 Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe...*, s. 46.

13 Zob. np. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 130–138; H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 1, Warszawa 2008, s. 19–21; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 44–49; A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2007, s. 144–149; F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006, s. 23–28.

14 D. Mączyński, *Niekonstytucyjność przepisów o podatku akcyzowym*, PIP 2002, nr 10, poz. 63 i n.

15 W. Sokolewicz, *Komentarz do art. 217 Konstytucji...*, s. 20 oraz powołane tam wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2001 r., sygn. K 32/99, OTK ZU 2001, nr 3, poz. 50 i wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU 1998, nr 4, poz. 51, D. Mączyński, *Niekonstytucyjność przepisów o podatku akcyzowym*, PIP 2002, nr 10, poz. 63, LEX nr 35175/1.

W art. 217 Konstytucji RP nie zostały wymienione zwolnienia przedmiotowe jako element konstrukcyjny podatku. Tymczasem tytułu rozdziału 3 u.p.d.o.f., w którym – w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. – ujęto zwolnienia, zatytułowany jest „Zwolnienia przedmiotowe”. W związku z tym nasuwa się pytanie, w jakim stosunku do konstytucyjnej materii ustawy podatkowej pozostają zwolnienia przedmiotowe określone w tym przepisie. Problem ten dodatkowo komplikuje okoliczność, że w wielu przypadkach, aby zrekonstruować elementy zwolnienia podatkowego, należy odwołać się do ustaw innych niż ustawa podatkowa. Utrudnia to dodatkowo i czyni mniej przejrzystym interpretację przepisów u.p.d.o.f. dotyczących zwolnień przedmiotowych. Zwolnienie podatkowe definiowane jest jako definitywne wyłączenie spod opodatkowania określonej kategorii podmiotów lub przedmiotów, czyli „określonej kategorii stanów faktycznych bądź prawnych pomimo tego, że mieszczą się one w zakresie przedmiotowo–podmiotowym opodatkowania”<sup>16</sup>. Należy także przytoczyć pojęcie podatkowoprawnego stanu faktycznego, którym jest ogół znamion stanu faktycznego zawartych w normach prawnych regulujących poszczególne podatki<sup>17</sup>. Szczególnie istotne są tu związki pomiędzy stroną podmiotową i przedmiotową elementów składowych, które ustalone są w ustawach podatkowych z zakresu szczegółowego prawa podatkowego. Opowiadając się za szerokim ujęciem podatkowoprawnego stanu faktycznego, należy przyjąć, że ustawy podatkowe powinny w jak najszerszym zakresie ustalać elementy konstrukcyjne podatku, pozwalając odtworzyć jego kompleksową konstrukcję<sup>18</sup>. Przy rekonstrukcji niektórych zwolnień podatkowych z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. należy odwoływać się do przepisów innych aktów prawnych niż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem, aby zrekonstruować te zwolnienia, trzeba korzystać z ustaw z innych dziedzin prawa, a czasem również rozporządzeń wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw.

W art. 217 Konstytucji RP pominięto określenie „zwolnienia przedmiotowego”. Unormowania w drodze ustawy wymaga natomiast ustalenie „kategorii podmiotów zwolnionych od podatku”<sup>19</sup>. Analizując ten problem, C. Kosikowski przyjmuje koncepcję, że zwolnienia podatkowe (podmiotowe i przedmiotowe) nie stanowią samoistnego elementu normy prawa podatkowego, lecz są objęte hipotezą normy prawa podatkowego. Przy takim założeniu konkluduje, że: „Jeśli chcemy, aby normy prawa podatkowego były stanowione w drodze ustawy, to trzeba też przyjąć, że brak w art. 217 ustawowego wymogu określenia zwolnienia przedmiotowego jest nieuzasadniony i wynika z niedbalstwa legislacyjnego bądź też jest to brak pozorny”<sup>20</sup>. Wskazuje się ponadto, że jeśli chodzi o wyłącz-

16 A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 137.

17 Pojęcie to nie jest pojmowane jednolicie w doktrynie prawa podatkowego, Zob. C. Kosikowski, Ustawa podatkowa..., s. 86.

18 R. Mastalski, Prawo podatkowe..., s. 50.

19 Oznacza to, że w przypadku podmiotowych zwolnień podatkowych mogą one być określone tylko w formie ustawy. Natomiast w przypadku ulg i umorzeń dopuszczalne jest ich ustalenie w aktach prawnych rangi podustawowej, przy czym, zasady ich przyznawania muszą być określone w ustawie., R. Mastalski, Prawo podatkowe..., s. 71.

20 C. Kosikowski, Ustawa podatkowa..., s. 89.

ność ustawy, to wyliczenie elementów stosunku daninowego ustalonych w art. 217 Konstytucji RP ma charakter przykładowy, a nie enumeratywny<sup>21</sup>. W związku z tym można przyjąć, że pominięcie w art. 217 Konstytucji RP zwolnienia przedmiotowego, jako elementu konstrukcyjnego podatku, który unormowany może być tylko w ustawie podatkowej, nie oznacza, że może ono być regulowane także w aktach podustawowych. Innymi słowy, mimo niewymienienia w art. 217 Konstytucji RP zwolnienia przedmiotowego oraz podstawy opodatkowania jako elementów konstrukcyjnych podatku, powinny być one unormowane wyłącznie w drodze aktu prawnego rangi ustawowej. Pogląd taki został także wyrażony w odniesieniu do podstawy opodatkowania w orzecznictwie sądowym. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 września 2007 r.<sup>22</sup> sąd uznał, iż: „Niewskazanie *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji sposobu określenia podstawy opodatkowania jako elementu składowego podatku, podlegającego uregulowaniu w ustawie, nie daje podstaw do wniosku, że zakres zupełności ustawowej w ujęciu Konstytucji nie obejmuje sposobu określenia podstawy opodatkowania”.

## 2. Zwolnienia przedmiotowe z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f.

W art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. w przypadku wielu zwolnień podatkowych ustawodawca odsyła do przepisów z innych dziedzin prawa, które nie regulują bezpośrednio materii podatkowej. Analiza przepisu art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. pozwala stwierdzić, iż w są to akty prawne regulujące różne dziedziny życia gospodarczego i społecznego. Odesłania te zostały ujęte w tym przepisie w różny sposób. Po pierwsze, w przypadku niektórych zwolnień określono konkretne ustawy, do których należy sięgnąć. Z takim zabiegiem ustawodawcy mamy do czynienia między innymi w następujących zwolnieniach w podatku dochodowym od osób fizycznych:

- w art. 21 ust. 1 pkt 25 a – dodatek kompensacyjny przyznany na podstawie ustawy z dnia 24 stycznia 1991 r. o kombatantach oraz niektórych osobach będących ofiarami represji wojennych i okresu powojennego<sup>23</sup>,
- w art. 21 ust. 1 pkt 25 b – świadczenia pieniężne wypłacane osobom uprawnionym na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o świadczeniu pieniężnym i uprawnieniach przysługujących cywilnym niewidomym ofiarom działań wojennych<sup>24</sup>,

21 W. Sokolewicz, Komentarz do art. 217 Konstytucji RP..., s. 36 oraz powołane tam: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 1998 r., U 9/99, OTK ZU, nr 1, poz. 4 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lutego 1999 r., U 4/98, OTK ZU, nr 1, poz. 4.

22 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 września 2007 r., III SA/Wa 1121/07, LEX nr 295775.

23 Dz.U. z 2002 r. Nr 42, poz. 371 ze zm.

24 Dz.U. Nr 249, poz. 1824.

- w art. 21 ust. 1 pkt 27 lit. b – otrzymywane zgodnie z odrębnymi przepisami świadczenia na: doraźną lub okresową pomoc pieniężną dla kombatanów oraz pozostałych po nich członków rodzin ze środków, o których mowa w ustawie z dnia 24 stycznia 1991 r. o kombatanach oraz niektórych osobach będących ofiarami represji wojennych i okresu powojennego<sup>25</sup>,
- w art. 21 ust. 1 pkt 30 a lit. a – przychody uzyskane z tytułu realizacji prawa do rekompensaty na podstawie ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej<sup>26</sup> przez osoby uprawnione na podstawie tej ustawy,
- art. 21 ust. 1 pkt 59a – zapomoga pieniężna, o której mowa w ustawie z dnia 20 maja 2005 r. o zapomogach pieniężnych dla niektórych emerytów, rencistów i osób pobierających świadczenie przedemerytalne albo zasiłek przedemerytalny w 2007 r.<sup>27</sup>

Wyżej wymienione przykładowe rodzaje zwolnień podatkowych, w których ustawodawca odsyła do konkretnych ustaw, nie wyczerpują wszystkich tego rodzaju przypadków ujętych w art. 21 ust. 1 p.d.o.f.<sup>28</sup>

Po drugie, ustawodawca w większości zwolnień nie wskazuje konkretnego aktu prawnego, odsyłając ogólnie do przepisów prawnych regulujących daną dziedzinę prawa. Poniżej przedstawiono przykładowe zwolnienia z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f.<sup>29</sup>. Są to między innymi następujące zwolnienia w podatku od dochodów osobistych:

- art. 21 ust. 1 pkt 2 – renty przyznane na podstawie odrębnych przepisów o zaopatrzeniu inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin<sup>30</sup>,
- art. 21 ust. 1 pkt 3 – otrzymane odszkodowania, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych<sup>31</sup> wydanych na podstawie tych ustaw, z wyjątkami ujętymi w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. a–g u.p.d.o.f.<sup>32</sup>

25 Dz.U. z 2002 Nr 42, poz. 371 ze zm.

26 Dz.U. Nr 169, poz. 1418 ze zm.

27 Dz.U. Nr 102, poz. 852 ze zm.

28 Zob. też np. art. 21 ust. 1 pkt 63, pkt 63a, pkt 98 a, pkt 102, pkt 104, pkt 118, pkt 120–124 u.p.d.o.f.

29 W nawiasach umieszczono akty prawne, do których należy sięgnąć w celu zrekonstruowania danego zwolnienia podatkowego.

30 Ustawa z dnia 29 maja 1974 r. o zaopatrzeniu inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin (Dz.U. z 2002 Nr 9, poz. 87 ze zm.).

31 Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 27 kwietnia 2007 r. w sprawie trybu powoływania i odwoływania rzeczoznawców, ich kwalifikacji i wysokości przysługującego im wynagrodzenia oraz dokonywania przez nich szacowania (Dz.U. Nr 89, poz. 591), Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2005 r. w sprawie powszechnej taksacji nieruchomości (Dz.U. Nr 131, poz. 1092), Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. Nr 207, poz. 2109 ze zm.).

32 Są to m.in. ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2008 r., Nr 25, poz. 150 ze zm.), Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2004 r., Nr 261, poz.

- art. 21 ust. 1 pkt 3a – odszkodowania otrzymane na podstawie przepisów o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz niepodległego bytu państwa polskiego<sup>33</sup>,
- art. 21 ust. 1 pkt 3c – odszkodowania w postaci renty otrzymane na podstawie przepisów prawa cywilnego w razie uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia, przez poszkodowanego, który utracił całkowicie lub częściowo zdolność do pracy zarobkowej, albo jeżeli zwiększyły się jego potrzeby lub zmniejszyły widoki powodzenia na przyszłość<sup>34</sup>,
- art. 21 ust. 1 pkt 6 – wygrane w kasynach gry, wideoloteriach, grach na automatach, grach na automatach o niskich wygranych oraz grach w bingo pieniężne i fantowe urządzanych i prowadzonych przez uprawniony podmiot na podstawie przepisów o zakładach wzajemnych<sup>35</sup>
- art. 21 ust. 1 pkt 11 – świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, przysługujące na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw<sup>36</sup>,
- art. 21 ust. 1 pkt 15 – świadczenia otrzymywane z tytułu odbywania: niezawodowej służby wojskowej lub jej form równorzędnych, z wyjątkiem

2603 ze zm.), Ustawa z dnia 9 lipca 2003 r. o zatrudnianiu pracowników tymczasowych (Dz.U. Nr 166, poz. 1608 ze zm.), Ustawa z dnia 6 marca 1997 r. zrekomensowaniu okresowego niepodwyższania płac w sferze budżetowej oraz utraty niektórych wzrostów lub dodatków do emerytur i rent (Dz.U. z 2000 r., Nr 23, poz. 294 ze zm.), Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o zasadach realizacji przedpłat na samochody osobowe (Dz.U. Nr 156, poz. 776 ze zm.), Ustawa z dnia 31 maja 1996 r. o świadczeniu pieniężnym przysługującym osobom deportowanym do pracy przymusowej oraz osadzonym w obozach pracy przez III Rzeszę i Związek Socjalistycznych Republik Radzieckich (Dz.U. Nr 87, poz. 395 ze zm.), Ustawa z dnia 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników (Dz.U. Nr 90, poz. 844 ze zm.), Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz.U. z 2003 r., Nr 153, poz. 1503 ze zm.).

33 Ustawa z dnia 23 lutego 1991 r. o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz niepodległego bytu Państwa Polskiego (Dz.U. Nr 34, poz. 149 ze zm.).

34 Ustawa z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 169, poz. 1418 ze zm.), Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.).

35 Ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i o grach i o zakładach wzajemnych (Dz.U. z 2004 r., Nr 4, poz. 27 ze zm.) wraz z rozporządzeniami wykonawczymi: Rozporządzeniem Ministra Kultury z dnia 28 stycznia 2005 r. w sprawie szczegółowych warunków uzyskiwania dofinansowania realizacji zadań z zakresu kultury, trybu składania wniosków oraz przekazywania środków z Funduszu Promocji Kultury (Dz.U. Nr 24, poz. 200 ze zm.), Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 sierpnia 2003 r. w sprawie opowaznienia dyrektorów izb skarbowych do wykonywania niektórych czynności w zakresie gier i zakładów wzajemnych (Dz.U. Nr 152, poz. 1486), Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie sposobu ewidencjonowania napitków w kasynach gry (Dz.U. Nr 102, poz. 949), Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o grach i zakładach wzajemnych (Dz.U. Nr 102, poz. 948 ze zm.), Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie warunków urządzania gier i zakładów wzajemnych (Dz.U. Nr 102, poz. 946).

36 Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz.U. z 1998 r., Nr 21, poz. 94 ze zm.) wraz z rozporządzeniami wykonawczymi: Rozporządzeniem Ministra Sprawiedliwości z dnia 17 listopada 1997 r. w sprawie zakresu stosowania przepisów Kodeksu pracy o bezpieczeństwie i higienie pracy przy wykonywaniu pracy przez osoby przebywające w zakładach karnych lub w zakładach poprawczych (Dz.U. Nr 154, poz. 1012), Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów (Dz.U. Nr 60, poz. 279), Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 1975 r. w sprawie uprawnień pracowniczych osób wykonujących pracę nakładczą. Dz.U. z 1976 r., Nr 3, poz. 19 ze zm.).

służby okresowej lub nadterminowej, służby zastępczej – przyznane na podstawie odrębnych przepisów<sup>37</sup>,

- art. 21 ust. 1 pkt 16 – diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika, podróży osoby niebędącej pracownikiem – do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 13 u.p.d.o.f.<sup>38</sup>,
- art. 21 ust. 1 pkt 18 – dodatek za rozłąkę wypłacany pracownikom czasowo przeniesionym – do wysokości diet za czas podróży służbowej na obszarze kraju, określonych w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju<sup>39</sup>,
- art. 21 ust. 1 pkt 20 – część przychodów osób, o których mowa w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody ze stosunku pracy, za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku pracy, w kwocie odpowiadającej 30 % diety, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju<sup>40</sup>, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 15 u.p.d.o.f.,
- art. 21 ust. 1 pkt 23 a lit. b – część dochodów osób, o których mowa w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody z tytułu ryczałtów na koszty utrzymania i zakwaterowania wypłacanych z budżetu państwa w związku ze skierowaniem do pracy dydak-

37 Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o służbie zastępczej (Dz.U. Nr 223, poz. 2217 ze zm.).

38 Ustawa z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 241, poz. 2416 ze zm.), dekret z dnia 26 października 1950 r. o należnościach świadków, biegłych i stron w postępowaniu sądowym (Dz.U. z 1950 r., Nr 49, poz. 445 ze zm.).

39 Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1990 ze zm.).

40 Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1991 ze zm.). Również do tego rozporządzenia należy sięgnąć w przypadku zwolnienia z art. 21 ust.1 pkt 23a lit. a u.p.d.o.f.

tycznej w szkołach i ośrodkach akademickich za granicą, przyznanych na podstawie odrębnych przepisów<sup>41</sup>,

- art. 21 ust. 1 pkt 23b – zwrot kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika, dla potrzeb zakładu pracy, wjazdach lokalnych, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw<sup>42</sup> do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra<sup>43</sup> – jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wypłat ryczałtu pieniężnego, jest udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej przez pracownika,
- art. 21 ust. 1 pkt 24 – przyznana, na podstawie odrębnych przepisów<sup>44</sup>, pomoc pieniężna dla rodzin zastępczych oraz jednorazowa pomoc pieniężna na zagospodarowanie, udzielona usamodzielniającym się wychowankom rodzin zastępczych i wychowankom publicznych lub niepublicznych placówek opiekuńczo-wychowawczych,
- art. 21 ust. 1 pkt 36 – dochody z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów o systemie oświaty<sup>45</sup>, w części wydatkowanej na cele szkoły w roku podatkowym lub w roku po nim następującym
- art. 21 ust. 1 pkt 49 a – ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu wypłacany na podstawie przepisów o Biurze Ochrony Rządu<sup>46</sup>.

Również w tym przypadku powyższe wyliczenie ma charakter jedynie przykładowy<sup>47</sup>. Kompleksowa analiza art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. przekroczyłaby bowiem

41 Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 12 października 2006 r. w sprawie warunków kierowania osób za granicę w celach naukowych, dydaktycznych i szkoleniowych oraz szczególnych uprawnień tych osób (Dz.U. Nr 190, poz. 1405).

42 Ustawa z dnia 5 września 2008 r. o komercjalizacji państwowego przedsiębiorstwa użyteczności publicznej „Poczta Polska” (Dz.U. Nr 180, poz. 1109), ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. z 2005 r. Nr 45, poz. 435 ze zm.).

43 Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271 ze zm.).

44 Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2008 r. Nr 115, poz. 728 ze zm.), Rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 23 grudnia 2004 r. w sprawie udzielania pomocy na usamodzielnienie, kontynuowanie nauki oraz zagospodarowanie (Dz.U. z 2005 r. Nr 6, poz. 45 ze zm.), Rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 18 października 2004 r. w sprawie rodzin zastępczych (Dz.U. Nr 233, poz. 2344 ze zm.).

45 Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.).

46 Ustawa z dnia 6 marca 2001 r. o Biurze Ochrony Rządu (Dz.U. z 2004 r. Nr 163, poz. 1712 ze zm.), Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 27 czerwca 2002 r. w sprawie ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu mieszkalnego dla funkcjonariuszy Biura Ochrony Rządu (Dz.U. Nr 108, poz. 955).

47 Zob. też np. art. 21 ust. 1 pkt 23a, 51, 53, 58 lit. a i c, 58 a, 61, 64, 65, 75, 84, 85, 87, 90, 92, 97, 98, 110–113, 115, 115, 117, 127 lit. a, 129 u.p.d.o.f.

ramy objętościowe niniejszego opracowania. Jednak wyżej wymienione przykłady obrazują jak bardzo nieprecyzyjne są przepisy u.p.d.o.f. dotyczące zwolnień podatkowych. Ustalenie zakresu zwolnienia może być zabiegiem czasochłonnym, wymagającym sięgnięcia do innych aktów prawnych i odnalezienia właściwych przepisów. W przypadku niektórych zwolnień z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca wskazuje konkretne przepisy, do których należy się odwołać. Ma to miejsce na przykład w art. 21 ust. 1 pkt 40 c, pkt 49, pkt 63, pkt 104, pkt 113, pkt 120 u.p.d.o.f. W takiej sytuacji łatwiej ustalić przesłanki uprawniające do skorzystania ze zwolnienia. Z sytuacją taką mamy do czynienia choćby w przypadku zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 104 u.p.d.o.f., w którym zwolniono z podatku otrzymane przez posła lub senatora świadczenia pieniężne i wartość świadczeń rzeczowych (w naturze) na podstawie art. 23 ust. 3, art. 43 ust. 1, art. 44 ust. 1 i 2 oraz art. 46 ustawy z dnia 9 maja 1996 r. o wykonywaniu mandatu posła i senatora. Sięgnięcie do wskazanych w tym zwolnieniu przepisów ustawy o wykonywaniu mandatu posła i senatora umożliwia precyzyjne określenie, jakie rodzaje świadczeń są zwolnione z opodatkowania. Z tego rodzaju zabiegiem legislacyjnym łączy się jednak pewne niebezpieczeństwo. W sytuacji częstych nowelizacji prawa podatkowego, w tym również ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale również i innych ustaw, do których należy sięgnąć w związku ze zwolnieniami podatkowymi z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., może dojść do braku spójności między tymi przepisami<sup>48</sup>. Z drugiej jednak strony ułatwia to znacznie ustalenie konstrukcji zwolnienia podatkowego.

W sytuacji, kiedy w u.p.d.o.f. wskazuje się ogólnie przepisy z danej dziedziny prawa, do których należy sięgnąć, wyinterpretowanie z nich ram zwolnienia może być utrudnione. Tytułem przykładu można wskazać na zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 24 u.p.d.o.f. W przepisie tym zwolniono od podatku dochodowego od dochodów osobistych przyznana, na podstawie odrębnych przepisów, pomoc pieniężną dla rodzin zastępczych oraz jednorazową pomoc pieniężną na zagospodarowanie, udzieloną usamodzielniającym się wychowankom rodzin zastępczych i wychowankom publicznych lub niepublicznych placówek opiekuńczo-wychowawczych. Przepisy, do których należy sięgnąć, aby ustalić zakres tego zwolnienia to ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (dalej: u.p.s.) oraz wydane na jej podstawie rozporządzenia wykonawcze: rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 23 grudnia 2004 r. w sprawie udzielania pomocy na usamodzielnienie, kontynuowanie nauki oraz zagospodarowanie i rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 18 października 2004 r. w sprawie rodzin zastępczych. W art. 36 pkt 1 lit. e oraz lit. f u.p.s. jako rodzaje świadczeń z pomocy społecznej wymieniono takie świadczenia, jak pomoc dla rodzin zastępczych

<sup>48</sup> W zasadzie bezustanne, coroczne, zmiany prawa podatkowego w Polsce powodują w praktyce trudności przy stosowaniu tego prawa. Sytuacja taka zachodzi także w przypadku zwolnień przedmiotowych w podatku od dochodów osobistych, które są w konsekwencji mało przejrzyste., Zob. A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe, część ogólna i szczegółowa*, Bydgoszcz – Lublin 2005, s. 301–302.



i pomoc na usamodzielnienie oraz kontynuowanie nauki. W art. 78 u.p.s. ustalono, że rodzinie zastępczej udziela się pomocy pieniężnej na częściowe pokrycie kosztów utrzymania każdego umieszczonego w niej dziecka. Zasady udzielania tej pomocy określono w art. 78 u.p.s. oraz w rozporządzeniu MPS z dnia 18 października 2004 r., w którym ujęto wysokość oraz szczegółowe warunki przyznawania tej pomocy pieniężnej. Natomiast w art. 88–90 u.p.s. zostały określone zasady przyznawania osobie, która osiągnęła pełnoletność w rodzinie zastępczej, a także osobie pełnoletniej, która opuszcza wymienione w tym przepisie placówki, pieniężnej pomocy m.in. na usamodzielnienie, na kontynuowanie nauki oraz w formie rzeczowej – na zagospodarowanie. W rozporządzeniu MPiPS z dnia 23 grudnia 2004 r. określono warunki i tryb przyznawania pomocy pieniężnej na usamodzielnienie i pomocy pieniężnej na kontynuowanie nauki, wysokość tej pomocy oraz wartość i składniki pomocy na zagospodarowanie. W tym przypadku zatem, w celu doprecyzowania istoty świadczeń pieniężnych, które korzystają ze zwolnienia na mocy art. 21 ust. 1 pkt 24 u.p.d.o.f., należy odwołać się do wyżej wymienionych przepisów z zakresu pomocy społecznej. Taki sposób unormowania zwolnień w podatku od dochodów osobistych czyni ten element konstrukcyjny tego podatku mniej przejrzystym. Należy również wskazać, że główną podstawą prawną zwolnienia z podatku od dochodów osobistych świadczeń z pomocy społecznej jest art. 21 ust. 1 pkt 79 u.p.d.o.f. W celu określenia rodzajów tych świadczeń należy ponownie odwołać się do ustawy o pomocy społecznej. W art. 36 u.p.s. ustalony został obszerny katalog świadczeń z pomocy społecznej. Można więc zastanawiać się, dlaczego w art. 21 ust. 1 pkt 79 u.p.d.o.f. ustawodawca zwolnił z podatku od dochodów osobistych generalnie wszystkie świadczenia z pomocy społecznej (które można ustalić w oparciu o art. 36 u.p.s.), a w art. 21 ust. 1 pkt 24 u.p.d.o.f. dodatkowo przyznał zwolnienie wskazanej w tym przepisie pomocy pieniężnej, również znajdującej oparcie w przepisach o pomocy społecznej. *Ratio legis* takiego zabiegu ustawodawcy wydaje się sprowadzać do dążenia do wyszczególnienia pomocy pieniężnej z art. 21 ust. 1 pkt 24 u.p.d.o.f. spośród innych świadczeń unormowanych w ustawie o pomocy społecznej. Można jednak wnioskować, że w oparciu o zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 79 u.p.d.o.f. zwolnieniu podlegają wszystkie świadczenia z pomocy społecznej, w tym też pomoc pieniężna wymieniona w art. 21 ust. 1 pkt 24 u.p.d.o.f.

Powyższe przykłady obrazują nieprecyzyjność konstrukcji zwolnień przedmiotowych w u.p.d.o.f. W tej sytuacji znaczenia nabiera wykładnia i stosowanie przepisów prawa podatkowego. W przypadku ulg i zwolnień podatkowych nie jest to jednak zadanie łatwe<sup>49</sup>.

49 Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 141–147 oraz A. Gomułowicz, *Prawotwórczy aspekt sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008, s. 115–116.

### 3. Wnioski końcowe

Szczególony charakter prawa podatkowego, który wpływa na wrażliwe ekonomiczne aspekty procesów społeczno–gospodarczych wymaga, aby wszelkie regulacje normatywne cechowały się daleko idącą precyzją i jednoznacznością. Wymogi te powinny zwłaszcza spełniać normy prawne, dotyczące takiego elementu konstrukcji prawnej podatku, jakim są zwolnienia podatkowe. W przypadku bowiem wszelkich preferencji podatkowych, takich jak ulgi czy zwolnienia podatkowe, które stanowią odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, zakres tych regulacji prawnych powinien być jak najbardziej przejrzysty. W praktyce jednak regulacje dotyczące zwolnień podatkowych nie są tak jednoznaczne. Przykładem mogą tutaj stanowić zwolnienia przedmiotowe z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. Oczywiście jest, że ich katalog był wielokrotnie zmieniany, co również wpływa na spójność systemową tych zwolnień, a w zasadzie jej całkowity brak, czego powodem zapewne były bieżące potrzeby fiskalne budżetu państwa.

Z art. 217 Konstytucji RP wynika nakaz unormowania w drodze ustawowej zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Odnosząc tę regulację do zwolnień przedmiotowych z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., należy zwrócić uwagę na dwie kwestie. Po pierwsze, z art. 217 Konstytucji RP wynika, że ustawodawca nakazuje unormować w drodze ustawy zasady przyznawania ulg i umorzeń, a więc pewnych norm, reguł o charakterze podstawowym, określających konstrukcję ulg i umorzeń podatkowych. Można zatem przyjąć, że ustawodawca może odsyłać do aktów prawnych z dziedzin prawa innych niż prawo podatkowe, np. przy konstrukcji ulg i umorzeń podatkowych. W praktyce jednak może to doprowadzić do znacznego rozszerzenia zakresu materii, zwłaszcza ustawowej, do której należy sięgnąć w związku z rekonstruowaniem danej ulgi podatkowej. Po drugie, w art. 217 Konstytucji RP zostały wymienione jedynie kategorie podmiotów zwolnionych od podatku, jako element wymagający unormowania w drodze ustawy. Pominięto więc w tym przepisie zwolnienia o charakterze przedmiotowym. Przyczyną tego jest zapewne przeoczenie ustawodawcy. Nie powinno jednak ulegać wątpliwości, że wyliczenie elementów materii podatkowej ustalonej w art. 217 Konstytucji RP ma charakter przykładowy, a nie enumeratywny. W związku z tym także zwolnienia przedmiotowe wymagają unormowania w akcie prawnym rangi ustawowej.

Pominięcie zwolnień przedmiotowych w art. 217 Konstytucji RP może rodzić wątpliwości jeszcze innej natury. O ile w przypadku ulg i umorzeń norma konstytucyjna nakazuje uregulowanie zasad ich przyznawania, o tyle w przypadku zwolnień przedmiotowych nie wiadomo, w jakim zakresie mają one być unormowane w ustawie podatkowej. W tym bowiem kontekście ustawodawca może, tak jak ma to miejsce w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., odsyłać – i to w dużym stopniu – do innych aktów prawnych. Oczywiście względy legislacyjne przemawiają za wykorzystaniem takiego sposobu konstruowania zwolnień podatkowych. W praktyce nie by-

łoby przecież możliwe ujęcie wszystkich tych zagadnień wyłącznie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Pojawia się jednak pytanie, jak dalece ustawodawca może wykorzystywać taki sposób konstruowania zwolnień podatkowych, aby jednocześnie były one w miarę spójne i przejrzyste. Wydaje się, że na to pytanie nie ma jednoznacznej odpowiedzi, ponieważ nie da się uniknąć w ogóle odesłań do innych aktów prawnych, i zresztą byłoby to niecelowe, skoro jest taka możliwość. Jednak w razie istnienia wielu aktów prawnych, zarówno ustaw, jak i rozporządzeń wykonawczych, w tej dziedzinie prawa, do której odsyła przepis określający zwolnienie podatkowe, może to znacznie utrudnić interpretację takiego zwolnienia w procesie stosowania prawa podatkowego. W związku z tym może się okazać, że ustawy z innych – niż podatkowa – dziedzin prawa, do których odsyła ustawa podatkowa, są także ustawami w pewien sposób, pośrednio regulującymi materię podatkową.

## CZĘŚĆ II

### BUDŻET PAŃSTWA W KONSTYTUCJI

# ZAGADNIENIA FINANSÓW PUBLICZNYCH W ROZDZIALE X KONSTYTUCJI RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ Z DNIA 2 KWIETNIA 1997 R. – PROBLEMATYKA BUDŻETU PAŃSTWA

ELŻBIETA CHOJNA–DUCH

1. Jednym z odrębnych rozdziałów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej są regulacje dotyczące finansów publicznych. Przepisy rozdziału X zatytułowanego: „Finanse publiczne” mają różnorodny charakter i obejmują wiele istotnych od-cinków rzeczywistości prawno–ekonomicznej państwa, zagadnień merytorycz-nych i proceduralnych. Ponadto niektóre inne artykuły Konstytucji poświęcone są również problematyce finansów publicznych. Przepisy konstytucyjne dotyczą-ce finansów publicznych normują w szczególności: specyfikę prawodawstwa fi-nansowego, zagadnienia ustawy budżetowej, długu publicznego i deficytu bu-dżetowego, dochodów publicznych (podatków i innych danin), w tym dochodów jednostek samorządu terytorialnego (w rozdziale „Samorząd Terytorialny”) oraz centralnego banku państwa. Niektóre z tych przepisów regulują bezpośrednio za-gadnienia finansów publicznych (choć nie określają tego pojęcia), inne zawierają dyspozycje do regulacji przez odrębne ustawy. Uważa się więc niekiedy w litera-turze, że mają one charakter blankietowy (W. Misiąg); jeżeli określenie to wyra-ża negatywną opinię, to nie wydaje się ona zasadna, gdyż konstytucyjne regulacje podkreślają jedynie zasadę wyłączności ustawy dla normowania wymienionych dziedzin, a nie konieczność bezpośredniej regulacji w Konstytucji.

2. Ze względu na rosnące znaczenie finansów dla podstaw istnienia państwa i jego rozwoju Konstytucja nadaje szczególną rangę normom prawa finansowego, w tym budżetowego. Wyraża się ona w następujących zasadach:

- skutki finansowe proponowanych regulacji ustawowych powinny być przedstawione Sejmowi, zaś ratyfikacja umów międzynarodowych, powodujących znaczne finansowe obciążenie państwa i jej wypowiedzenie, wymaga zgody ustawowej,
- w stosunku do orzeczeń, które wiążą się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej, Trybunał Konstytucyjny określa termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego po zapoznaniu się z opinią Rady Ministrów,
- w wielu sprawach z zakresu różnych dziedzin finansów publicznych, zarówno z uwagi na tę doniosłość, jak i konieczność ochrony prawnej gwarantowanej przez państwo, Konstytucja przewiduje wspomniany wyżej wymóg formy ustawowej (dotyczy to: gromadzenia i wydatkowania środków finansowych na cele publiczne, czyli określania podatków i innych danin publicznych, w tym podatków i opłat lokalnych oraz innych źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego, budżetu państwa, sposobu zarządzania majątkiem Skarbu Państwa, ustanowienia monopolu, zaciągania pożyczek oraz udzielania państwowych gwarancji i poręczeń, nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości, udziałów lub akcji oraz emisji papierów wartościowych przez Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski lub inne państwowe osoby prawne, a także sposobu obliczania wartości rocznego produktu krajowego brutto oraz państwowego długu publicznego),
- niektóre ustawy mają przy tym tak szczególne znaczenie ustrojowe, iż uznano, że inicjatywa ustawodawcza może należeć tylko do Rady Ministrów jako organu odpowiedzialnego za prowadzenie polityki gospodarczej; są to ustawy regulujące budżet, dług publiczny oraz gwarancje skarbowe,
- ze względu na potrzebę wnikliwego rozpatrzenia projektów ustaw podatkowych przez parlament nie mogą one być wniesione jako projekty pilne (wydaje się, że tym zastrzeżeniem mogłyby być objęte również projekty ustaw budżetowych).

3. W rozdziale X Konstytucji zostały zawarte przede wszystkim regulacje prawne dotyczące problematyki budżetowej, podkreślając tym samym istotną, ustrojową rolę budżetu państwa i ustawy budżetowej. Ustawa ta, jako jedyna stanowi przedmiot normowania o tak wysokiej randze i przy tym tak szeroko regulowany w Konstytucji (art. 219–226). Brak jednak w Konstytucji przepisów dotyczących podstawowych zasad systemu budżetowego jednostek samorządu terytorialnego, choć stanowią one równoważny z państwowym podsektor finansów publicznych. Art. 219 Konstytucji brzmi: „Sejm uchwała budżet państwa na rok budżetowy w formie ustawy budżetowej”, więc odpowiedni przepis stanowiłby: „Jednostki samorządu terytorialnego uchwalają budżety w formie uchwały budżetowej”.

towej”. Brak ten może budzić istotne wątpliwości, tym bardziej, że problematyki budżetowej samorządu terytorialnego nie reguluje również rozdział poświęcony samorządowi terytorialnemu.

4. Większość zagadnień dotyczących budżetu i ustawy budżetowej w Konstytucji omówiona została szeroko w literaturze przedmiotu, zarówno prawa konstytucyjnego (P. Winczorek, L. Garlicki), gdzie poświęcono im także odrębne monografie (M. Zubik), jak i prawa finansowego (C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska) oraz nauk ekonomicznych (W. Misiąg, A. Wernik, S. Owsiak). Normy prawa budżetowego w Konstytucji mają charakter uniwersalny i tradycyjny, zawierają historyczne, ponadczasowe już treści; a podobne normy, o różnym zakresie regulacji, znajdują się w większości europejskich regulacji konstytucyjnych (C. Kosikowski). Obecnie w zasadzie nie wzbudzają też one szczególnych kontrowersji naukowych. Nie sposób w krótkim opracowaniu omówić wszystkich problemów dotyczących budżetu, procedury budżetowej, tym bardziej, że powinny być one omawiane wspólnie z regulacjami ustawy o finansach publicznych, powtarzającymi i rozwijającymi postanowienia konstytucyjne. W szczególności konieczna jest odrębna debata dotycząca projektu kolejnej wersji ustawy o finansach publicznych, rozpatrywanej właśnie w Parlamencie i proponowanych w niej zmian prawa budżetowego. Dlatego też dalej odniosę się tylko do specyficznej materii konstytucyjnej o szczególnej aktualności, dotyczącej długu publicznego oraz deficytu budżetowego. Aktualność ta wynika z sytuacji na rynkach finansowych i w gospodarce, w Polsce i na świecie, na przełomie 2008/2009 i z konieczności bezpiecznego i trwałego wypełniania w Polsce kryterium fiskalnego konwergencji w związku z integracją ze strefą euro. Z kolei tempo ograniczenia skali nierównowagi fiskalnej (stosunek deficytu i długu publicznego do PKB) rozpatrywane powinno być obecnie w świetle działań, w tym legislacyjnych, ograniczających skutki kryzysu finansowego i gospodarczego podejmowanych w ramach gospodarki budżetowej.

5. O jakości polityki finansowej państwa świadczy jakość zarządzania długiem publicznym. Decyduje ona o stabilności finansowej państwa i zdolności do realizacji jego zadań.<sup>1</sup> Warunkuje jednocześnie, z formalnego punktu widzenia, członkostwo kraju we wspólnym europejskim obszarze walutowym. Od dnia przystąpienia do Unii Europejskiej Polska bierze udział w III etapie Unii Gospodarczej i Walutowej (UGW), ze statusem kraju z derogacją. Polska zadeklarowała w 2004 r. zamiar wypełnienia fiskalnego kryterium konwergencji w 2007 r. Przynależność do wspólnego obszaru walutowego uzależniona jest od spełnienia tych kryteriów, które sformułowano w celu zapewnienia stabilnego i nieinflacyjnego wzrostu gospodarczego krajów strefy euro. Kategoria deficytu i długu jest podstawowym miernikiem oceny polityki fiskalnej, przyjmując wyraz normatywny – na szczeblu regulacji Unii Europejskiej (podstawowym aktem jest przede wszystkim

1 E. Chojna-Duch, M. Bitner, Dług publiczny i deficyt sektora finansów publicznych, (w:) E. Chojna-Duch i H. Litwińczuk (red.), Prawo Finansowe, Warszawa 2007, s. 126.

Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską w art. 104 (104 c) oraz art. 1 protokołu w sprawie procedury nadmiernego deficytu, stanowiącego załącznik do Traktatu, dopuszczający istnienie deficytu i długu publicznego w określonych prawem limitach i na szczególnych warunkach) i na najwyższym poziomie regulacji krajowej – ustawy konstytucyjnej.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej określa jednocześnie:

- bezwzględny zakaz zaciągania pożyczek lub udzielania gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto (art. 216 ust. 5),
- obowiązek określenia w drodze ustawy sposobu obliczania wartości rocznego produktu krajowego brutto oraz państwowego długu publicznego (art. 216 ust. 4 oraz 236 ust. 1),
- uprawnienie NBP, Skarbu Państwa lub państwowych osób prawnych do emisji papierów wartościowych, których zasady i tryb emisji określa ustawa (art. 216 ust. 2),
- wymóg ustawowego uregulowania zasad zaciągania pożyczek oraz udzielania gwarancji i poręczeń przez państwo (art. 216 ust. 4),
- zakaz zwiększania wydatków lub ograniczania dochodów planowych przez Radę Ministrów, których skutkiem jest ustalenie przez Sejm większego deficytu budżetowego niż przewidziany w projekcie ustawy budżetowej (art. 220 ust. 1),
- zakaz pokrywania deficytu budżetowego przez zaciąganie zobowiązań w centralnym banku państwa (art. 220 ust. 2),
- wyłączność inicjatywy ustawodawczej Rady Ministrów w zakresie zaciągania długu publicznego (art. 221).

Jest to najszerzej i najbardziej rygorystycznie regulowana problematyka fiskalnego kryterium konwergencji w konstytucjach krajów Unii Europejskiej.

6. Problematyka deficytu i długu publicznego stanowi obszerną dziedzinę wiedzy. Zajmują się nią przede wszystkim ekonomiści, politycy gospodarczy poszczególnych krajów, rzadko prawnicy. Stanowi ona przede wszystkim przedmiot badań teorii ekonomicznych – wielkości te są bowiem podstawowymi wskaźnikami makroekonomicznymi.<sup>2</sup> Są zarazem, jak podkreślono wyżej, kryteriami oceny racjonalności polityki finansowej. Stanowią dogodny i często wykorzystywany przedmiot badań porównawczych, służący za podstawę oceny polityki gospodarczej władz poszczególnych krajów.<sup>3</sup>

2 R.J. Barro, *Makroekonomia*, Warszawa 1997, s. 406 i nast.; współcześnie szerzej np. P. Chapman, *Cyclical adjustments rethink for stability pact*, „European Voice”, Bruksela, z 21–27 marca 2002.

3 Zob. szerzej: „Annual Report”, European Central Bank, 2008, Frankfurt nad Menem 2008.

Dług sektora publicznego (sektora finansów publicznych), nazywany w skrócie długiem publicznym, obejmuje zagregowaną i skonsolidowaną wartość zobowiązań określonych jednostek sektora finansów publicznych.<sup>4</sup> Pojęcie długu publicznego określa się więc jako łączne finansowe zobowiązania podmiotów sektora publicznego z tytułu finansowania nadwyżki wydatków publicznych ponad dochody publiczne skumulowane w poprzednich okresach, uwzględniające wzajemne zobowiązania (przepływy finansowe) między nimi. (E. Chojna–Duch, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2002, s. 124 i n. i literatura tam podana, por. także S. Owsiak, w pracy zbiorowej, *Równowaga budżetowa, deficyt budżetowy i dług publiczny*, Warszawa 1993, s. 165 i n.).

Różnicę zaś między dochodami i wydatkami budżetowymi ustalonymi dla okresu rozliczeniowego określa się mianem wyniku (saldo) budżetowego. Dodatni wynik finansowy stanowi nadwyżkę budżetową, ujemny jest deficytem budżetowym. Odpowiednio ustalany jest również wynik całego sektora finansów publicznych.

Problematyka deficytu budżetowego i długu publicznego związana jest więc zawsze z budżetami publicznymi, a deficyt budżetowy i sektora finansów publicznych są wielkościami wynikowymi i zależą od poziomu dochodów i wydatków. Wielkości te są więc do pewnego stopnia płynne. O ich wysokości decydują bowiem elementy wchodzące w skład pozycji dochodów i przychodów, wydatków i rozchodów. Inaczej – w zależności od tego, jakie środki publiczne zostaną zaliczone do dochodów i wydatków (lub przychodów i rozchodów) i które kategorie podmiotów, odpowiednio zmieniają się wyniki (saldo) budżetów.

Możliwe jest również, przy konstruowaniu budżetów wyznaczenie salda (miernika) – deficytu (nadwyżki lub równowagi) – jako podstawowego celu, do którego odnieść można inne proporcje budżetowe. W praktyce, mimo wzrastającej wagi tego wskaźnika, nie stanowi on jednak pierwotnego, wyjściowego celu, ale jedynie wynikowy.

7. Wielkość deficytu może być więc zniekształcona poprzez swobodny dobór źródeł i form jego sfinansowania – z bezzwrotnej – w postaci dochodów i wydatków na zwrotną – poprzez przychody i rozchody. Deficyt niejako wędruje – zmieniając formę sfinansowania – w przestrzeni sektora finansów publicznych (między jego podmiotami, podsektorami) i w czasie. Pojawia się jako pożyczka budżetowa lub kredyt zamiast należnej dotacji budżetowej, jako skonwertowane obligacje skarbowe zamiast wierzytelności bankowych, czy jako przesunięty w czasie zrolowany kredyt, zastąpiony nowym kredytem, z przesunięciem wymaganej płatności na lata przyszłe bądź do innego podmiotu, podsektora lub poprzez przesunięcie w końcu roku budżetowego dochodów na rok następny, ograniczając

4 Por. ESA 95 Manual on government deficit and debt, European Communities 2002, Strategia zarządzania długiem sektora finansów publicznych w latach 2009–2011, załącznik do uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej na 2009r., Ministerstwo Finansów, wrzesień 2008.



danym jednostkom należne im dotacje budżetowe, konieczne do sfinansowania wydatków. Przede wszystkim jednak różnorodne formy finansowania umożliwiają odsunięcie płatności w czasie i ukrycie rzeczywistego powiększenia deficytu. Oznacza to bowiem możliwość zmniejszenia wielkości deficytu budżetowego i deficytu sektora finansów publicznych. Dotacja to wydatek, po którym zostaje odpowiednio mniej środków w budżecie i która powiększy deficyt. Przemieszczanie „pod kreskę” środków finansowych zniekształca proporcje budżetowe, a zarazem uniemożliwia należytą ocenę kategorii długu publicznego i deficytu oraz porównywanie danych w skali roku. Utrudnia rzetelne, wymagane przez przepisy Konstytucji RP i europejskie regulacje obliczenia ich relacji do PKB. Jednolitość kryteriów porównawczych poprzez jednolitość kategorii podmiotowych zaliczanych do podsektorów finansów publicznych i źródeł finansowania powinna wynikać z jednoznacznych zapisów w normach prawnych porównywanych systemów lub okresów w ramach Unii Europejskiej (czy szerzej OECD).

9. We współczesnej polityce fiskalnej pojawia się potrzeba przewartościowania celów strategii zarządzania długiem w latach 2009–2011. Procesy zarządzania długiem będą w tych latach odbywały się w warunkach zmienności i niepewności sytuacji na rynkach finansowych oraz spowolnienia wzrostu PKB ze względu na wpływ globalnego kryzysu finansowego na sferę realną gospodarki i na finanse publiczne.

Polski budżet na 2009 r. jest napięty, ale choć trudny, możliwy do realizacji. Z jednej więc strony, ze względu na możliwość niższych od planowanych przyszłych wpływów budżetowych, przy dużym obciążeniu wydatkami obowiązkowymi („sztywnymi”), wysokość potrzeb pożyczkowych, a więc i skala zadłużenia może się zwiększać, również ze względu na rosnącą cenę kredytu. Z drugiej, podstawa obliczenia konstytucyjnego prognozy ostrożnościowego – czyli wielkość PKB – przy słabszej koniunkturze gospodarczej będzie także niższa. Zagrozić to może spełnieniu wymogu prawnego Konstytucji i ustawy o finansach publicznych (60% PKB), stanowiącego zarazem kryterium konwergencji, nieodzowne w procesie przygotowania Polski do wejścia do strefy euro oraz osiągnięcia nominalnej i realnej konwergencji.

W programie konwergencji – Aktualizacja 2008, przesłanym, po uchwaleniu 30 grudnia przez Radę Ministrów do Komisji Europejskiej wskaźnik wielkości długu do PKB prognozowany na 2009 r. rośnie o 2,5% (z 43,3% w szacunkach z marca 2008 r. do 45,9% w grudniu). Kryterium to wprawdzie nie przekracza progów ostrożnościowych ustawy o finansach publicznych, ale niebezpiecznie się do niego zbliża. Przy planowanych rozwiązaniach zawartych w projekcie ustawy o finansach publicznych zastrzegających dotychczas obowiązujące normy, m.in. obniżając z 50% do 47% najniższą relację długu publicznego do PKB, przy której konieczne jest rozpoczęcie określonych działań korekcyjnych i biorąc pod uwagę niekorzystny wpływ światowego kryzysu na sytuację budżetową jednostek samorządu terytorialnego oraz zindywidualizowane podejście do kwestii zadłużenia,

które spowodować może zwiększenie wskaźnika zadłużenia dla całego podsektora samorządowego, okazać może się, że wskaźnik ten po raz pierwszy sięgnie pierwszego progu (w przyszłej, a nawet obecnej wersji). Należy równocześnie podkreślić, że prognozowane obecnie pogorszenie wyników sektora w latach 2008–2011 pozostawia bezpieczny margines w stosunku do wartości referencyjnej oraz że zasada stopniowej redukcji deficytu sektora w kolejnych latach została utrzymana. Planowany na 2009 r. deficyt sektora zdeterminowany będzie głównie przez wynik budżetu państwa. Ustawa budżetowa na 2009 r. zakłada, że deficyt budżetu państwa nie może być wyższy niż 18,2 mld zł. Szacuje się, że wynik sektora wyniesie  $-2,5\%$ , a w kolejnych latach  $-2,3\%$  w 2010 r. oraz  $-1,9\%$  w 2011 r. Z uwagi na dobry wynik sektora za 2007 r. oraz korzystne perspektywy kształtowania się ścieżki fiskalnej i długu publicznego w lipcu 2008 r. Rada Ecofin zniósła wobec Polski, nałożoną w 2004 r. procedurę nadmiernego deficytu. Efektywne przyszłe funkcjonowanie gospodarki w strefie euro wymagać będzie m.in. zapewnienia odpowiedniego stopnia szybkości i skali reakcji polityki fiskalnej na potencjalne szoki asymetryczne. Skuteczność polityki fiskalnej w tym zakresie będzie uzależniona zarówno od poziomu deficytu (w tym szczególnie strukturalnego), jak i od struktury dochodów i wydatków. W okresie dobrej koniunktury gospodarczej i wysokich dochodów budżetowych celem polityki fiskalnej powinno być dokonanie nie tylko zredukowania deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych do poziomu 3% PKB, ale również osiągnięcie stanu bliskiego równowagi lub nadwyżki budżetowej. Zabezpieczenie takie nie zostało zapewnione w latach ubiegłych, w okresie wysokich wzrostów PKB. Obecnie więc niski deficyt strukturalny zapewnić może odpowiedni stopień elastyczności polityki fiskalnej, pozwalający na efektywne działanie tzw. automatycznych stabilizatorów koniunktury, bez ryzyka przekroczenia dopuszczalnej wysokości deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych. Ponadto konsolidacja finansów publicznych powinna być wsparta gruntowną i dokonywaną sukcesywnie przebudową (ale niekoniecznie wielką reformą struktur instytucjonalnych) struktury wydatków publicznych, zwiększającą oszczędność i efektywność wydatkowania dostępnych środków krajowych oraz zdolność do absorpcji funduszy unijnych, a także zapewniającą trwałość konsolidacji fiskalnej i stabilność reguł.

Jesteśmy w fazie oczekiwania na rozwój sytuacji gospodarczej na rynkach zagranicznych. Skala spowolnienia gospodarczego jest nieznana i możliwe są różne scenariusze rozwoju sytuacji. Z pewnością będzie to okres trudny dla polityki zarządzania długiem publicznym, tym bardziej, że większość zjawisk gospodarczych nie będzie zależna od polityków krajowych i od jakości i ilości regulacji prawnych. Żadne przepisy, nawet bardzo rygorystyczne i rozbudowane, nie stworzą systemu zarządzania gwarantującego przestrzeganie konstytucyjnych i ustawowych kryteriów konwergencji. Z pewnością jednak dwa równoległe niejako realizowane cele, stanowiące priorytety polityczne: ograniczenie skutków kryzysu gospodarczego i finansowego oraz wejście do strefy euro, przy zapewnieniu naj-

Zagadnienia finansów publicznych w rozdziale X Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej...  
większej efektywności ekonomicznej i społecznej, przyczynić się mogą do redukcji długu i deficytu fiskalnego.

# NIEKTÓRE AKTUALNE ZAGADNIENIA PRAWA BUDŻETOWEGO I FINANSÓW SAMORZĄDOWYCH W POLSCE

ANDRZEJ BORODO

1. Trafne jest poszukiwanie teorii prawa budżetowego na gruncie konstytucji. Konstytucja powinna dawać dostatecznie jasne wskazówki dla ustaw zwykłych, składających się na prawo budżetowe danego państwa. Ustawa o prawie budżetowym, ustawa o finansach publicznych, inne ustawy finansowe muszą – w nawiązaniu do wymogów konstytucyjnych – prawidłowo kształtować instytucje prawne ustawy budżetowej, uchwały budżetowej samorządu, deficytu budżetowego, zakresu i układu budżetu, stosunku budżetu do finansów ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych. W tym kontekście wydaje się, że obecne polskie ujęcia konstytucyjne (por. art. 219) są zbyt ogólnikowe i w sposób niewystarczający zakreślają wymogi dla ustawy budżetowej, ustawy o finansach publicznych i innych ustaw dotyczących finansów państwa.

2. Występuje problem zupełności budżetu państwa. Czy na gruncie obecnych ujęć konstytucyjnych budżet ma być zupełny, czy ma obejmować wszystkie dochody i wydatki państwa, czy tylko niektóre? Czy deficyt budżetowy to wielkość wskazująca na brak pokrycia wydatków publicznych możliwymi do uzyskania dochodami, czy wielkość cząstkowa, fragmentaryczna? Czy deficyt ustalany w ustawie budżetowej mówi o deficycie wybranego odcinka finansów rządowych, czy deficycie całego sektora publicznego? Deficyt całościowy, pokazujący na rzeczywisty stan finansów państwa to deficyt sektora finansów publicznych, a nie tylko jego części, jaką jest budżet państwa. Jeżeli więc Sejm współcześnie uchwała budżet państwa i deficyt budżetowy, to stanowi o deficycie wyodrębnionej dziedziny finansów publicznych, a nie o deficycie obrazującym stan w zakresie finansów publicznych RP. Sądzę, że bez budżetu zupełnego, całościowego deficyt budżetowy jest wielkością drugoplanową, fasadową. Konstytucja powinna zmusić rządy do budowania budżetu zupełnego i ukazywania rzeczywistego deficytu finansów państwa.

3. Na kształt i wielkość deficytu budżetowego istotnie wpływają także regulacje ustawy o finansach publicznych dotyczące tzw. przychodów i rozchodów. Przychodami budżetowymi, finansującymi potrzeby pożyczkowe (tj. deficyt danego roku i powstałe wcześniej zadłużenie) są wpływy ze sprzedaży obligacji i bonów skarbowych, a także wpływy z tytułu kredytów i pożyczek. Ponadto są to także wpływy z prywatyzacji, ewentualne nadwyżki i inne przychody. Niektóre rodzaje przychodów powinny być jednak włączone do systemu dochodów budżetowych.

Niektóre aktualne zagadnienia prawa budżetowego i finansów samorządowych w Polsce

towych. Niejasne pod względem merytorycznym zaliczanie niektórych operacji budżetu jako przychodów (i rozchodów) sprawia, że deficytem budżetowym można manipulować poprzez zaliczanie lub niezaliczanie danych operacji do dochodów lub przychodów, a także do wydatków lub rozchodów. Do przychodów i rozchodów powinny być zaliczone tylko operacje zwrotne, które powstają w wyniku działań Skarbu Państwa na rynku finansowym (a więc operacje dotyczące obligacji i bonów skarbowych). Przychody i rozchody, które mają charakter bezzwrotny, powinny być zaliczone do dochodów i wydatków budżetu. Dlaczego na strukturę deficytu składają się jednocześnie operacje zwrotne i operacje bezzwrotne? Bez jasności merytorycznej w tym zakresie trudno odpowiedzieć na pytanie o rzeczywiste znaczenie deficytu i jego rozmiary<sup>1</sup>

4. Warunkiem rozwoju nauki o budżecie i jego mechanizmach jest postęp nauki o rachunkowości publicznej. Rachunkowość publiczna, w przeciwieństwie do rachunkowości przedsiębiorstw, nie ma dostatecznie rozbudowanego instrumentarium teoretycznego, a tym samym i odpowiednich ujęć ustawowych. Problem kasowego lub memoriałowego ujmowania operacji budżetowych, ustalenia wyniku finansowego budżetu, ustalenia bilansu wykonania budżetu, rocznego bilansu Skarbu Państwa (lub bilansu sektora rządowego) to niektóre problemy, które powinna rozwiązać nauka o rachunkowości publicznej.

5. Zgodnie z art. 219 ust. 4 konstytucji RP, jeżeli ustawa budżetowa nie weszła w życie w dniu rozpoczęcia roku budżetowego, Rada Ministrów prowadzi gospodarkę finansową na podstawie przedłożonego projektu ustawy budżetowej. Obowiązuje więc wówczas nie budżet (akt parlamentu), lecz tzw. rządowy projekt. Wydaje się, że jest to rozwiązanie wątpliwe, charakterystyczne dla gospodarki centralnie planowanej. Nie może ono być zaakceptowane w warunkach gry sił parlamentarnych. „Obowiązywanie rządowego projektu” jest rozwiązaniem, w którym parlament nie decyduje w sprawie budżetu państwa. Konstytucja powinna więc wprowadzić rozwiązanie inne. Chodzi o to, aby sama konstytucja zezwalała na tymczasowe prowadzenie niezbędnych wydatków rządu wynikających z ustaw i na wykonywanie koniecznych płatności. Do dokonywania niezbędnych, ustawami przewidzianych wydatków i regulowania wymagalnych zobowiązań upoważnić powinny wprost przepisy Konstytucji. (por. np. art. 111 Konstytucji RFN).

6. W dobie kryzysu gospodarczego potrzebna jest dynamizacja działalności finansowej i gospodarczej samorządów terytorialnych. Należy więc wprowadzać w życie właściwe instrumenty rozwoju. Do instrumentów rozwoju gospodarczego pozostających w sferze prawnych możliwości działania jednostek samorządu terytorialnego należą<sup>2</sup>:

1 Por. A. Wernik, Opinia ogólna o projekcie ustawy budżetowej na rok 2009, (w:) Budżet państwa na rok 2009. Ekspertyzy wstępne, Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa, październik 2008, s. 29, 30.

2 A. Borodo, Podatkowe, budżetowe i bankowe instrumenty rozwoju gospodarczego stosowane przez jednostki samorządu terytorialnego, (w:) Zagadnienia prawne finansów i gospodarki samorządu terytorialnego, Toruń 2008, s. 13.

- inwestycje komunalne, które finansowane będą w oparciu o własne środki samorządów,
- finansowanie inwestycji z kredytów bankowych i obligacji komunalnych,
- przyciąganie przedsiębiorców poprzez kształtowanie odpowiednich stawek podatkowych i zwolnień w zakresie podatków lokalnych,
- prowadzenie polityki samorządowej w zakresie zagospodarowania przestrzennego i gruntów komunalnych,
- udzielanie przez jednostki samorządu terytorialnego pożyczek, poręczeń i gwarancji,
- rozwój własnej działalności gospodarczej samorządu,
- tworzenie i działalność banków samorządu terytorialnego,
- tworzenie związków i porozumień komunalnych,
- wykorzystywanie majątku i dochodów z mienia samorządowego.

7. Dopuszczenie samorządów do aktywnej, własnej działalności gospodarczej (wykraczającej poza sferę użyteczności publicznej) miałyby w warunkach sytuacji polskiej znaczenie dynamizujące. Samorządy uzyskują w ten sposób instrument realnego wpływu na stosunki gospodarcze, opartego na interesie lokalnym. Oczekiwanie na inicjatywy prywatnych podmiotów gospodarczych nie może być jedyną alternatywą dla rozwoju miejscowego. Ponadto, faktyczne możliwości kapitałowe lokalnych, prywatnych podmiotów gospodarczych, nie są duże. Włączenie jednostek samorządu terytorialnego, w tym małych samorządów (np. gmin liczących do 20 tys. mieszkańców) do tworzenia własnych przedsiębiorstw wydaje się głęboko uzasadnione.

8. Aby wzmocnić i rozwinąć politykę podatkową gminy można wprowadzić rozwiązanie, zgodnie z którym podatki noszące nazwę karta podatkowa i ryczałt od przychodów ewidencjonowanych zostałyby ujęte w formę „lokalnego podatku dochodowego”, pobieranego na rzecz gminy przez samorządowy organ podatkowy (wójta, burmistrza, prezydenta miasta)<sup>3</sup>. W sferze tego podatku rada gminy ustalałaby stawki, zwolnienia przedmiotowe, ulgi inwestycyjne. Byłby to silny instrument służący rozwojowi gospodarczemu w terenie. Gminy, dzięki swej polityce gospodarczej oraz dotyczącej gruntów, lokali i czynszów, mogą wpływać na rozwój działalności, która jest opodatkowana kartą podatkową. Natomiast przekazanie samorządom kompetencji w zakresie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych sprawić może, że podatek ten stanie się „aktywnym uczestnikiem” polityki gospodarczej i podatkowej samorządu. Ustalanie stawek, zwolnień przedmiotowych, sposobu i trybu płatności pozwoli samorządom (radom gmin, orga-

---

3 Tamże, s. 16.

Niektóre aktualne zagadnienia prawa budżetowego i finansów samorządowych w Polsce  
nom podatkowym samorządu) na wywieranie wpływu na rozwój działalności lokalnych przedsiębiorców.

9. Brak instytucji bankowych należących do jednostek samorządu terytorialnego powoduje, że samorządy terytorialne pozbawione są wielu możliwości działania i instrumentów wpływania na rozwój gospodarczy. Banki zakładane przez samorządy lokalne mogą zostać ukształtowane jako komunalne kasy oszczędności. Stanowiłyby one element ustroju samorządu terytorialnego. Kapitał założycielski lokalnego banku samorządowego (komunalnej kasy oszczędności) ma znaczenie drugoplanowe. Chodzi tu bowiem o bank publiczny, za zobowiązania którego odpowiada majątkowo ta jednostka samorządu terytorialnego, która go powołała. Odpowiedzialność gminy (powiatu) za zobowiązania banku zastępuje posiadanie przez bank własnego kapitału założycielskiego<sup>4</sup>. Banki komunalne powinny być powiązane w sieć regionalną (wojewódzką). Banki lokalne, w tym banki samorządowe:

- a) dynamizują lokalne życie społeczno-gospodarcze poprzez prowadzenie działalności bankowej skierowanej na rozwój przedsiębiorczości, powiązanej z potrzebami miejscowymi,
- b) prowadzą obsługę bankową i inwestycyjną jednostek samorządu terytorialnego,
- c) gromadzą oszczędności mieszkańców gminy i powiatu oraz lokalnych firm, a także zakładów i spółek należących do samorządu,
- d) sprawiają, że nie tylko budżet i polityka budżetowa samorządu, ale także bank samorządowy i jego polityka kreuje lokalne stosunki gospodarcze i społeczne.

4 Por. H.H. Blume, Sparkassen im Spannungsfeld zwischen öffentlichem Auftrag und kreditwirtschaftlichem Wettbewerb, Baden-Baden 2000, s. 18, 22.

# KONCEPCJA DŁUGU PUBLICZNEGO W ŚWIETLE PRZEPISÓW KONSTITUCYJNYCH W DOBIE ŚWIATOWEGO KRYZYSU FINANSOWEGO

ANDRZEJ DRWIŁŁO

## 1. Uwagi ogólne

Instytucja prawna długu publicznego wywodzi się z pożyczek państwowych, jako zwrotnej formy dochodów publicznych. Ich występowanie należy łączyć z nadzwyczajnymi potrzebami i nadzwyczajnymi wydatkami, które w przeszłości nie mogły być sfinansowane zwyczajnymi dochodami publicznymi. Nadzwyczajne wydatki publiczne pojawiały się na ogół sporadycznie. Najczęściej związane były z koniecznością finansowania działań wojennych<sup>1</sup>. Nie tylko sytuacje szczególne wywołują konieczność zaciągania pożyczek publicznych. Ich występowanie należy łączyć również z nie zawsze rozważną polityką państwa w dziedzinie realizowanych zadań publicznych i dysponowania środkami pieniężnymi na ich sfinansowanie. Zbyt liczne i wymagające ogromnych wydatków zadania publiczne są powodem często występującej ograniczonej zdolności finansowej państwa do pełnego ich sfinansowania „zwykłymi” dochodami publicznymi. Posługiwanie się pożyczkami publicznymi prowadziło niejednokrotnie do stałego wzrostu zadłużenia publicznego i pojawienia się problemu niewypłacalności państwa w tym zakresie. Problem ten występuje także współcześnie. W związku z tym stosowane są rozwiązania prawne mające na celu ograniczenie zaciągania owych pożyczek, a zwłaszcza ograniczenie wysokości długu publicznego, który jest następstwem zaciągania pożyczek.

Współcześnie nie występuje problem wyboru między podatkiem a pożyczką publiczną. Podatek jest podstawowym źródłem dochodów publicznych. Jest przejawem definitywnego (bezzwrotnego) przejęcia środków pieniężnych od określonych podmiotów (podatników). Natomiast pożyczka publiczna stanowi uzupełniające źródło tworzenia zasobów pieniężnych<sup>2</sup>. Jej najbardziej charakterystyczną cechą jest zwrotność<sup>3</sup>. Pożyczki publiczne są zawsze zwrotne, aczkolwiek nie zawsze są zwracane. Nie istnieją pożyczki bezzwrotne.

1 Więcej na ten temat (w:) A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, s. 708 i następane.

2 A. Drwiłło, J. Gliniecka, *Finanse gmin*, Gdańsk 1995, s. 136.

3 A. Drwiłło, *Pożyczki państwowe jako forma przychodów budżetu państwa*, (w:) *pracy zbiorowej pod red. E. Ruśkowskiego, Deficyt budżetowy i dług publiczny w wybranych krajach europejskich*, Białystok 2003, s. 119.



Zaciąganie i spłata pożyczek publicznych łączy się często ze stanem budżetu państwa jako planu dochodów i wydatków publicznych<sup>4</sup>. Odgrywają one ważną rolę w sytuacji, gdy wydatki budżetowe są wyższe od dochodów budżetowych. Taki stan sfery budżetowej rodzi konieczność wskazania źródła dochodów publicznych, które służyłyby sfinansowaniu owej różnicy między wydatkami a dochodami. Na gruncie normatywnym przewaga wydatków nad dochodami budżetowymi określana jest deficytem budżetowym. Słuszniej byłoby ową różnicę nazywać niedoborem budżetowym, który może mieć charakter przejściowy w ramach jednego roku budżetowego bądź mieć charakter trwały, jeśli występuje permanentnie, czyli przez wiele okresów budżetowych. Na gruncie polskiego prawa finansowego początkowo występowało pojęcie *niedoboru budżetowego*, natomiast obowiązujące przepisy prawa finansowego odwołują się do określenia *deficytu budżetowego*<sup>5</sup>.

## 2. Charakter prawny pożyczki publicznej

Nie bez znaczenia jest też zwrócenie uwagi na charakter stosunku prawnego zachodzącego między podmiotem pozyskującym środki pieniężne w formie pożyczki (związkiem publicznoprawnym) a pożyczkodawcami, którymi mogą być różne podmioty (osoby fizyczne, osoby prawne, konsorcja bankowe, rządy innych państw). Pożyczka publiczna oznacza, po pierwsze, że w stosunku prawnopożyczkowym występuje podmiot publiczny, po drugie, iż środki pieniężne uzyskane w wyniku zaciągnięcia pożyczki są przeznaczone na cele publiczne.

W stosunku pożyczkowym związek publicznoprawny występuje na ogół jako pożyczkobiorca. Niemniej z pożyczką publiczną będziemy mieli do czynienia również wówczas, gdy ów związek publicznoprawny występuje jako pożyczkodawca. W pożyczkach publicznych po stronie pożyczkobiorcy najczęściej występuje państwo reprezentowane przez określone organy. O publicznym charakterze takich pożyczek świadczy też nierównoprawny charakter stron występujących w takim stosunku prawnym. Stroną silniejszą jest pożyczkobiorca (organ władzy publicznej reprezentujący państwo). Korzysta on z władztwa, które mu przysługuje. W związku z tym niekiedy nadaje pożyczkom charakter przymusowy, bądź jednostronnie zmienia warunki spłaty pożyczki (repudiacja, konswersja, konsolidacja). Jedynie w odniesieniu do pożyczek publicznych, w których jako podmioty występują państwa, nie można wskazać, przynajmniej z formalnego punktu widzenia, nierównorzędności stron występujących w stosunku pożyczkowym. Charakter władczy pożyczkobiorcy i pożyczkodawcy nie jest przypisywany pożyczkom zagranicznym. Pamiętać jednak trzeba, że w odniesieniu do

4 E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa–Rzeszów 2006, s. 647.

5 Art. 98 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późniejszymi zmianami).

pożyczek zagranicznych może wystąpić zjawisko zróżnicowanej sytuacji faktycznej stron stosunku pożyczkowego. Istnieją bowiem, z jednej strony państwa silne ekonomicznie i militarnie, z drugiej zaś – państwa słabe. Na ogół państwa słabsze ekonomicznie zabiegają o uzyskanie pożyczek od tych, które są w dobrej kondycji ekonomicznej. Nie bez znaczenia jest też fakt, że nierównorzędność podmiotów stosunków pożyczkowych może ujawniać się w różnych momentach<sup>6</sup>. Niekiedy ujawnia się w momencie zaciągania pożyczki publicznej; odnosi się to do pożyczek obligatoryjnych. Częściej ujawnia się w momencie spłaty, ponieważ nadmierne zadłużenie niejednokrotnie uniemożliwia pełne wywiązanie się z zobowiązań pożyczkowych. W takiej sytuacji może nastąpić zawieszenie spłaty pożyczki bądź zmiana warunków spłaty.

### 3. Dług publiczny i jego konstytucyjne uregulowanie

Jednym z najpoważniejszych problemów polskich finansów publicznych jest problem długu publicznego<sup>7</sup>. Dług publiczny jest kategorią zarówno ekonomiczną, jak i prawną. W ekonomicznym ujęciu oznacza on łączną kwotę zobowiązań podmiotów sektora publicznego wobec podmiotów nienależących do tego sektora. Źródłem spłaty tych zobowiązań są publiczne środki pieniężne. Dług publiczny jest następstwem zaciągania pożyczek publicznych, które uznaje się za kosztowny instrument finansowania wydatków publicznych, ponieważ pożyczki publiczne ze swej istoty mają charakter zwrotny, a ponadto pociągają koszty związane z ich zaciąganiem i spłatą<sup>8</sup>. Dług publiczny jest też przedmiotem regulacji obowiązującego prawa. Przede wszystkim jest on przedmiotem regulacji ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 roku Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Prawodawca posługuje się dwoma określeniami: *państwowy dług publiczny* i *dług publiczny*. Charakterystyczne jest, że w przepisach konstytucyjnych nie znajdujemy definicji tych pojęć. Jednakże z taką definicją spotykamy się na gruncie przepisów rangi ustawowej, mianowicie w ustawie z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych. Przepisy konstytucyjne formułują generalną zasadę dotyczącą wielkości państwowego długu publicznego, który jest następstwem zaciągania pożyczek oraz udzielania gwarancji i poręczeń finansowych<sup>9</sup>. Zasada ta ma formę zakazu zaciągania pożyczek lub udzielania gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto. Zakaz ten ma na celu przeciwdziałanie nadmiernemu zadłużaniu się państwa. Wysoki stan państwowego długu publicznego może bowiem doprowadzić do niewypłacalności państwa, a tym samym do podważenia jego wiarygodności jako dłużnika. Przepisy konstytucyjne nie tylko określają pułap państwowego dłu-

6 A. Drwiłło, Konstrukcje prawne wewnętrznych pożyczek publicznych, Gdańsk 1999, s. 46.

7 A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), Leksykon prawa finansowego, Warszawa 2009, s. 79 i następne.

8 S. Owsiak, Finanse publiczne. Teoria i praktyka, Warszawa 2006, s. 341.

9 A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), *op. cit.*, s. 321.

gu publicznego, ale także przesądzają o randze aktu prawnego, za pośrednictwem którego mogą być zaciągane pożyczki oraz udzielane gwarancje i poręczenia finansowe. W świetle przepisów konstytucyjnych zasady i tryb zaciągania pożyczek oraz udzielanie gwarancji i poręczeń finansowych mogą być określone wyłącznie przepisami ustawowymi. Tej samej rangi przepisami obliczany powinien być roczny produkt krajowy brutto oraz państwowy dług publiczny.

W przepisach konstytucyjnych, jak już zauważono, prawodawca posługuje się dwoma pojęciami, mianowicie pojęciem *państwowego długu publicznego* oraz pojęciem *długu publicznego*. Pierwsze z tych pojęć odnosi do określenia pułapu długu w danym roku, natomiast drugie wiąże się z wyłączością inicjatywy ustawodawczej Rady Ministrów dotyczącej ustawy o zaciąganiu długu publicznego. Należy podkreślić, że pojęcie *dług publiczny* jest pojęciem szerszym od pojęcia *państwowy dług publiczny*.

W świetle przepisów ustawowych przez łączną kwotę państwowego długu publicznego należy rozumieć wartość nominalną zobowiązań, z których wyłącza się zobowiązania wzajemne jednostek sektora finansów publicznych. Ustawowo też została określona wartość nominalna zobowiązania. Jest nią wartość nominalna:

- 1) wyemitowanych papierów wartościowych,
- 2) zaciągniętej pożyczki, kredytu lub innego zobowiązania, czyli kwota świadczenia głównego należna do zapłaty w dniu wymagalności zobowiązania.

Jednocześnie przepisy ustawowe zobowiązały Ministra Finansów do szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego i długu Skarbu Państwa oraz szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań z tytułu poręczeń i gwarancji. Nie są to jedyne obowiązki Ministra Finansów dotyczące państwowego długu publicznego. Ustawowo określone zostały też jego obowiązki kontrolne oraz obowiązki w zakresie zarządzania długiem.

Przepisy ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych zobowiązują Ministra Finansów do sprawowania kontroli nad całym sektorem finansów publicznych, gdy chodzi o przestrzeganie zasady maksymalnej wielkości państwowego długu publicznego (3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto). Ponadto Minister Finansów sprawuje kontrolę nad stanem długu Skarbu Państwa w celu przestrzegania zasady maksymalnej wielkości państwowego długu publicznego. Wyniki owej kontroli mogą być pozytywne lub negatywne. Pozytywny wynik oznacza, że zasada maksymalnej wielkości państwowego długu publicznego jest przestrzegana bądź jest przestrzegana, lecz istnieje zagrożenie jej naruszenia. Wynik negatywny kontroli oznacza naruszenie tej zasady.

#### 4. Strategia zarządzania długiem Skarbu Państwa

W celu przestrzegania konstytucyjnej zasady maksymalnej wielkości państwowego długu publicznego do obowiązków Ministra Finansów należy również opracowanie strategii zarządzania długiem Skarbu Państwa oraz oddziaływania na państwowy dług publiczny. W związku z tym, przygotowuje on jeden dokument, który przedstawia Radzie Ministrów do zatwierdzenia, a po uzyskaniu takiego zatwierdzenia przedstawiany jest Sejmowi wraz z uzasadnieniem projektu ustawy budżetowej. Zauważyć trzeba, że dokument określający strategię zarządzania długiem Skarbu Państwa oraz oddziaływania na państwowy dług publiczny opracowywany jest na okresy trzyletnie, natomiast uzasadnienie projektu ustawy budżetowej składane jest corocznie. Minister Finansów, opracowując strategię zarządzania długiem Skarbu Państwa oraz oddziaływania na państwowy dług publiczny zobowiązany jest uwzględnić zwłaszcza uwarunkowania makroekonomiczne zarządzania długiem, analizę państwowego długu publicznego, prognozy poziomu długu (państwowego długu publicznego i długu Skarbu Państwa), prognozy kosztów obsługi długu Skarbu Państwa oraz kształtowanie się struktury zadłużenia. Zarządzanie długiem Skarbu Państwa oraz oddziaływanie na państwowy dług publiczny powinno przyczynić się do zapewnienia płynności finansowej. Jednym z czynników sprawnego zarządzania długiem jest analiza państwowego długu publicznego. W związku z tym konieczne jest wcześniejsze rozpatrzenie celu zaciągania pożyczek, dokonanie racjonalnego wyboru pożyczkodawcy, wskazanie waluty, w jakiej pożyczka zostanie zaciągnięta, ustalenie odpowiedniego terminu spłaty pożyczki oraz przeanalizowanie kosztów związanych z zaciągnięciem i spłatą pożyczki. Poziom państwowego długu publicznego uwarunkowany jest też zjawiskami o charakterze globalnym, do których należy zaliczyć światowy kryzys finansowy. W wypadku nadzwyczajnych zmian na światowym rynku finansowym sensowne wydaje się podjęcie starań w kierunku wcześniejszej spłaty niektórych pożyczek publicznych.

W świetle strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych w latach 2008-2010 zarządzanie długiem publicznym jest, po pierwsze, elementem polityki fiskalnej, co oznacza, że dotyczy decyzji o tym, jaka część wydatków państwa ma być finansowana za pośrednictwem pożyczek publicznych, po drugie, oznacza konieczność dokonania wyboru rynków, na których zaciągane będą pożyczki, a także wyboru instrumentów i terminów ich wprowadzania.

W strategii zarządzania długiem Skarbu Państwa i oddziaływania na państwowy dług publiczny nie można, jak się wydaje, pomijać minimalizowania kosztów obsługi długu. Działania podejmowane w tym kierunku trzeba uznać za podstawową sferę strategii zarządzania długiem publicznym. W związku z tym podejmowane powinny być wysiłki zwłaszcza w kierunku konwersji zadłużenia, re-negocjacji warunków spłaty pożyczek publicznych, a także wcześniejszej spłaty niektórych pożyczek. Jednocześnie należy zdawać sobie sprawę z wadliwego za-

rządzenia długiem publicznym, brakiem kontroli stanu zadłużenia publicznego, a także marnotrawienia środków pieniężnych uzyskiwanych w formie pożyczek publicznych. Poważnym zagrożeniem dla stanu finansów państwa jest nadmierne zadłużenie. Prowadzi ono do utraty płynności finansowej, ponieważ wzrastają wymagalne zobowiązania, którym nie można sprostać. Pojawia się też konieczność ponoszenia dodatkowych kosztów z tytułu nieterminowego regulowania zobowiązań publicznych. Trudności w wywiązywaniu się z zobowiązań pożyczkowych prowadzą zwykle do podważenia wiarygodności pożyczkobiorcy i ograniczeniu zaufania do niego.

## 5. Wnioski końcowe

W opracowanej strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych w latach 2009-2011 przyjęto prognozy wielkości długu publicznego spójne z założeniami polityki fiskalnej zawarte w projekcie ustawy budżetowej na 2009 r. Dokument ten przewiduje dalszy spadek relacji długu do PKB (do 41,9% w 2011 roku). Utrzymany też jest cel strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych, a mianowicie minimalizacja kosztów obsługi długu w dłuższym okresie. Strategia zarządzania długiem sektora finansów publicznych w latach 2009-2011 nie uwzględnia jednak światowego kryzysu finansowego, który pojawił się pod koniec 2008 roku. Skutki owego kryzysu odczuwane są, aczkolwiek nie w takim stopniu jak w Stanach Zjednoczonych, również w Polsce. W związku z tym podjęte zostały działania w kierunku zmniejszenia wydatków publicznych o kwotę około 20 mld zł w roku 2009. Zmianie także będzie musiała ulec strategia zarządzania długiem sektora finansów publicznych w najbliższym okresie.

Najważniejszym problemem związanym z długiem publicznym jest zmiana strategii zarządzania owym długiem. Chodzi o dostosowanie tej strategii do zupełnie innej sytuacji finansów publicznych w świecie. Światowy kryzys finansowy w pewnym zakresie wpływa na stan finansów państwa polskiego, w tym także na stan i charakter długu sektora finansów publicznych. W ramach strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych należałoby zwłaszcza podjąć działania pozwalające na utrzymanie wymaganych przepisami obowiązującego prawa relacji długu Skarbu Państwa do PKB.

Jednym z przejawów wpływu światowego kryzysu finansowego jest wyraźnie dostrzegalny wzrost kursu waluty obcej. Z tego tytułu wzrasta poziom polskiego długu w walutach obcych. Nie jest to zjawisko korzystne. Wzrost kursu waluty obcej wpływa nie tylko na poziom długu w walutach obcych i globalną wielkość polskiego długu, ale także na wzrost kosztów jego obsługi. Zmiana strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych dotyczyć powinna także owych kosztów, ponieważ niekorzystnie zmieniają się relacje kosztów całego długu Skarbu Państwa do PKB. Dotychczas koszty obsługi długu zagranicznego były

znacznie niższe niż krajowego. Wynikało to z różnicy poziomów stóp procentowych na rynku krajowym i rynkach zagranicznych, a także z malejącego udziału zagranicznego do długu Skarbu Państwa.

# POJĘCIE „PAŃSTWOWEGO DŁUGU PUBLICZNEGO” W ART. 216 UST. 5 KONSTYTUCJI RP I ZNACZENIE JEGO INTERPRETACJI DLA PORZĄDKU PRAWNEGO

MICHAŁ BITNER

## Uwagi wprowadzające

Podstawową dla problematyki długu publicznego regulacją konstytucyjną jest norma zawarta w art. 216 ust. 5, zgodnie z którą nie można zaciągać pożyczek lub udzielać gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy  $3/5$  wartości rocznego produktu krajowego brutto. *Ratio legis* przepisu jest dość oczywiste: ogranicza on możliwości finansowania deficytów budżetowych poprzez zaciąganie zadłużenia. To stwierdzenie nie wyjaśnia jednak, dlaczego przyjęto konwencjonalne ograniczenie wielkości długu w stosunku do produktu krajowego brutto, tym bardziej że do czasu uchwalenia Konstytucji „produkt krajowy brutto” był kategorią czysto ekonomiczną, stanowiącą raczej przedmiot zainteresowania ekonometrii i statystyki, a nie prawa. Z tego punktu widzenia o wiele poprawniejsze pod względem metodologicznym byłoby powiązanie wartości długu publicznego z określoną wielkością odnoszącą się do budżetu państwa, np. kwotą wydatków budżetowych. Ustrojodawca zdecydował się jednak na rozwiązanie bardziej kontrowersyjne, nie tylko wprowadzając pojęcie produktu krajowego brutto do języka prawnego, ale także zobowiązując ustawodawcę do określenia zasad obliczania PKB. Powszechnie akceptowanym w doktrynie wyjaśnieniem tej kontrowersyjnej decyzji ustrojodawcy jest zamiar nawiązania do jednego z kryteriów zbieżności, tzn. przesłanek, od których spełnienia zależy możliwość przystąpienia do Unii Gospodarczej i Walutowej<sup>1</sup>. W ten sposób jeden z przyjętych przez Radę Europejską symptomów bezpieczeństwa i racjonalności polityki finansowej stał się zasadniczym priorytetem polityki zarządzania długiem publicznym w Polsce, uzyskując rangę konstytucyjną, co nie ma precedensu w konstytucjonalizmie innych państw demokratycznych<sup>2</sup>. Choć

1 Zob. np. J. Brzeziński, Zobowiązania z tytułu poręczeń jako element długu publicznego w kontekście limitu 60% dochodów z ustawy o finansach publicznych oraz limitu  $3/5$  PKB z Konstytucji RP, „Finanse Komunalne” 2008, nr 7–8, str. 9; W. Sokolewicz, Opinia z 5 maja 2005 r. do projektu ustawy o finansach publicznych dokument 11034–05–3, archiwum sejmowe; K. Szczepański, Zarządzanie długiem publicznym i rachunkowość narodowa, „Rachunkowość Budżetowa” 2000, nr 9, s. 12; A. Balcewicz, Państwowy dług publiczny na tle obowiązujących przepisów prawnych, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2000, nr 6.

2 L. Garlicki (red.), Komentarz do Konstytucji RP, Warszawa 2005.

zasada wyrażona w omawianej normie jest oczywista, interpretacja przepisu art. 216 ust. 5 jest trudna ze względu na zastosowaną w nim nomenklaturę.

Niniejsze opracowanie zawiera krytyczną analizę możliwych interpretacji konstytucyjnego pojęcia państwowego długu publicznego, zwłaszcza poprzez odniesienie do definicji stosowanych w prawie wspólnotowym oraz propozycje zmian *de lege ferenda* w tym zakresie.

## 1. Pojęcie długu publicznego w doktrynie polskiego prawa finansowego przed 1997 r. – przegląd stanowisk

Ze zrozumiałych względów prawna regulacja długu publicznego, a w ślad za nią – pogłębiona refleksja nad samym pojęciem długu publicznego – pojawiły się w Polsce po rozpoczęciu transformacji ustrojowej<sup>3</sup>. Przed uchwaleniem Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. i ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych pojęcie długu publicznego było rozmaicie przybliżane w krajowej literaturze przedmiotu, najczęściej jednak określano je jako finansowe zobowiązania władz publicznych z tytułu zaciągniętych pożyczek<sup>4</sup>, jako całość finansowych zobowiązań władz publicznych z tytułu finansowania nadwyżki wydatków ponad dochody w poprzednich okresach<sup>5</sup>, albo jako suma zobowiązań zaciągniętych przez Skarb Państwa, państwowe fundusze celowe posiadające osobowość prawną oraz przez gminy<sup>6</sup>. Brak klarowności pojęcia pogłębiało zaliczanie do długu publicznego przez niektórych autorów pewnych szczególnych zobowiązań wynikających z rozmaitych tytułów prawnych, np. wyłączenia mienia na zasadach odpłatności, zobowiązań odszkodowawczych<sup>7</sup>. Zdefiniowanie pojęcia państwowego długu publicznego w ustawie o finansach publicznych poprzez wymienienie źródeł jego kreacji ograniczyło rozważania dotyczące sensu tego terminu do elementów dogmatyczno-prawnych. Większość autorów, przybliżając pojęcie długu

3 Nie znaczy to, że zjawisko nie było w ogóle dostrzegane. Dość powszechny był w literaturze przedmiotu pogląd, że pożyczki krajowe i zagraniczne stanowią klasyczne instytucje finansowe, a normy je regulujące, wyodrębnione w dziale prawa kredytu publicznego, należą do prawa budżetowego, zob. np. M. Weralski, *Socjalistyczne instytucje finansowe*, Warszawa 1973, s. 187–188; M. Gintowt-Jankowicz, *Charakterystyka wydatków budżetowych*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Wrocław–Warszawa–Gdańsk–Łódź 1985, s. 588–589.

4 S. Owsiak, M. Kosek–Wojnar, K. Surówka, *Równowaga budżetowa, deficyt budżetowy, dług publiczny*, Warszawa 1993, s. 164.; podobne, „tradycyjne”, sformułowanie spotkać można u J. Harasimowicza, *Kredyt państwowy*, (w:) *Prawo finansowe*, Warszawa 1955, s. 440.

5 E. Chojna–Duch, *Dług publiczny i deficyt budżetu państwa*, „Rzeczpospolita”, 20.11.1997; autorka zwraca skądinąd uwagę na niejasność pojęcia długu publicznego i zarazem ubóstwo polskiej literatury przedmiotu.

6 W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*. Przewodnik, Warszawa 1996, s. 31.

7 B. Kolanowska–Kowalska, „Zakres i znaczenie finansów publicznych we współczesnej gospodarce kapitalistycznej”, (w:) *Finanse w gospodarce kapitalistycznej*, praca zbiorowa pod kierunkiem naukowym M. Kucharskiego, Warszawa 1986, s. 249–250.



publicznego, odwołuje się wprost do odpowiednich przepisów ustawy dotyczących państwowego długu publicznego<sup>8</sup>.

## 2. Możliwe interpretacje podmiotowego i przedmiotowego zakresu długu publicznego na tle art. 216 ust. 5 Konstytucji

Choć ustrojodawca nie określił bliżej sposobu obliczania państwowego długu publicznego, lecz nałożył obowiązek jego określenia na ustawodawcę zwykłego, to jednak przy określaniu sposobu liczenia państwowego długu publicznego ustawodawca nie powinien pominąć żadnego z elementów, o których mowa w art. 216 ust. 5. W szczególności rolą ustawodawcy jest określenie zakresu podmiotów, których dług będzie zaliczany do długu publicznego (podmiotowy aspekt definicji długu publicznego), jak również zakresu zobowiązań (instrumentów, składników pasywów) określanych mianem długu publicznego (przedmiotowy aspekt definicji długu publicznego). Ustrojodawca w zasadzie nie określił podmiotowego zakresu długu publicznego, pozostawiając jego ustalenie ustawodawcy zwykłemu. Należy jednak zwrócić uwagę na zastosowanie w art. 216 ust. 5 sformułowania „państwowy dług publiczny”, nie zaś „dług publiczny” bez żadnego określnika. Nie sposób zatem uchylić się od próby określenia intencji ustrojodawcy: czy w przepisie chodzi o dług publiczny w ogóle, zaś słowo państwowy nie ma właściwie żadnego znaczenia, czy też przepis dotyczy długu tych podmiotów, które mogą być uznane za państwowe? Z kolei w przedmiotowym zakresie definicji długu publicznego ustrojodawca nałożył na ustawodawcę obowiązek uwzględnienia w szczególności „gwarancji i poręczeń finansowych”. Jak się wydaje, obowiązek ten może być interpretowany na kilka sposobów. Po pierwsze, przez dług publiczny można rozumieć wszelkie pożyczki, kredyty, obligacje oraz udzielone gwarancje i poręczenia. Po drugie, norma konstytucyjna może być interpretowana wyłącznie jako zakaz przekraczania granicy 60% relacji długu do PKB, nie zaś jako norma nakazująca uwzględnianie określonych tytułów przy obliczaniu długu publicznego. Wszelkie inne interpretacje sytuują się pomiędzy dwoma powyższymi radykalnymi stanowiskami. W prawie wspólnotowym, albo szerszej – według standardów wspólnotowych – stosowane są dwie różne konwencje obliczania (i co za tym idzie definiowania) długu publicznego. Jedna, ogólniejsza, dotyczy kalkulacji długu publicznego dla potrzeb dokonywania porównań międzynarodowych, nie tylko w ramach Unii Europejskiej, druga natomiast – dotyczy obliczania długu dla potrzeb procedury nadmiernego deficytu (*excessive deficit procedure* – EDP).

8 Zob. np. E. Chojna-Duch, *Finanse publiczne i polskie prawo finansowe – zarys wykładu*, Warszawa 2000, s. 129–137; B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2000, s. 45; A. Borodo, *Finanse publiczne*, Sopot 1999, s. 157–158.

### 3. Definicje długu publicznego w prawie wspólnotowym

W krajach OECD wykorzystywane są powszechnie dwie zbliżone konwencje określania podmiotowego i przedmiotowego zakresu pojęcia długu publicznego: Statystyka Finansów Rządowych (Government Finance Statistics – GFS) – system opracowany przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy, oparty na Systemie Rachunków Narodowych (System on National Accounts – SNA) wykorzystywanym przez Organizację Narodów Zjednoczonych, jak również – w krajach członkowskich Unii Europejskiej – Europejski System Rachunków (European System of Accounts – ESA'95)<sup>9</sup>.

W GFS dług definiowany jest jako każde zobowiązanie, które pociąga za sobą przyszłą płatność lub płatności odsetek oraz (lub) kapitału przez dłużnika wierzycielowi. Do długu zaliczane są więc wszystkie pasywa, z wyjątkiem akcji i innych dokumentów ucieleśniających prawa właścicielskie, jak również pochodnych instrumentów finansowych<sup>10</sup>. Klasyczne instrumenty finansowe związane z koniecznością płacenia odsetek stanowią depozyty, dłużne papiery wartościowe pożyczki i wymagalne zobowiązania. Samo zaciągnięcie zobowiązania warunkowego (*contingent liability*) nie jest klasyfikowane jako transakcja, nie tworzy zatem długu. W przypadku udzielenia gwarancji, zaciągnięcie długu (*debt assumption*) ma miejsce dopiero wtedy, gdy wierzyciel na podstawie umowy żąda zaspokojenia zabezpieczonej wierzytelności przez gwaranta. Dług gwaranta może być spłacany na takich samych warunkach jak dług podstawowy, jak również na innych warunkach<sup>11</sup>. Na równi z zaciągnięciem długu GFS traktuje uzyskanie prawa kontroli składnika majątkowego w drodze leasingu finansowanego. W takim przypadku dla celów statystycznych przyjmuje się, że leasingobiorca nabył przedmiot umowy od leasingodawcy i sfinansował ten zakup przez zaciągnięcie pożyczki (*imputed loan*)<sup>12</sup>. Z kolei rząd (*government*) tworzą władze publiczne danego kraju i ich agendy, które stanowią jednostki tworzone w drodze procesów politycznych, i które wykonują władzę ustawodawczą, sądowniczą i wykonawczą na danym terytorium. Do zasadniczych funkcji rządu należy dostarczanie dóbr i usług ludności z wyłączeniem mechanizmu rynkowego, zarówno w celu konsumpcji zbiorowej, jak i indywidualnej oraz redystrybucja dochodów i majątku poprzez płatności transferowe<sup>13</sup>. Sektor rządowy (*general government sector*) tworzą wszystkie jednostki rządowe oraz instytucje *non-profit* nie mające charak-

9 Należy wspomnieć że według większości ekonomistów „oficjalne”, tzn. określone przez system rachunków narodowych, definicje długu nie uwzględniają np. warunków makroekonomicznych, pasywów o charakterze zbliżonym, wpływu polityki fiskalnej na przyszłe pokolenia – dlatego wymagają odpowiedniej korekty. Przegląd bogatej literatury amerykańskiej w zakresie ekonomicznych koncepcji korekt długu „oficjalnego” zawiera artykuł M. Gajdy, Kontrowersje wokół metod pomiaru deficytu i długu sektora publicznego, „Bank i Kredyt” 2003, nr 11–12.

10 “Government Finance Statistics Manual 2001. Companion material: glossary”, International Monetary Fund 2002, s. 5.

11 Government Finance Statistics Manual 2001, International Monetary Fund 2002, s. 160.

12 *Ibidem*, s. 162–163.

13 *Ibidem*, s. 9; Government Finance Statistics Manual 2001, International Monetary Fund, 2002, s. 9–14.

teru rynkowego, kontrolowane i zasadniczo finansowane przez jednostki rządowe (kontrola rozumiana jest jako możliwość określania ogólnej polityki instytucji i może wynikać zarówno z prawa mianowania osób zarządzających instytucją, jak również z prawa określania środków finansowych). Warto zwrócić uwagę, że pojęcie sektora publicznego (*public sector*) oznacza w GFS zarówno sektor rządowy, jak również przedsiębiorstwa będące własnością jednostek rządowych lub przez nie kontrolowane. Europejski system rachunków narodowych funkcjonował we Wspólnotach od lat 60-tych jako system kompatybilny z Systemem Rachunków Narodowych (SNA) ONZ. Z formalnego punktu widzenia zasady systemu określone były w administracyjnym dokumencie Eurostat. Po wielu modyfikacjach (najważniejsza w 1979 r.) system został w 1996 r. ostatecznie zastąpiony nowym – European System of National and Regional Accounts<sup>14</sup> (ESA'95) – przy czym rola, którą pełni on w systemie finansów publicznych Unii, została podkreślona jego uchwaleniem w formie rozporządzenia Rady Europejskiej. ESA'95 stanowi zbiór podstawowych zasad rachunkowości stosowanej do całej gospodarki regionu, kraju lub grupy krajów. W ESA'95 brak jest jakichkolwiek szczególnych postanowień odnoszących się wprost do długu publicznego. Pojęcie to może być zatem jedynie pośrednio wyinterpretowane z konstrukcji systemu, zgodnie z jego postanowieniami dotyczącymi poszczególnych sektorów instytucjonalnych, a zwłaszcza sektora rządowego (*general government*), jak również postanowieniami dotyczącymi zobowiązań finansowych oraz zasad ich wyceny<sup>15</sup>. Stosownie do tych zasad, zobowiązania rządowe powinny być wykazywane w rachunkach narodowych według ich wartości rynkowej – w bilansie sektora rządowego opracowywanym na koniec każdego okresu obrachunkowego (§ 7.01 w zw. z § 1.51). Z przedmiotowego punktu widzenia do długu sektora rządowego należy zatem zaliczyć wszystkie zobowiązania finansowe zaciągane przez jego jednostki, a w szczególności: gotówkę i depozyty (AF.2), papiery wartościowe inne niż akcje (AF.3), w tym również finansowe instrumenty pochodne (AF.34), pożyczki (AF.4) oraz rachunki do zapłacenia (*accounts payable* – AF.7), jak również w niektórych przypadkach i w niewielkim zakresie – akcje i inne dokumenty właścicielskie (AF.5) oraz rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe (AF.6). Zobowiązaniom losowym (*contingent liabilities*), mającym zawsze określony odpowiednik w aktywach, ESA'95 poświęca odrębny ustęp, definiując je jako umowne porozumienia, które ustanawiają określone warunki, które muszą być spełnione, żeby transakcja finansowa doszła do skutku. W większości przypadków, a zawsze w przypadku zobowiązań z tytułu gwarancji, owe aktywa i odpowiadające im pasywa nie są uwzględniane w systemie. Nie znaczy to jednak, że przepływy pieniężne wynikające z zobowiązań z tytułu gwarancji (poręczeń) nigdy nie będą wliczane do pojęcia długu. ESA'95 zalicza bowiem do kategorii „pożyczki” (AF4) także pożyczki spłacane w wykonaniu gwarancji (poręczeń). Prawo europejskie

14 Council Regulation (EC) No 2223/96 of 25 June 1996 on the European system of national and regional accounts in the Community (OJ of the EC: L 310 of 30/11/1996).

15 "ESA94 manual on government deficit and debt", Eurostat 2002.

nie zalicza zatem niewymagalnych zobowiązań wynikających z poręczeń i gwarancji udzielanych przez Skarby państw członkowskich do długu publicznego. Należy podkreślić, że do kategorii „pożyczki” (AF4) zostały zaliczone także zobowiązania wynikające z leasingu finansowanego (jako „*imputed loan*” – zobowiązanie zbliżone charakterem do pożyczki). Z kolei podstawowym pojęciem istotnym dla określenia podmiotowego zakresu sektora publicznego jest „jednostka instytucjonalna” (*institutional unit*). ESA’95 definiuje jednostkę instytucjonalną jako podstawowe centrum podejmowania decyzji ekonomicznych charakteryzowane przez jednolitość zachowania oraz autonomię podejmowania decyzji w wykonywaniu swej podstawowej funkcji. Jednostka będąca rezydentem (krajowa) jest uważana za jednostkę instytucjonalną, jeżeli przysługuje jej autonomia podejmowania decyzji w zakresie podstawowej funkcji i jeżeli prowadzi kompletny zbiór rachunków. Składnikami autonomii decyzji w zakresie podstawowej funkcji są następujące elementy: (1) zdolność do bycia właścicielem dóbr (aktywów) i możliwość nabywania i zbywania własności dóbr (aktywów) w transakcjach z innymi jednostkami instytucjonalnymi; (2) zdolność do podejmowania decyzji ekonomicznych oraz podejmowania działalności gospodarczej na własne ryzyko i rachunek; (3) zdolność do zaciągania zobowiązań we własnym imieniu i zawierania umów. Z kolei warunek prowadzenia kompletnego zbioru rachunków równoznaczny jest z generowaniem danych rachunkowych obejmujących wszystkie transakcje ekonomiczne i finansowe realizowane w ciągu okresu rachunkowego oraz sporządzaniem bilansu. Sektor rządowy (*general government*) obejmuje jednostki instytucjonalne niebędące producentami rynkowymi, których produkcja (*output*) przeznaczona jest do konsumpcji indywidualnej i zbiorowej, finansowane głównie przez przymusowe płatności dokonywane przez jednostki należące do innych sektorów, jak również wszystkie jednostki instytucjonalne zajmujące się zasadniczo redystrybucją dochodu narodowego. Jednostkami instytucjonalnymi zaliczanymi do sektora publicznego są zatem jednostki władz publicznych, które administrują i finansują grupę działalności, zajmujące się wytwarzaniem nierynkowych dóbr i usług, z których korzysta społeczność; instytucje *non-profit* uznawane za samodzielne jednostki prawne będące producentami nierynkowymi, kontrolowane i zasadniczo finansowane przez władze publiczne; autonomiczne fundusze emerytalne, spełniające kryteria uzasadniające ich zaliczenie do sektora publicznego<sup>16</sup>. Dla precyzyjnego określenia zakresu sektora publicznego kluczowe znaczenie ma zatem rozróżnienie producentów rynkowych – tego typu jednostki instytucjonalne zaliczane są do sektora przedsiębiorstw lub gospodarstw domowych – oraz pozostałych producentów nierynkowych, którzy mogą być zaliczeni do sektora publicznego bądź do sektora instytucji *non-profit* w zależności od swego publicznego lub prywatnego statusu. Producent publiczny to producent kontrolowany przez władze publiczne, przy czym kontrola definiowana jest jako

16 Kryteria te są następujące: po pierwsze, zgodnie z prawem pewne grupy ludności muszą być zobowiązane do uczestniczenia w systemie lub opłacania składek; po drugie, władze publiczne mają być odpowiedzialne za zarządzanie nimi w odniesieniu do ustanawiania albo zatwierdzania składek lub świadczeń niezależnie od ich roli jako organu nadzorującego albo pracodawcy.

zdolność określania ogólnej polityki lub programu jednostki instytucjonalnej, w razie potrzeby poprzez mianowanie stosownych dyrektorów lub menedżerów. Posiadanie ponad połowy udziałów w spółce jest wystarczającą, choć niekonieczną, przesłanką kontroli. Do sektora publicznego mogą być zaliczeni tylko przedsiębiorcy publiczni, o ile są przy tym producentami nierynkowymi. Z kolei grupa pozostałych producentów nierynkowych obejmuje jednostki instytucjonalne, których większa część produkcji jest zbywana nieodpłatnie albo po cenach niezna- czących z ekonomicznego punktu widzenia. Powyższe, nieco ogólne kryterium precyzowane jest w następujący sposób: jeżeli mniej niż 50% kosztów produkcji pokrywanych jest przez przychody ze sprzedaży, jednostka instytucjonalna zali- czana jest do sektora instytucji *non-profit* świadczących usługi na rzecz gospodarstw domowych, jeśli jednak jednostka taka jest producentem publicznym – na- leży ją zaklasyfikować do sektora publicznego.

#### 4. Definicja długu publicznego dla potrzeb procedury nadmiernego deficytu (EDP)

Druga funkcjonująca w prawie wspólnotowym definicja długu publicznego sformułowana została dla potrzeb stosowania kryteriów konwergencji finansowej państw członkowskich<sup>17</sup>. Artykuł 104 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Euro- pejską<sup>18</sup> nakłada na państwa członkowskie generalnie określony obowiązek uni- kania nadmiernych deficytów budżetowych. Ideę tę rozwija załączony do Traktatu Protokół dotyczący procedur stosowanych w przypadku wystąpienia „nadmiernego” deficytu budżetowego, stanowiąc, że stosunek długu rządowego (*government debt*) do produktu krajowego brutto według cen rynkowych nie powinien prze- kraczać 60%. Wskaźnik odzwierciedlający relację długu publicznego do PKB jest pewną aprioryczną konwencją. Zasadniczym powodem przyjęcia maksymalnej wysokości relacji na poziomie 60% była okoliczność, że w okresie opracowywa- nia projektu Traktatu przecięty stosunek długu do PKB w krajach członkowskich oscylował wokół tej właśnie wartości<sup>19</sup>. Przepisy Protokołu zostały wzmocnio- ne postanowieniami Paktu Stabilności i Rozwoju przyjętego przez Radę Euro- pejską w Dublinie w grudniu 1996 r.<sup>20</sup> Zasadniczymi częściami porozumienia są: ustalenie okresów wdrażania procedury nadmiernego deficytu (EDP), precyzyj-

17 Szerzej na temat kryteriów konwergencji, w szczególności fiskalnych zob. np. The Euro: Explanatory Works, European Commission Directorate General II Economic and Financial Affairs, Brussels 1998; s. 10–11; Euro- pean Economy. Public Finance in EMU 2000, European Commission Brussels 2000, s. 11–26; J. Żabińska, Finanse publiczne a stabilność euro, Katowice 2000, s. 16–18.

18 Treaty establishing the European Community (Consolidated Version: OJ of the EC: C 340 of 10/11/1997).

19 P. De Grauwe, The Economics of Monetary Integration, 3rd edition, Oxford 1997; można także spotkać w lite- raturze pogląd, według którego kryteria fiskalne były narzucone przez Niemcy, których dług i deficyt w latach 80-tych mieścił się w granicach wyznaczonych następnie przez kryteria; NB, kontrowersje dotyczące limitów długu publicznego, są skądinąd tak stare, jak stara jest działalność pożyczkowa państwa, zob. A. Hansen, Fiscal Policy and Business Cycles, 1941, s. 136.

20 Resolution of the European Council on the Stability and Growth Pact Amsterdam, 17 June 1997 (OJ C 236, of 02/08/1997).

ne określenie warunków w których naruszenia mogą być uznane za wyjątkowe i przejściowe oraz ustalenie wysokości i zasad stosowania sankcji finansowych<sup>21</sup>. Zawarte w protokole określenia stosowanych w traktacie pojęć mają charakter blankietowy i nie wystarczą do zrozumienia intencji unijnego prawodawcy. Dług sektora rządowego został mianowicie określony jako całkowity dług brutto według wartości nominalnej ustalony na koniec roku i skonsolidowany w ramach sektora rządowego (sektora general government w rozumieniu ESA'95). Protokół nie definiuje zatem zakresu samego pojęcia długu. Należy jednak zwrócić uwagę, że w odróżnieniu od ESA'95 nakazuje obliczanie długu według wartości nominalnej, a nie rynkowej. Bardziej precyzyjnej interpretacji pojęcia długu dokonała Rada UE w regulacji No 3605/93 dotyczącej wykonania postanowień protokołu<sup>22</sup>, odwołując się do konwencji obliczeniowych stosowanych w ESA. W związku z opracowaniem ESA'95 i jego włączeniem do prawa wtórnego, Rada Europejska wydała w 2000 r. nową regulację dotyczącą stosowania Protokołu<sup>23</sup>. Komisja nawiązała do sformułowania protokołu, wyjaśniając równocześnie termin „skonsolidowany”, tzn. zdefiniowała dług jako dług sektora rządowego według wartości nominalnej, istniejący w ostatnim dniu roku, z wyłączeniem pasywów, którym odpowiadają aktywa utrzymywane przez podmioty sektora rządowego. Uściśliła również, że na dług składają się pasywa sektora rządowego (S13) w trzech kategoriach: gotówka i depozyty (AF2), papiery wartościowe inne niż akcje, z wyłączeniem instrumentów pochodnych (AF33) oraz pożyczki (AF4), w znaczeniu, które pojęciom tym nadaje ESA'95. Konsekwencją stosowania ujęcia nominalnego długu jest określanie poziomu zadłużenia w walutach obcych po przeliczeniu na walutę krajową po kursie bieżącym.

## 5. Niektóre problemy wynikające z różnych interpretacji pojęcia „państwowy dług publiczny”

Możliwości różnych interpretacji pojęcia „państwowego długu publicznego” wskazane w punkcie 3 stwarzają szereg problemów istotnych dla tworzenia prawa. Poniżej wskazano na trzy z nich: znaczenie określenia „państwowy” dla ustawowej definicji długu publicznego; zaliczanie do długu zobowiązań wynikających z gwarancji i poręczeń; nieporozumienia wynikające z niedostatecznego uświadomienia różnic między krajową konwencją obliczania długu a ESA'95.

21 Szerzej na temat Paktu i funkcjonowania jego reguł w praktyce zob. np. A. Annett, *Enforcement and the Stability and Growth Pact: How Fiscal Policy Did and Did Not Change Under Europe's Fiscal Framework*, IMF Working Paper 06/116.

22 Council Regulation (EC) No 3605/93 of 22 November 1993 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community (OJ of the EC: L 332 of 31/12/1993).

23 Council Regulation (EC) No 475/2000 of 28 February 2000 amending Regulation (EC) No 3605/93 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community (OJ of the EC: L 058 of 03/03/2000).

W art. 216 ust. 5 Konstytucji mowa jest nie o długu publicznym, ale o państwowym długu publicznym, przy czym ustrojodawca nakazał ustawodawcy określenie sposobu obliczania wartości państwowego długu publicznego. Zarówno w ustawie o finansach publicznych z 1998 r., jak i w ustawie z 2005 r. ustawodawca zinterpretował to pojęcie dość swobodnie, utożsamiając je z długiem publicznym sektora finansów publicznych. Tymczasem przeciwko takiemu rozumieniu pojęcia państwowego długu publicznego przemawia zarówno wykładnia językowa, systemowa, jak i historyczna. Po pierwsze, w języku potocznym słowo „państwowy” znaczy tyle, co odnoszący się do państwa. Odnosząc się do jednostek zarówno państwowych, jak i samorządowych, używa się słowa „publiczny”. Ta konwencja jest generalnie respektowana przez ustawodawcę<sup>24</sup>. Po drugie, przymiotnik „państwowy” został również użyty w art. 90, 112, 126, 146 ust. 2 i 4, 188, 203 ust. 1 i 3, a także w art. 216 ust. 2 Konstytucji RP. We wszystkich wzmiankowanych przepisach chodzi o rozumienie określenia państwowy jako odnoszący się do państwa (władza państwowa) lub Skarbu Państwa (państwowe jednostki organizacyjne, państwowe osoby prawne). Należy podkreślić, że w przepisie art. 146 ust. 2 oraz 203 ust. 3 określenie „państwowy” jest wyraźnie przeciwstawiane określeniu „samorządowy” (lub „komunalny”). Po trzecie, w czasie prac nad projektem Konstytucji najprawdopodobniej nie zastanawiano się nad długiem samorządów (wówczas tylko gmin) z dwóch powodów: brak było systemu informacji o zadłużeniu gmin<sup>25</sup>, a poza tym wielkość tego zadłużenia było zanedbywalna (pierwsze obligacje komunalne w dzisiejszym rozumieniu tego pojęcia i komercyjne kredyty zaciągane przez gminy pojawiły się dopiero w 1996 r.). Wobec systematycznego występowania znaczących deficytów budżetu państwa, utożsamianie państwowego długu publicznego z długiem publicznym prowadzi do „wypychania” (*boosting out*) długu samorządów przez dług Skarbu Państwa i grozi utratą przez nie dostępu do rynków kapitałowych<sup>26</sup> (tymczasem zgodnie z art. 9 ust 8 Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego<sup>27</sup>, dla potrzeb finansowania nakładów inwestycyjnych społeczności lokalne powinny mieć dostęp do krajowego rynku kapitałowego, w granicach określonych prawem).

Źródłem kolejnych kontrowersji jest użycie przez ustrojodawcę w art. 216 ust. 5 Konstytucji pojęć: „pożyczka” oraz „gwarancja i poręczenie finansowe”. Ustrojodawca ma prawo posługiwać się pewnymi pojęciami, nadając im znaczenie różne od potocznego, jak również od znaczenia przypisanego tym pojęciom w poszczególnych aktach normatywnych. Niewątpliwie termin „pożyczka” został użyty w przepisie art. 216 ust. 5 nie w sensie nadanym mu przez art. 720

24 Zob. np. A. Wernik, Opinia o rządowym projekcie ustawy o finansach publicznych, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Ekspertyza nr 301; inaczej C. Kosikowski, Z. Springer, *Finanse publiczne. Komentarz do ustawy z dnia 26 listopada 1998 r.*

25 Zob. też K. Polarczyk, *Zakres długu publicznego. Definicje i statystyka*, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, raport 234, kwiecień 2005, s. 26.

26 Zob. M. Bitner, K. Cichocki, *Efektywność zarządzania długiem w samorządach*, raport przygotowany w ramach programu *Sprawne Państwo Ernst&Young*, Warszawa 2008.

27 Europejska Karta Samorządu Terytorialnego, sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r., Dz.U. 1994, Nr 124, poz. 607, z późn. zm.

kc., ale w znaczeniu potocznym, jako zbiorcza nazwa wszelkich form pozyskiwania środków pożyczkowych. Teleologiczna wykładnia przepisu wskazuje, że w rachubę mogą wchodzić nie tylko pożyczki i kredyty, ale także dłużne papiery wartościowe. Wydaje się, że posłużenie się określeniem „pożyczka” jest rozwiązaniem lepszym niż próba wymienienia powyższych form, tym bardziej że byłoby to trudne choćby z lingwistycznego punktu widzenia<sup>28</sup>. Znacznie poważniejszych trudności nastęrcza interpretacja pojęcia „gwarancji i poręczeń finansowych”. Skoro bowiem do terminu „poręczenia” („gwarancji”) zostało dodane określenie „finansowe”, poręczenia finansowe stanowią zapewne określony rodzaj poręczeń (gwarancji). Zgodnie z wykładnią logiczno–językową poręczenia finansowe mogłyby oznaczać poręczenia zobowiązań finansowych (*Finanzverschuldung*), czyli wynikających z pożyczek i kredytów oraz z wyemitowanych walorów dłużnych. Takie rozumienie tego pojęcia bardziej przystawałoby również do potocznego rozumienia pojęcia długu publicznego. Ponadto można również argumentować, że jeśli ustrojodawca w jednym przypadku użył ogólnego terminu „pożyczka”, w drugim zaś odróżnił poręczenia od gwarancji, to jego intencją było oparcie się na cywilnoprawnej charakterystyce obydwu instytucji. Poręczenie podlegałoby zatem definicji kodeksowej zawartej w art. 876. Oczywiście ustrojodawca mógł też nadać tym pojęciom mimo wszystko specyficzne znaczenie, podobnie jak uczynił to np. ustrojodawca niemiecki<sup>29</sup>. Wyjaśnienia wymaga również konstytucyjne ujęcie relacji istniejących między państwowym długiem publicznym a zobowiązaniami z tytułu poręczeń i gwarancji. Sformułowanie „w następstwie których” sugeruje, że źródłem kreacji państwowego długu publicznego są następujące zdarzenia prawne: zaciąganie pożyczek oraz udzielanie gwarancji i poręczeń finansowych. Jak się wydaje, dość niefortunna byłaby argumentacja, że skoro art. 216 ust. 5 traktuje o następstwach poręczeń i gwarancji finansowych, a nie o następstwach ich zaciągania, ustrojodawca nie założył, że samo ich udzielanie powiększa kwotę długu publicznego. Jeżeli bowiem w momencie udzielania poręczenia (gwarancji) nie sposób przewidzieć, czy zajdzie konieczność wykonania obowiązków poręczyciela, choć oczywiście można i należy próbować oszacować prawdopodobieństwo wystąpienia takiej sytuacji, co więcej – z istoty ekonomicznej funkcji poręczenia wynika oczekiwanie (nadzieja) poręczyciela, że jego potencjalny dług nie urzeczywistni się – nie można by z góry zakazywać zaciągania zobowiązań, których wpływ na wielkość długu publicznego byłby możliwy, ale mało prawdopodobny. Taki natomiast zakaz zawarty jest właśnie w art. 215 ust. 6. W efekcie można przyjąć konkluzję, że brzmienie art. 216 ust. 5 sugeruje zaliczenie zobowiązań wynikających z udzielonych poręczeń i gwarancji do długu publicznego.

28 W szczególności zagraniczny dług Skarbu Państwa podlega różnym konwencjom językowym, nie zawsze posługującym się odrębnymi pojęciami określającymi kredyt bankowy i pożyczkę, o ile np. język niemiecki odróżnia „*Bankkredit*” od „*Darlehen*”, język angielski dla określenia obydwu instytucji posługuje się nazwą „*loan*”.

29 Udzielane przez Federację *Bürgschaften* i *Garantien* są instytucjami autonomicznymi, zbliżonymi raczej do ubezpieczenia niż którejkolwiek z umów uregulowanych w BGB.



Trzecią kwestią wywołującą szereg niejasności i nieporozumień jest dość powszechne przekonanie, że regulacja zawarta w art. 216 ust. 5 nawiązuje do wspólnotowej konwencji obliczania wielkości długu publicznego<sup>30</sup>, tymczasem ustawa o finansach publicznych formułuje definicję różniącą się zarówno od definicji ESA'95, jak i od definicji dla potrzeb procedury nadmiernego deficytu. Stwarza to ryzyko powstania niespójności przepisów prawa krajowego, których przykładem była do niedawna regulacja zasad określających wpływ ryzyk związanych z partnerstwem publiczno–prywatnym na poziom długu publicznego i deficytu publicznego. Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 21 czerwca 2006 r. w sprawie ryzyk związanych z realizacją przedsięwzięć w ramach partnerstwa publiczno–prywatnego<sup>31</sup>, wzorując się na decyzji Eurostatu z 14 lutego 2004 r.<sup>32</sup>, przyjęło jako zasadę, że zobowiązania wynikające z umowy o partnerstwie publiczno–prywatnym mają wpływ na poziom długu publicznego oraz deficytu sektora finansów publicznych w przypadku, gdy podmiot publiczny: (1) ponosi większość ryzyk związanych z budową, albo (2) ponosi większość ryzyk związanych z dostępnością i większość ryzyk związanych z popytem. Pomijając kwestie związane z niezręcznością próby wyrażenia pewnych reguł postępowania dla potrzeb statystyki w języku prawniczym, należy podkreślić, że koncepcja „*imputed loan*” (zobowiązania zbliżonego charakterem do pożyczki), na której oparte jest podejście Eurostatu (a wobec tego także i rozporządzenia), jest obca krajowej definicji długu publicznego zawartej w ustawie o finansach publicznych. Ustawa ta definiuje pojęcie długu publicznego, wymieniając jego potencjalne źródła. Państwowy dług publiczny obejmuje zobowiązania sektora finansów publicznych z następujących tytułów: wyemitowanych papierów wartościowych opiewających na wierzytelności pieniężne; zaciągniętych kredytów i pożyczek; przyjętych depozytów; wymagalnych zobowiązań: (a) wynikających z odrębnych ustaw oraz prawomocnych orzeczeń sądów lub ostatecznych decyzji administracyjnych, (b) uznanych za bezsporne przez właściwą jednostkę sektora finansów publicznych, będącą dłużnikiem. Z punktu widzenia powyższej definicji niewymagalne zobowiązania wynikające z umowy o PPP nie powinny być zatem w żadnym przypadku wliczane do państwowego długu publicznego. Zastosowanie koncepcji przyjętej w rozporządzeniu z 21 czerwca 2006 wymagałoby zatem uprzedniego dostosowania krajowych reguł obliczania długu i deficytu do standardów wspólnotowych opartych na ESA'95.

30 Choć, jak stwierdzono w punkcie 4, prawo wspólnotowe zna dwie różne konwencje obliczania wielkości długu publicznego.

31 Dz.U. 2006 Nr 125, poz. 868.

32 New decision of Eurostat on deficit and debt. Treatment of public–private partnerships.

## Wnioski i rekomendacje

W prawie wspólnotowym występują dwa różne znaczenia terminu „dług publiczny”, przy czym różnice dotyczą tylko przedmiotowego aspektu definicji. Dług publiczny zdefiniowany dla potrzeb procedury nadmiernego deficytu różni się od długu w ujęciu ESA'95, po pierwsze – zakresem: nie obejmuje mianowicie kategorii „inne rachunki do zapłacenia” oraz kategorii „finansowe instrumenty pochodne”, po drugie zaś, zasadami wyceny: dług zdefiniowany dla potrzeb EDP obliczany jest wg wartości nominalnej, a nie rynkowej. Należne odsetki od kapitału podstawowego nie są więc brane pod uwagę. W obydwu przypadkach zobowiązania z tytułu *leasingu* finansowanego są uwzględniane przy obliczaniu długu jako „*imputed loan*”. Fiskalne kryterium zbieżności dotyczące relacji długu publicznego do PKB odnosi się do długu publicznego zdefiniowanego dla potrzeb procedury nadmiernego deficytu, nie zaś do ogólnej definicji długu publicznego wynikającej z ESA'95. Ustawodawca interpretuje normę konstytucyjną zawartą w przepisie art. 216 ust. 5 dość swobodnie, popełniając szereg błędów i nieścisłości. W szczególności niesłusznie przyjął, że pojęcia długu publicznego i państwowego długu publicznego są równoznaczne. Posługiwanie się trzema systemami rachunkowości długu publicznego (krajowym, wynikającym z ESA'95 oraz z procedury nadmiernego deficytu) prowadzi do istotnych błędów legislacyjnych, np. w zakresie regulacji partnerstwa publiczno–prywatnego. Źródłem niektórych wad regulacji ustaw i rozporządzeń wykonawczych dotyczących długu publicznego jest także niejasne sformułowanie przepisu art. 216 ust. 5 Konstytucji. Jak się wydaje, ustrojodawca niesłusznie zdecydował się nadać rangę konstytucyjną normie o charakterze technicznym, formułując ją zresztą w sposób utrudniający jej poprawną interpretację i stosowanie.

*De lege ferenda* należy postulować przeniesienie normy ograniczającej relację długu publicznego do PKB do ustawy zwykłej, definiując jednocześnie pojęcie długu publicznego w sposób odpowiadający definicji stosowanej dla potrzeb procedury nadmiernego deficytu oraz dokonując rozróżnienia między długiem Skarbu Państwa a długiem innych podmiotów sektora finansów publicznych, w szczególności jednostek samorządu terytorialnego.

# UWARUNKOWANIA PRAWNE WYSTĘPOWANIA DEFICYTU BUDŻETOWEGO I WYBRANYCH ŹRÓDEŁ JEGO FINANSOWANIA W POLSCE

JAN ADAMIAK, JOLANTA CIAK, BOŻENA KOŁOSOWSKA

## Wprowadzenie

Problematyka deficytu budżetowego ma szczególne znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania gospodarki każdego kraju, w tym w szczególności podmiotów publicznych. Występowanie deficytów budżetowych w wielu wysoko rozwiniętych krajach powoduje, iż były one i są nadal przedmiotem wielu dyskusji zarówno ekonomistów, finansistów, polityków, jak i opinii publicznej. Deficyty stały się zjawiskiem powszechnym, w zasadzie nierozzerwalnie związanym z większością współcześnie uchwalanych budżetów. Dlatego zrozumiałe jest uwzględnienie ich także w polskim prawodawstwie, szczególnie w Konstytucji RP, ustawie o finansach publicznych czy ustawach budżetowych. Również kwestie związane ze źródłami finansowania niedoboru środków w budżecie państwa mają swoje podstawy w aktach najwyższej rangi. Deficyt budżetowy oraz źródła i formy jego finansowania wynikają bowiem z przyjętej organizacji sektora finansów publicznych oraz podlegają planowaniu i ustalaniu przez wyznaczone podmioty publiczne, według prawnie określonych reguł. Dlatego też nie powinny być traktowane jako zdarzenia nieprzewidziane czy przypadkowe.

## 1. Istota i przyczyny deficytu budżetowego

W literaturze przedmiotu deficyt budżetowy definiowany jest najczęściej jako ujemna różnica między dochodami i wydatkami publicznymi, czyli występuje wówczas, gdy część wydatków poniesionych w ciągu okresu rozliczeniowego nie znajduje pokrycia w dochodach budżetu<sup>1</sup>. Deficyt budżetowy jest sytuacją braku pokrycia bieżących wydatków bieżącymi dochodami, przy czym wydatki te nie są nadmierne w stosunku do potrzeb, ale w stosunku do realnych możliwości. Nie jest to zatem tylko konstrukcja finansowa, lecz także społeczna, polityczna,

1 Zob. A. Wernik, *Finanse publiczne. Cele, struktury, uwarunkowania*, Warszawa 2007, s. 72–73 oraz K. Marchewka–Bartkowiak, *Zarządzanie długiem publicznym w krajach Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2003, s. 9–10.

gospodarcza i prawna<sup>2</sup>. Zarówno deficyt, jak również źródła i formy jego finansowania wynikają z przyjętej organizacji sektora finansów publicznych. Zwrócić przy tym należy uwagę, że kategorią podstawową, umożliwiającą ocenę całej gospodarki budżetowej kraju nie są rozmiary deficytu budżetu państwa, a poziom deficytu całego sektora finansów publicznych. Deficyt sektora finansów publicznych jest sumą sald deficytu budżetu państwa, jednostek samorządowych i funduszy celowych. Deficyt ten ustala się po wyeliminowaniu przepływów finansowych między podmiotami tego sektora<sup>3</sup>. Deficyt budżetowy państwa może być założony w ustawie budżetowej lub też powstawać w trakcie realizacji budżetu, albo w wyniku popełnionych błędów, albo pod wpływem czynników niezależnych. Może wiązać się z niekorzystną sytuacją gospodarczą kraju lub z deficytem w obrotach płatniczych z zagranicą, a także być świadomie wykorzystywany przez rząd jako instrument służący realizacji określonej polityki społeczno-gospodarczej<sup>4</sup>. Jednym z powodów powstawania deficytu mogą być podatki, które na przykład w Polsce stanowią około 90% ogółu dochodów budżetowych, jeśli zostały zaplanowane na poziomie niezapewniającym pokrycia wydatków. Wadliwy może też być mechanizm ściągania podatków, na skutek czego nie trafiają one do budżetu w całości. Znacznie lepiej byłoby starać się o ich skuteczniejszą egzekucję niż na przykład podejmować ryzyko ich zwiększania. Ponadto zwiększenie podatków mogłoby w znacznym stopniu spowalniać rozwój gospodarczy i powodować rozszerzenie się tzw. „szarej strefy”. Wysokie podatki działają antymotywacyjnie: w sytuacji, gdy pochłaniają znaczną część dochodów, zanika motywacja do kontynuowania działalności gospodarczej. Podniesienie podatków od dochodów osobistych osłabia motywację do pracy i prowadzi do zmniejszenia dochodów ludności, co ogranicza rozmiary potencjalnego popytu. Natomiast podniesienie podatków od dochodów przedsiębiorstw zmniejsza ich skłonność do inwestycji. Inną przyczyną powstawania deficytu budżetowego mogą być zbyt wysokie wydatki, niejednokrotnie społecznie lub ekonomicznie uzasadnione – w tym obszarze nie można szukać oszczędności. Zdarza się jednak, że nadmierne wydatki budżetowe są powodowane daleko idącą ochroną socjalną lub zbyt dużym przyrostem zatrudnienia w tzw. sferze budżetowej. Zwiększenie efektywności lub zmiana organizacji mogłyby przyczynić się do ograniczenia wydatków w tej sferze, a tym samym do zmniejszenia deficytu budżetowego. Duże znaczenie mają również stosowane metody gromadzenia i rozdysponowywania dochodów budżetowych oraz planowanych wydatków budżetowych. Uzależnione są one od stabilności gospodarki danego kraju bądź jej braku. W przypadku stabilnej gospodarki do przewidywania dochodów i wydatków budżetu państwa stosowane są proste metody prognozowania – metody ekstrapolacji. Natomiast w gospodarkach, w których zachodzą dynamiczne zmiany w postaci wysokiego wzrostu

2 Zob. A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2003, s. 239.

3 Zob. J. Adamiak, *Deficyt budżetowy i dług komunalny w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Torunia*, (w:) L. Patrzalek (red.), *Wybrane problemy finansów samorządu terytorialnego*, Poznań 2008, s. 10–11.

4 Zob. J. Ciak, *Deficyt budżetowy – wybór czy konieczność*, „Bank i Kredyt” 1997, nr 4, s. 39–40.

lub spadku produkcji, stóp procentowych, cen czy płac, konieczne jest zastosowanie bardziej skomplikowanych technik planowania tychże dochodów i wydatków. Szczególnie istotne znaczenie ma fakt istnienia pewnego rodzaju instrumentów, które już na etapie planowania mogą decydować o zrównoważeniu budżetu. Chodzi tu głównie o tzw. rezerwy ogólne i celowe oraz szczegółowe źródła pokrycia planowanego deficytu budżetowego, co wyraźnie jest określone w ustawach budżetowych na każdy rok budżetowy. W stabilnej gospodarce rezerwy nie stanowią istotnej pozycji w wydatkach budżetowych, gdyż równowagę można osiągnąć, planując prawidłowo dochody i wydatki<sup>5</sup>. Inaczej jest w sytuacji, gdy narastają zjawiska inflacyjne. Istnieją wówczas możliwości przesuwania środków pieniężnych pochodzących z rezerw tam, gdzie zachodzi prawdopodobieństwo niewykonania zadań budżetowych<sup>6</sup>.

Równoważenie budżetu państwa na etapie budowania planu mogą zapewnić także wykazywane w ustawach budżetowych źródła finansowania niedoborów budżetowych. W sytuacji niedoboru bardzo ważne jest wskazanie źródeł finansowania planowanego deficytu, wyznaczenie górnej granicy zadłużenia skarbu państwa oraz przedstawienie sposobów spłaty długu publicznego w następnych latach.

## 2. Regulacje prawne dotyczące deficytu i źródeł jego finansowania

Ustawodawstwo polskie zawiera szereg regulacji odnoszących się do wielkości deficytu w sektorze publicznym czy też w budżecie państwa. Nadto nasz kraj, jako państwo członkowskie Unii Europejskiej, obowiązują w tym zakresie standardy zapisane w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską, gdzie wyraźnie wskazuje się, że deficyt sektora *general government* (sektora instytucji rządowych i samorządowych) nie może być wyższy niż 3% produktu krajowego brutto. Mimo tych postanowień w wielu państwach Unii deficyty przekraczają uzgodnioną granicę, w niektórych – jak Grecja, Włochy i Węgry – bardzo wysoko. Polska korzystała przejściowo (do końca marca 2007 r.) z prawa zaliczania do sektora finansów publicznych otwartych funduszy emerytalnych, co powodowało znaczne obniżenie deficytu, o około 2 punkty procentowe<sup>7</sup>. Do jego wyraźnego obniżenia nie przyczyniła się poprawa koniunktury ani wysokie tempo wzrostu gospodarczego, szczególnie w latach 2004–2007. Niestety, deficyt w naszym kraju ma

5 Zob. np. J. Marczakowska–Proczka, *Budżet państwa*, (w:) *System finansowy w Polsce. Lata dziewięćdziesiąte*, Warszawa 1997, s. 274.

6 W Polsce w budżecie państwa tworzy się zarówno rezerwy ogólne, jak i celowe. Rezerwa ogólna jest tworzona na nieprzewidziane wydatki i nie może przekroczyć 0,2% ogółu wydatków budżetowych. Dysponuje nią Rada Ministrów. Natomiast suma rezerw celowych nie może przekroczyć 5% wydatków budżetowych (zob. ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. Nr 169, poz. 1420 z późn. zm.).

7 A. Wernik, *op. cit.*, s. 87.

w głównej mierze charakter strukturalny. Stawia to pod znakiem zapytania nie tylko możliwości spełnienia deficytowego kryterium konwergencji, ale również rodzi uzasadnione obawy o obecną i przyszłą kondycję finansów publicznych<sup>8</sup>.

Kontrolowanie wielkości deficytu budżetowego jest istotne z punktu widzenia stabilności finansowej państwa. W Polsce służą temu w sensie prawnym wspomniane już przepisy TWE, które przewidują limity deficytu budżetowego i długu publicznego oraz stosowne zapisy w Konstytucji RP i ustawie o finansach publicznych. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej określa jednoznacznie:

- zakaz zwiększania wydatków lub ograniczania dochodów planowanych przez Radę Ministrów, skutkującego ustaleniem przez Sejm większego deficytu budżetowego niż przewidziany w projekcie ustawy budżetowej (art. 220 ust. 1);
- zakaz pokrywania deficytu budżetowego przez zaciągnięcie zobowiązania w centralnym banku państwa (art. 220 ust. 2).

Regulacja ta ogranicza zatem władztwo parlamentu w określaniu wysokości dochodów i wydatków budżetowych. W literaturze zauważa się, że ograniczenie to ma charakter względny w tym sensie, że Sejm może zwiększać wydatki lub zmniejszać dochody budżetowe, jeżeli nie prowadzi to do wzrostu planowanego przez Radę Ministrów poziomu deficytu budżetowego. Przyjęte tu rozwiązanie wyraża przede wszystkim troskę o utrzymanie poziomu deficytu budżetowego w wysokości przewidzianej w projekcie ustawy budżetowej<sup>9</sup>.

Kolejne ograniczenia odnoszące się do deficytu budżetu państwa znajdują się w ustawie o finansach publicznych i polegają na wyraźnym wskazaniu źródeł pokrycia tego deficytu (art. 98 i 99). Artykuł 155 dotyczy zaś blokowania na czas oznaczony planowanych wydatków budżetowych. Oznacza to wstrzymanie przekazywania środków na realizację zadań finansowanych z budżetu państwa w przypadku „zagrożenia realizacji ustawy budżetowej”. Redakcja powyższego przepisu wydaje się mało precyzyjna, co w praktyce powoduje szereg komplikacji.

Artykuł 153 ustawy określa rolę Ministra Finansów w wykonywaniu budżetu oraz w jego kontroli. Minister Finansów realizuje zadania wynikające z zarządzania długiem Skarbu Państwa, w szczególności poprzez dokonywanie wszelkich czynności prawnych i faktycznych, związanych z pozyskiwaniem środków zwrotnych, pokrywających potrzeby finansowe budżetu państwa, a także odpowiada za wykorzystanie funduszy pochodzących z budżetu Unii Europejskiej. W gestii Ministra Finansów znajduje się obsługa zobowiązań Skarbu Państwa z tytułu wyemitowanych papierów wartościowych oraz zaciągniętych kredytów i pożyczek.

8 Zob. szerzej E. Małecka-Ziemińska, Deficyt oficjalny a rzeczywisty sektora finansów publicznych w Polsce w latach 1999–2008, (w:) J. Głuchowski (red.), *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, Toruń 2008, s. 107–116.

9 Zob. szerzej C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 269.

Z deficytem budżetowym wiąże się problematyka długu publicznego, a w szczególności rosnące koszty obsługi tego długu, wynikające z finansowania coraz wyższych deficytów budżetowych pożyczkami publicznymi na zasadach rynkowych. Przepisy ustawy o finansach publicznych określają (art. 68–81) tzw. procedury oszczędnościowe i sanacyjne. Procedury oszczędnościowe przyjęte w artykule 79 mają zastosowanie wówczas, kiedy państwowy dług publiczny przekracza pewien poziom w stosunku do produktu krajowego brutto, a mianowicie:

- jeśli relacja długu do PKB jest większa od 50%, ale nie większa niż 55%, to na kolejny rok Rada Ministrów nie może uchwalić projektu ustawy budżetowej, w której relacja deficytu budżetu państwa do dochodów budżetu byłaby wyższa niż analogiczna relacja w roku bieżącym;
- jeśli relacja długu do PKB jest większa od 55%, a mniejsza niż 60%, to na kolejny rok Rada Ministrów uchwała projekt ustawy budżetowej, przyjmując jako górne ograniczenie deficytu taki jego poziom, który zapewnia, że relacja długu Skarbu Państwa do PKB przewidywana na koniec roku budżetowego, którego dotyczy projekt ustawy, będzie niższa od relacji na koniec roku poprzedniego, a równocześnie Rada Ministrów jest zobowiązana do przedstawienia Sejmowi programu sanacyjnego, obejmującego przedsięwzięcia mające doprowadzić do ograniczenia relacji długu publicznego do PKB;
- jeśli relacja długu do PKB jest równa lub mniejsza od 60%, to Rada Ministrów jest zobowiązana do przedstawienia Sejmowi w ciągu miesiąca od ogłoszenia relacji programu sanacyjnego mającego na celu ograniczenie przedmiotowej relacji do poziomu poniżej 60%, a projekt ustawy budżetowej na kolejny rok nie może zakładać deficytu, ponadto obowiązuje zakaz udzielania nowych poręczeń i gwarancji przez jednostki sektora finansów publicznych.

Opisane procedury ostrożnościowe wprowadziła ustawa o finansach publicznych z 1998 r., a ustawa z 2005 r. powtórzyła je bez zmian. Ewentualną skuteczność tych procedur trudno jest ocenić, gdyż w praktyce nie zostały zastosowane<sup>10</sup>.

Ustawy budżetowe i uchwały budżetowe stanowią akty wiążące dla poszczególnych podmiotów sektora finansów publicznych. Stałym elementem ustawy budżetowej jest zapis dotyczący poziomu deficytu budżetowego i źródeł jego pokrycia<sup>11</sup>. Ustawa budżetowa na 2009 rok zakłada, że deficyt budżetowy państwa

<sup>10</sup> Zob. więcej A. Wernik, *op. cit.*, s. 121–122.

<sup>11</sup> Po raz pierwszy możliwość zaplanowania deficytu budżetowego, jak również podania źródeł jego finansowania, zostały ujęte w ustawie budżetowej na 1992 rok. Do 1992 roku w każdej z ustaw budżetowych znajdujemy budżet zrównoważony, pomimo iż rzeczywistość gospodarcza pokazywała występowanie deficytu rocznie od 1980 roku (zob. J. Ciak, *Polityka budżetowa*, Toruń 2002, s. 101).

nie może być wyższy niż 18,2 mld zł (art. 1, ust. 3), a głównymi źródłami pokrycia tego deficytu są środki pozostające na rachunkach budżetu państwa w dniu 31 grudnia 2008 roku, przychody z tytułu sprzedaży skarbowych papierów wartościowych, przychody z prywatyzacji, przychody z tytułu kredytów i pożyczek (art. 3).

### **3. Uwarunkowania prawne wybranych źródeł finansowania deficytu budżetowego w Polsce**

Biorąc pod uwagę zapisy ustawy o finansach publicznych, można wyróżnić kilka form zaciągania przez Skarb Państwa zobowiązań wynikających z finansowania deficytu.

Zgodnie z art. 98, ust. 2 deficyt budżetu państwa może być pokryty przychodami pochodzącymi z:

- sprzedaży skarbowych papierów wartościowych na rynku krajowym i zagranicznym;
- kredytów zaciąganych w bankach krajowych i zagranicznych;
- pożyczek;
- prywatyzacji majątku Skarbu Państwa;
- nadwyżki budżetu państwa z lat ubiegłych.

W piśmiennictwie natomiast wskazuje się najczęściej na następujące źródła finansowania deficytu budżetowego<sup>12</sup>:

- zaciąganie pożyczek krajowych i kredytów zagranicznych;
- sprzedaż obligacji i bonów skarbowych;
- lokaty funduszy celowych;
- środki pochodzące z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa.

Wymienione źródła finansowania deficytu różnią się od siebie, i to w zasadniczy sposób. Najogólniej źródła te można podzielić na zagraniczne i krajowe, a te ostatnie na bankowe i pozabankowe. Bankowe źródła finansowania mają głównie formę kredytów bankowych, bonów skarbowych i obligacji zakupywanych przez banki. Zaciąganie bezpośrednio pożyczek i kredytów przez Skarb Państwa na sfinansowanie deficytu budżetowego jest obecnie rzadziej stosowane; w imieniu Skarbu Państwa może je zaciągać Minister Finansów. Jednakże w przypadku zaciągania pożyczki lub kredytu w drodze umowy międzynarodowej, w której

<sup>12</sup> J. Gluchowski, R. Huterański, B. Kołowska, J. Patyk, J. Wiśniewski, *Finanse publiczne*, Toruń 2005, s. 176–177 oraz W. Ziółkowska, *Finanse publiczne – teoria i zastosowanie*, Warszawa 2000, s. 238–239.



wymagane jest, aby organem działającym w imieniu pożyczkobiorcy (kredytobiorcy) był rząd, Rada Ministrów upoważnia Ministra Finansów do podpisania umowy i określa warunki jej wykonania. W polskim systemie finansowym umowa pożyczki regulowana jest przez kodeks cywilny, a umowy kredytowe przez prawo bankowe, i w obu przypadkach chodzi o zaciągnięcie długu.

Głównymi formami pozabankowego finansowania deficytu budżetowego są:

- bony skarbowe zakupywane przez różne podmioty gospodarcze;
- obligacje Skarbu Państwa nabywane przez indywidualne osoby;
- lokaty funduszy celowych.

Potrzeby finansowania deficytu budżetowego mogą być zaspokajane przede wszystkim dzięki bonom i obligacjom skarbowym. Zgodnie z artykułem 91 ustawy o finansach publicznych, bon skarbowy jest krótkoterminowym papierem wartościowym, oferowanym do sprzedaży w kraju na rynku pierwotnym, poniżej wartości nominalnej. Natomiast jego wykup następuje wedle wartości nominalnej – po upływie czasu, na jaki został wyemitowany. Sposób finansowania deficytu ze sprzedaży bonów skarbowych obarczony jest pewnymi mankamentami. Deficyty budżetowe, kumulujące się w długu publicznym, tworzą długoterminowe zapotrzebowanie na środki finansowe, a tymczasem bony skarbowe są emitowane tylko na okres od 4 do 52 tygodni (najczęściej – na 13 tygodni). Innym mankamentem bonów skarbowych jest ich kilkakrotna rotacja, co podwyższa koszty emisji.

Obligacja skarbowa (art. 92) jest papierem wartościowym oferowanym do sprzedaży w kraju lub za granicą. Może ona być oprocentowana w postaci dyskonta lub odsetek. Obligacje mogą być sprzedawane bądź to przez emitenta, którym jest Skarb Państwa, bądź też przez podmiot, któremu Skarb Państwa zleci sprzedaż za określoną odpłatnością. Na wprowadzenie skarbowych papierów wartościowych do publicznego obrotu nie jest potrzebna zgoda Komisji Papierów Wartościowych i Giełd, nie trzeba składać do niej odpowiedniego wniosku. Emitent (Skarb Państwa) nie ma też takich obowiązków informacyjnych lub sprawozdawczych jak inne podmioty, które są uprawnione do emisji swoich papierów wartościowych.

Finansowanie deficytu budżetowego przez emisję papierów wartościowych nabywanych przez podmioty niebankowe traktowane jest w literaturze przedmiotu dość powszechnie jako nieinflacyjny. Jednak środki przemieszczane w ten sposób z sektora finansów prywatnych do sektora finansów publicznych mogą powodować tzw. efekt wypierania, czyli ograniczania możliwości wydatkowych w sektorze prywatnym<sup>13</sup>.

13 Zob. szerzej U. Kosterna, *Deficyt budżetu państwa i jego skutki ekonomiczne*, Warszawa 1995, s. 106–108 oraz A. Wernik, *op. cit.* s. 95–96.

Kolejnym ze źródeł finansowania deficytu budżetowego są środki z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa. Po środki te sięga się bardzo chętnie, podczas gdy ich ilość jest ze względów oczywistych coraz bardziej ograniczona. Wpływy z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa są przeznaczane na liczne, bardzo różne cele, w tym tylko częściowo na pokrycie deficytu budżetowego. Kwestie prywatyzacyjne reguluje ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji.<sup>14</sup> Powyższa ustawa dokładnie określa, na czym polega prywatyzacja, kto i w jakiej formie określa podmioty, które mogą zostać sprywatyzowane. Zasady rozdysponowywania zaś wpływów z prywatyzacji zawarte są w szeregu ustaw odrębnych, np. w ustawie o wykorzystaniu wpływów z prywatyzacji części mienia Skarbu Państwa na cele związane z reformą systemu ubezpieczeń społecznych.<sup>15</sup>

## Zakończenie

Organizacja sektora finansów publicznych decyduje o możliwości występowania deficytu budżetowego państwa oraz o źródłach i formach jego finansowania. Różnorodne formy finansowania umożliwiają odsuwanie płatności w czasie i ukrywanie rzeczywistych rozmiarów deficytu. Rozmiary te w dużym stopniu zależą od odnośnych regulacji prawnych, funkcjonujących w danym kraju. W Polsce najważniejsze z nich to: Konstytucja RP, ustawa o finansach publicznych oraz ustawy budżetowe i uchwały budżetowe. Jednocześnie musimy pamiętać o tym, że nasz kraj, jako członka Unii Europejskiej, obowiązują nadto unormowania określone w TWE. Żadne jednak formalne środki prawne, zapobiegające rozregulowaniu finansów publicznych, nie mogą zwolnić z odpowiedzialności za stan i perspektywy kształtowania się deficytu budżetowego organów publicznych, głównie rządu, gdyż on to ma kompetencje do projektowania i prowadzenia polityki fiskalnej. Szczególnych umiejętności będzie wymagało od rządu zarządzanie deficytem budżetowym w najbliższych latach, ze względu na dużą zmienność i niepewność sytuacji na rynkach finansowych oraz spowolnienie wzrostu PKB.

---

14 Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji, tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., Nr 178, poz. 1479.

15 Ustawa z dnia 25 czerwca 1997 r., Dz.U. Nr 106, poz. 673 z późn. zm.

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

MARCIN TYNIEWICKI

## Wprowadzenie

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

Przestrzeganie postanowień aktów wspólnotowych odnosi się m.in. do sfery finansów publicznych, które są przedmiotem ich regulacji. Wynika z nich szereg obowiązków nałożonych na wszystkie kraje członkowskie, a więc i Polskę. W odniesieniu do krajowych finansów publicznych dotyczą one np. nieprzekraczania poziomu deficytu budżetowego ponad 3% PKB czy długu publicznego ponad 60% PKB. Z kolei w zakresie prawa finansów WE<sup>2</sup> kraje członkowskie muszą m.in. przekazywać na rzecz budżetu ogólnego Wspólnot środki finansowe, stanowiące jego dochody.

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

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

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

jako państwa członkowskiego. W szczególności analizie zostanie poddana istota obowiązku polegającego na przekazywaniu wskazanych środków i konsekwencje prawne, jakie wiążą się z jego zaniechaniem zarówno dla WE, jak i samego państwa członkowskiego, mając na uwadze regulacje wspólnotowe oraz przepisy Konstytucji RP<sup>3</sup>.

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

Podstawowe źródła dochodów zasilających budżet ogólny WE składają się na tzw. system zasobów własnych (*own resources system*). Można też co prawda wskazać inne kategorie środków, ale mają one mniejsze znaczenie, uwzględniając ich wysokość w odniesieniu do ogółu dochodów. Wyróżnienie dwóch grup źródeł dochodów wynika z art. 269 (1) Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską<sup>4</sup>, który stanowi, że budżet ogólny jest całkowicie finansowany z zasobów własnych bez uszczerbku dla innych dochodów. Na jego podstawie stwierdzić również można, że gromadzone środki powinny być wystarczające do realizacji celów Wspólnot i UE.

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

- 1) decyzji Rady z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (2007/436/WE, Euroatom)<sup>5</sup>;
- 2) rozporządzeniu Rady nr 1287/2003 z dnia 15 lipca 2003 r. w sprawie harmonizacji dochodu narodowego brutto w cenach rynkowych (rozporządzenie DNB)<sup>6</sup>;
- 3) rozporządzeniu Rady nr 1150/2000 z dnia 22 maja 2000 r. wykonującym decyzję 2007/436/WE, Euroatom w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich<sup>7</sup>;
- 4) rozporządzeniu Rady nr 1553/89 z dnia 29 maja 1989 r. w sprawie jednolitych ustaleń dla poboru zasobów własnych pochodzących z podatku od towarów i usług<sup>8</sup>.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 2. Charakter systemu zasobów własnych

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

Projekt Traktatu lizbońskiego nieco szerzej traktuje problematykę systemu zasobów własnych. Wprowadza do obecnego Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską<sup>11</sup> odrębny rozdział zatytułowany „Zasoby własne Unii”, w którym znajdują się głównie kwestie związane ustanawianiem pozatraktatowych podstaw prawnych określających szczegółowe zasady dotyczące systemu.

Charakter systemu zasobów własnych rozpatrywać można w trzech wymiarach:

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

<sup>10</sup> European Commission, *European Union...*, s. 101.

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

Niejednokrotnie stwierdza się, że przesądzają one o istocie całego systemu<sup>12</sup>.

Wymiar finansowy systemu opiera się na dwóch założeniach. Po pierwsze, wielkość pozyskiwanych środków do budżetu ogólnego WE ma zapewnić zabezpieczenie i stabilność finansową całej UE. W związku z procesami integracyjnymi zarówno pod względem podmiotowym (akcesja nowych członków), jak i przedmiotowym (ujednolicanie lub harmonizacja przepisów kolejnych dziedzin życia), koszty funkcjonowania corocznie wzrastają. System powinien więc zagwarantować możliwość realizacji zakładanych celów. Po drugie, powinien on charakteryzować się elastycznością i korelacją pomiędzy ustanowionym maksymalnym pułapem zasobów własnych a rzeczywistymi zadaniami, realizowanymi w ciągu jednego roku budżetowego. Ponadto, mając na uwadze negatywne skutki fiskalizmu, ma na celu zabezpieczenie przed zbyt dużym popytem na środki finansowe pozyskiwane od państw członkowskich. Z tego powodu art. 3 ust. 1 decyzji w sprawie systemu zasobów własnych stanowi, że całkowita suma zasobów własnych na pokrycie środków na płatności nie może przekroczyć 1,24% DNB państw członkowskich. Podane wielkości należą do maksymalnych poziomów, których Komisja Europejska podczas poboru środków nie może przekroczyć. Nie oznacza to jednak, że corocznie do budżetu ogólnego wpływają sumy o tych wysokościach. System ma zapewnić środki w stosunku do realnych potrzeb. W Perspektywie Finansowej na lata 2007–2013 kształtują się one od 1,04% (2007) do 0,93% (2013) DNB.<sup>13</sup> Różnica do kwoty 1,24% stanowi dostępny margines<sup>14</sup> pokrywający zapotrzebowanie na dodatkowe środki, o ile potrzeby takie realnie zaistnieją.

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

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

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

14 *Ibidem*, s. 5.

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

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

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

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

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

Ogólne podstawy systemu zasobów własnych wynikają z powoływanego już art. 269 (2) TWE, a więc można stwierdzić, że podstawy te wynikają z prawa traktatowego, które posiada charakter nadrzędny wobec pozostałych przepisów prawa wspólnotowego oraz wobec krajowych porządków prawnych, mając na uwadze zasadę pierwszeństwa prawa wspólnotowego sformułowaną w orzecznictwie ETS. Nie bez powodu traktaty określane są jako prawo pierwotne czy też prawo konstytucyjne WE i UE<sup>18</sup>.

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

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

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

---

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

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



Wspólnoty ze źródeł podatkowych, chociaż charakter poszczególnych z nich nie wskazuje na to, że są to typowe podatki.<sup>19</sup> W tym miejscu należy wyjaśnić, że projekcja dochodów budżetowych odbywa się w odniesieniu do prognoz DNB. Realna wartość tego wskaźnika zostaje ustalona przez Komisję Europejską po upływie roku budżetowego w oparciu o dane przekazane przez państwa członkowskie. Wówczas stanowi ona bazę dla ustalenia faktycznych należności, w związku z tym, w ciągu roku budżetowego część zasobów własnych jest przekazywana w formie zaliczek. Zgodnie z postanowieniami rozporządzenia Rady nr 1150/2000, systemem zaliczkowym obejmuje się wpłaty z tytułu VAT i „czwartego źródła” w wysokości 1/12 sum wykazanych w zestawieniu dochodów budżetu ogólnego WE na dany rok<sup>20</sup>. Z kolei opłaty wyrównawcze, opłaty cukrowe i cła wnoszone są w takich wysokościach, w jakich zostały pobrane, po uprzednim odjęciu 25% kosztów ich poboru.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Po czwarte, uszczuplenie należnych dochodów stanowi naruszenie interesów finansowych WE i UE. Najczęściej nieprawidłowości<sup>24</sup> dotyczą „tradycyjnych środków własnych”, ponieważ państwa członkowskie zobowiązane są do ich poboru od osób trzecich (podmiotów gospodarczych). Pomimo że to na nich spoczywa główna odpowiedzialność z tytułu zaniechania lub zaniżenia wpłaty, konsekwencje mogą ponieść również państwa członkowskie.<sup>25</sup> W jednej ze spraw przeciwko Grecji ETS uznał, że nie udostępniła ona Wspólnocie zasobów własnych z tytułu opłat rolnych. Grecja bowiem nie podjęła odpowiednich kroków prawnych wobec sprawców oszustwa dokonujących eksportu towarów rolnych, skutkiem czego nastąpiło obniżenie należnych wpłat do budżetu ogólnego.<sup>26</sup>

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

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

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

23 *Ibidem*

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

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

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

Europejską Wspólnotę Energii Atomowej. Swego czasu Trybunał Konstytucyjny rozpatrywał kwestie zgodności tych traktatów z przepisami polskiej Konstytucji. Pomimo dość obszernego orzeczenia, dotyczącego wielu przepisów konstytucyjnych i traktatowych, Trybunał stwierdził o ich zgodności lub, że nie zachodzi niezgodność pomiędzy nimi. W szczególności wspomniany art. 2 Traktatu akcesyjnego, stanowiący o obowiązku przestrzegania przez Polskę postanowień prawa wspólnotowego, jest zgodny z art. 91 ust. 3 Konstytucji<sup>27</sup>. Postanowienia te, zarówno charakterze traktatowym, jaki i zawarte w aktach prawa pochodnego, o czym była już mowa, regulują system zasobów własnych oraz nakładają na państwa członkowskie szereg obowiązków z nim związanych, w tym przekazywanie dochodów do budżetu ogólnego WE. Co więcej, na podstawie art. 269 (2) TWE zaleca się, aby przepisy dotyczące systemu zasobów własnych były przyjęte w porządkach prawnych państw członkowskich zgodnie z ich wymogami konstytucyjnymi. W Polsce decyzja Rady z 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych została przyjęta w trybie art. 91 ust. 1 Konstytucji, czyli jak dla ratyfikacji umowy międzynarodowej za uprzednią zgodą udzieloną przez Sejm i Senat w drodze ustawy<sup>28</sup>.

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

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

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

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

# POŻYCZKA PUBLICZNA W ŚWIETLE KONSTYTUCJI

PRZEMYSŁAW PANFIL

## Wstęp

Odzwierciedleniem idealnego stanu wewnętrznego każdego złożonego układu, który gwarantuje jego przetrwanie w otaczającym środowisku, jest równowaga. W praktyce jest ona jednak czymś wyjątkowym<sup>1</sup>. W przypadku sektora finansów publicznych za idealną należałoby uznać sytuację, w której w przyjętym okresie rozliczeniowym wydatki publiczne byłyby równe dochodom publicznym. Najczęściej spotykanym odchyleniem od tak pojmowanego stanu równowagi jest deficyt, czyli sytuacja, w której wydatki są większe od dochodów. Jego pojawienie się rodzi konieczność zbilansowania sektora finansów publicznych pod względem rachunkowym. W praktyce deficyt finansowany jest przede wszystkim za pomocą przychodów pozyskanych w drodze pożyczki publicznej. Prowadzi ona do wzrostu długu publicznego, który może stać się poważnym zagrożeniem dla stabilności nie tylko sektora finansów publicznych, ale także całej gospodarki. Z tego punktu widzenia niezmiernie istotne są zasady i tryb zaciągania pożyczki publicznej. Podstawowe wymogi w tym zakresie wprowadza Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>2</sup>.

Celem niniejszego artykułu jest wyodrębnienie tych przepisów ustawy zasadniczej, które oddziałują na akcję pożyczkową jednostek sektora finansów publicznych, a następnie skróte przedstawienie ich wpływu na rozwiązania zawarte w ustawie z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych<sup>3</sup> (FinPubU). Analiza ta zostanie poprzedzona rozważaniami o charakterze ogólnym na temat istoty pożyczki publicznej oraz form, jakie może ona przyjmować.

## 1. Pojęcie „pożyczka publiczna”

Pojęcie „pożyczka publiczna” nie ma znaczenia normatywnego, jednak od lat funkcjonuje w literaturze przedmiotu<sup>4</sup>. Definiuje się ją między innymi jako rodzaj

1 Por. S. Owsia, M. Kosek–Wojnar, K. Surówka, Równowaga budżetowa. Deficyt budżetowy, dług publiczny, Warszawa 1993, s. 56–58.

2 Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

3 Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.

4 W teorii skarbowości pojęcie „pożyczka publiczna” funkcjonowało równoległe z terminem „kredyt publiczny”. Por. A. Krzyżanowski, Nauka skarbowości, Poznań 1923, s. 302–306; R. Rybarski, Skarbowość Polski w do-

nadzwyczajnego dochodu państwa, polegającego na dobrowolnym udostępnieniu mu środków pieniężnych, które po określonym czasie winny zostać zwrócone pożyczkodawcy wraz z odsetkami<sup>5</sup>. Biorąc pod uwagę obowiązujący stan prawny, pojęciu temu należy nadać szerszy zakres podmiotowy i objąć nim wszystkie operacje, w których jednostki sektora finansów publicznych występują w roli pożyczkobiorcy<sup>6</sup>.

Konstytutywną cechą pożyczki publicznej jest jej zwrotny charakter<sup>7</sup>. Zwiększa ona bieżące możliwości wydatkowe jednostek sektora finansów publicznych. Jednocześnie konieczność przeznaczenia środków publicznych na spłatę zaciągniętych zobowiązań będzie w przyszłości zmniejszać te możliwości<sup>8</sup>. Pożyczka publiczna prowadzi więc do wzrostu długu publicznego<sup>9</sup>. Spostrzeżenia te należy wziąć pod uwagę przy próbie określenia form, jakie może ona przyjmować.

Art. 5 FinPubU wprowadza do polskiego porządku prawnego pojęcie „środki publiczne”. Obejmuje ono swoim zakresem wszelkiego rodzaju wpływy pieniężne zasilające jednostki sektora finansów publicznych. Patrząc na te środki przez pryzmat operacji, jakim są poddawane, można je podzielić na środki bezzwrotne oraz zwrotne. Z prawnego punktu widzenia te pierwsze zasilają jednostki sektora finansów publicznych w sposób definitywny, ostateczny. Środki zwrotne mają natomiast charakter czasowy, wyjątkowy oraz uzupełniający<sup>10</sup>. Klasyfikacja ta tylko częściowo pokrywa się z wprowadzonym przez ustawodawcę podziałem środków publicznych na dochody i przychody. Źródłem problemu jest ta ostatnia kategoria, która ma szeroki i niejednorodny zakres przedmiotowy. W oparciu o treść art. 5 FinPubU można wyodrębnić co najmniej trzy grupy przychodów:

- 1) z prywatyzacji majątku publicznego,
- 2) pochodzące z prowadzonej działalności,
- 3) o charakterze zwrotnym.

Przychody z prywatyzacji majątku publicznego mają charakter definitywny, bezzwrotny. Z ekonomicznego punktu widzenia są zbliżone do dochodów, w szczególności tych pochodzących ze sprzedaży majątku i rzeczy. Środki z prywatyzacji zostały jednak zaliczone przez ustawodawcę do przychodów ze wzglę-

bie rozbiórów, Kraków 1937, s. 24; E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1924, s. 137.

5 C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse i prawo finansowe*. Tom II, Białystok 1993, s. 29.

6 Podobne podejście można odnaleźć także w literaturze międzywojennej, w której pożyczkę publiczną utożsamiano z zaciąganiem zobowiązań finansowych przez państwo i inne związki publiczne. Por. A. Krzyżanowski, *Nauka...*, *op. cit.*, s. 302.

7 A. Drwiłło, *Konstrukcje prawne wewnętrznych pożyczek publicznych*, Zeszyty Naukowe. Rozprawy i Monografie nr 137, Gdańsk 1989, s. 14.

8 E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2007, s. 92.

9 Przy takim ujęciu kwestią dyskusyjną jest kwalifikacja pożyczek udzielanych sobie wzajemnie przez jednostki sektora finansów publicznych. Niewątpliwie mają one charakter zwrotny, jednakże nie powodują wzrostu długu publicznego, który ustala się po konsolidacji, czyli po wyeliminowaniu wzajemnych zobowiązań pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych.

10 E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe*. *Finanse publiczne*, Warszawa 2004, s. 86–87.

du na swój wyjątkowy i jednorazowy charakter. Uwzględnienie ich przy obliczaniu salda sektora finansów publicznych prowadziłoby do wypaczenia rachunków narodowych i utrudniło ocenę rzeczywistego stanu finansów publicznych.

Kategoria przychodów pochodzących z działalności prowadzonej przez jednostki sektora finansów publicznych jest zbliżona do pojęcia obrotu występującego w działalności przedsiębiorców<sup>11</sup>. Zalicza się do niej między innymi wpływy zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych, funduszy celowych, instytucji kultury oraz szkół wyższych. Tego typu środki, w odróżnieniu od pozostałych grup przychodów, nie są przeznaczone na finansowanie potrzeb pożyczkowych jednostek sektora finansów publicznych, ale na pokrycie kosztów ich działalności.

Ostatnią grupę przychodów stanowią środki publiczne o charakterze zwrotnym pochodzące:

- 1) ze sprzedaży papierów wartościowych,
- 2) ze spłaty pożyczek udzielonych ze środków publicznych,
- 3) z otrzymanych pożyczek i kredytów.

Nie wszystkie przychody o charakterze zwrotnym mają swoje źródło w pożyczce publicznej. Ogranicza się ona wyłącznie do tych operacji, w których jednostki sektora finansów publicznych występują w roli pożyczkobiorcy<sup>12</sup>. Oznacza to, że spłata pożyczek udzielonych uprzednio ze środków publicznych nie jest formą pożyczki publicznej, aczkolwiek pochodzące z niej przychody służą do finansowania potrzeb pożyczkowych jednostek sektora finansów publicznych. Do kolejnych wniosków prowadzi analiza treści art. 11 ust. 1 FinPubU. Zawiera on katalog tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego. Wśród nich ustawodawca wymienił wyemitowane papiery wartościowe, ale tylko takie, które opiewają na wierzytelności pieniężne. Tym samym emisja papierów wartościowych opiewających na świadczenia niepieniężne jest neutralna z punktu widzenia poziomu zadłużenia publicznego. O charakterze tego typu instrumentów każdorazowo decyduje rodzaj świadczeń przysługujących nabywcy. Przykładowo, emisja papierów wartościowych wymiennych w dniu wykupu na akcje lub udziały Skarbu Państwa w spółkach prawa handlowego niosłaby ze sobą taką samą treść ekonomiczną co prywatyzacja.

Ostatecznie za formę pożyczki publicznej należy uznać emisję papierów wartościowych opiewających na świadczenia pieniężne oraz zaciągnięcie kredytu i pożyczki w rozumieniu art. 720 § 1 Kodeksu cywilnego. W tym ostatnim przypadku niezbędne okazują się pewne dodatkowe zastrzeżenia. Po pierwsze, w literaturze przedmiotu wyrażono pogląd, że do pożyczek zalicza się depozyty loko-

---

11 E. Chojna-Duch, *Polskie...*, *op. cit.*, s. 90–91.

12 A. Krzyżanowski, *Nauka...*, *op. cit.*, s. 302.

wane przez różne podmioty na rachunkach władz publicznych<sup>13</sup>. Przy takim ujęciu trudno znaleźć uzasadnienie dla wyodrębnienia przyjętych depozytów jako odrębnej kategorii tytułów dłużnych zaliczanych do długu publicznego. Dodatkowo, na gruncie prawa cywilnego przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku. Natomiast pożyczkę publiczną, będącą źródłem środków publicznych, należy wiązać wyłącznie ze środkami pieniężnymi.

## 2. Obowiązek ustawowego uregulowania zasad i trybu zaciągania pożyczek publicznych

Ustawa zasadnicza zalicza do materii ustawowej szereg zagadnień znajdujących się w centrum zainteresowania nauki prawa finansowego. Część z nich wiąże się z problematyką pożyczki publicznej. Najbardziej ogólny charakter ma art. 216 ust. 1 Konstytucji, który stanowi, że środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie. W literaturze przedmiotu termin „środki finansowe na cele publiczne” utożsamia się z pojęciem „środki publiczne” w rozumieniu art. 5 FinPubU<sup>14</sup>. Ich źródłem jest między innymi pożyczka publiczna, która wpisuje się tym samym w dyspozycję normy wyartykułowanej w przywołanym artykule ustawy zasadniczej. Dodatkowo, stosownie do treści art. 216 ust. 2 i 4 Konstytucji, zaciąganie pożyczek przez państwo oraz emisja papierów wartościowych przez Skarb Państwa lub inne państwowe osoby prawne następuje na zasadach i w trybie określonych w ustawie. Postanowienia te rozwijają więc obowiązek wynikający z art. 216 ust. 1 ustawy zasadniczej. Jednocześnie należy zwrócić uwagę na fakt, że ich zakres częściowo się pokrywa. Formą zaciągnięcia pożyczki przez państwo, o której mowa w art. 216 ust. 4, jest emisja przez Skarb Państwa papierów wartościowych opiewających na świadczenia pieniężne. Regulacje zawarte w art. 216 ust. 2 mają jednak sens o tyle, że Skarb Państwa może także emitować papiery wartościowe opiewające na świadczenia niepieniężne, które pożyczką publiczną już nie są.

Należy także zwrócić uwagę na zakres podmiotowy poszczególnych przepisów z art. 216 Konstytucji. Najszerszy zasięg ma niewątpliwie ust. 1, który mówi o gromadzeniu i wydatkowaniu środków publicznych, a więc odnosi się do wszystkich jednostek sektora finansów publicznych. Art. 216 ust. 2 ogranicza się do Skarbu Państwa oraz innych państwowych osób prawnych. Niejasny jest natomiast zakres podmiotowy regulacji zawartej w art. 216 ust. 4 Konstytucji, w którym jest mowa o zaciąganiu pożyczek przez państwo<sup>15</sup>. Wydaje się, że przepis ten

13 S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 205, s. 330.

14 E. Chojna-Duch, *Polskie...*, *op. cit.*, s. 86.

15 Pojęcie „pożyczka państwowa” zostało wyodrębnione także w literaturze przedmiotu. Zdzisław Fedorowicz rozumiał pod nim te transakcje, w których w roli dłużnika występowało państwo. W tym ujęciu pożyczka pub-

dotyczy wyłącznie Skarbu Państwa, który jest prawnym odpowiednikiem państwa będącego podmiotem stosunków majątkowych, uczestnikiem obrotu cywilnego i działalności gospodarczej<sup>16</sup>.

Biorąc pod uwagę wymogi wynikające z art. 216 ust. 1 ustawy zasadniczej, podstawowego znaczenia nabierają przepisy określające cel, na jaki jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać pożyczki publiczne oraz konkretyzujące kompetencje wybranych podmiotów do zaciągnięcia zobowiązań finansowych w imieniu tych jednostek. Zagadnienia te zostały unormowane w FinPubU jedynie w odniesieniu do Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego.

Analiza art. 98 ust. 1 FinPubU pozwala stwierdzić, że Skarb Państwa zaciąga pożyczki publiczne przede wszystkim w celu finansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa. Możliwość wykorzystania pożyczki publicznej do realizacji innych celów zależy natomiast od formy, jaką pożyczka ta przyjmuje. Zgodnie z art. 74 ust. 1 FinPubU, przychody pozyskane w drodze pożyczki i kredytu, co do zasady, mogą być przeznaczone jedynie na finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa. Pewien wyjątek w tym zakresie przewiduje art. 75 ust. 1 FinPubU, który umożliwia, na wniosek Rady Polityki Pieniężnej, zaciągnięcie przez Skarb Państwa średnioterminowych pożyczek i kredytów od Wspólnoty Europejskiej oraz jej państw członkowskich w celu wsparcia bilansu płatniczego<sup>17</sup>. Podobnych ograniczeń nie ma natomiast w przypadku emisji skarbowych papierów wartościowych. Środki pozyskane za pomocą tej formy pożyczki publicznej mogą być przeznaczone na realizację różnorodnych zadań. Jako przykład można tutaj wskazać pasywne obligacje skarbowe, które w latach dziewięćdziesiątych były wykorzystywane między innymi jako sposób dofinansowania wybranych podmiotów bez formalnego dokonywania wydatków budżetowych.

Jedynym podmiotem uprawnionym do zaciągnięcia pożyczki publicznej w imieniu Skarbu Państwa jest Minister Finansów. Do takiego wniosku prowadzi przede wszystkim lektura art. 71 FinPubU. Stanowi on, że Minister Finansów w imieniu Skarbu Państwa zaciąga zobowiązania finansowe niezbędne do sfinansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa. Dodatkowo, za sprawą art. 74 ust. 2 FinPubU, tylko on jest uprawniony do zaciągnięcia pożyczek i kredytów. Jeżeli do skorzystania z tej formy pożyczki publicznej niezbędna jest umowa, w tym umowa międzynarodowa, w której organem działającym w imieniu pożyczko- lub kredytobiorcy musi być rząd, Rada Ministrów upoważnia Ministra Finansów do podpisania takiej umowy i określa warunki jej wykonania (art.

liczna miała szerszy zakres i obejmowała transakcje, w których dłużnikiem były także inne związki publiczno-prawne. Por. Z. Fedorowicz, *Finanse i kredyty w krajach kapitalistycznych*, Warszawa 1970, s. 173.

16 E. Chojna-Duch, *Polskie...*, *op. cit.*, s. 16

17 Przepis ten koresponduje z treścią art. 119 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską z 7 lutego 1992 roku (Dz. Urz. C325 z 24.12.2002 r., s. 33). Przewiduje on możliwość udzielenia przez Radę Unii Europejskiej „wzajemnej pomocy” państwu członkowskiemu mającemu problemy z bilansem płatniczym, zwłaszcza gdy mogą one narazić na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego rynku lub realizację wspólnej polityki handlowej. Pomoc ta może przybrać między innymi formę kredytów udzielnych przez inne państwa należące do Wspólnoty.



74 ust. 3 FinPubU). Natomiast skarbowe papiery wartościowe może także emitować minister właściwy do spraw Skarbu Państwa, ale tylko wtedy, gdy opiewają one na świadczenia niepieniężne (art. 87 ust. 4 FinPubU). Ich emisja nie prowadzi jednak do powstania zobowiązań finansowych, a tym samym nie jest formą pożyczki publicznej.

Art. 82 ust. 1 FinPubU stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe na:

- 1) pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego<sup>18</sup>;
- 2) finansowanie planowanego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych pożyczek i kredytów.

Przepis ten budzi pewne wątpliwości w świetle art. 9 FinPubU, w którym ustawodawca wprowadził pojęcie „potrzeby pożyczkowe budżetu jednostki samorządu terytorialnego”. Porównanie obu przepisów prowadzi do wniosku, że jednostka samorządu terytorialnego może zaciągnąć pożyczkę publiczną na pokrycie przejściowego deficytu oraz tych potrzeb pożyczkowych, które mają swoje źródło w deficycie budżetowym oraz konieczności refinansowania istniejącego zadłużenia. Sposób finansowania potrzeb pożyczkowych związanych z przeprowadzaniem postępowaniem ostrożnościowym lub naprawczym określa natomiast art. 177 FinPubU. Stanowi on, że jednostka samorządu terytorialnego może otrzymać na ten cel pożyczkę z budżetu państwa. Otwarte pozostaje natomiast pytanie co do sposobu finansowania pozostałych potrzeb pożyczkowych, a w szczególności zapotrzebowania na przychody niezbędne do pokrycia udzielonych przez daną jednostkę pożyczek. FinPubU nie zawiera w tym względzie żadnych wskazań. W szczególności art. 168 ust. 2 tej ustawy, w odróżnieniu od analogicznych rozwiązań dotyczących budżetu państwa, ogranicza się wyłącznie do wskazania źródeł finansowania deficytu budżetowego, nie wspominając o pozostałych potrzebach pożyczkowych budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Co ciekawe terminem tym ustawodawca posługuje się tylko raz – w art. 9 FinPubU i to przy okazji określania jego zakresu przedmiotowego. Trudno więc znaleźć uzasadnienie dla wprowadzenia go do porządku prawnego.

Pożyczki publiczne zaciągnięte w celu pokrycia występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetowego jednostki samorządu terytorialnego pod-

18 Zwrot „przejściowy deficyt” zastąpił funkcjonujący na gruncie ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.) termin „niedoboru”, który lepiej oddawał istotę opisywanego zjawiska. Deficyt, stanowiący ujemną różnicę między dochodami a wydatkami budżetu, ustalany jest dla przyjętego okresu rozliczeniowego. Niedobór lub też przejściowy deficyt – jak chce tego ustawodawca – należy utożsamiać z chwilową utratą płynności. Jest to więc zjawisko o charakterze krótkoterminowym, które istnieje w oderwaniu od okresu rozliczeniowego. Por. Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć, pod red. A. Drwiłło, D. Maśniak, Warszawa 2009, s. 396.

legają spłacie w tym samym roku, w którym zostały zaciągnięte (art. 82 ust. 2 FinPubU). Są to więc zobowiązania krótkoterminowe, które mogą być zaciągane samodzielnie przez zarząd tej jednostki na podstawie upoważnienia zawartego w uchwale budżetowej (art. 184 ust. 2 FinPubU). Zaciąganie długoterminowych pożyczek publicznych przekracza natomiast zakres tzw. zwykłego zarządu i zgodnie z przepisami ustaw ustrojowych należy do kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, który musi w tej sprawie podjąć stosowną uchwałę<sup>19</sup>.

Kolejnym wymogiem proceduralnym przy ubieganiu się przez jednostkę samorządu terytorialnego o udzielenie jej pożyczki publicznej jest konieczność uzyskania opinii regionalnej izby obrachunkowej o możliwości jej spłaty (art. 83 ust.2 FinPubU). Opinia ta stanowi formę oceny zdolności kredytowej jednostki samorządu terytorialnego. Przekazywana jest podmiotowi udzielającemu kredyt lub pożyczkę oraz podawana do wiadomości podmiotom, do których kierowana jest oferta nabycia papierów wartościowych (art. 83 ust. 3 FinPubU). Niewątpliwie wpływa więc na zachowanie potencjalnego pożyczkodawcy<sup>20</sup>.

Odrębnym zagadnieniem jest sposób reprezentacji jednostki samorządu terytorialnego przy zaciąganiu pożyczki publicznej. Zgodnie z art. 194 ust. 1 FinPubU czynności prawnej polegającej na zaciąganiu kredytów i pożyczek oraz emisji papierów wartościowych dokonuje dwóch członków zarządu wskazanych w uchwale przez zarząd<sup>21</sup>. Do ważności tych czynności konieczna jest kontrasygnata skarbnika jednostki samorządu terytorialnego.

Za sprawą przepisów zawartych w art. 76, 83 ust. 1 oraz 87 ust. 1 FinPubU wielkość pożyczki publicznej, jaką w danym roku może zaciągnąć Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, nie może przekroczyć limitów określonych odpowiednio w ustawie lub uchwale budżetowej. W przypadku ustawy budżetowej wprowadzenie takiego limitu ma dość specyficzny, dwuetapowy charakter. W pierwszej kolejności podawane są ograniczenia dotyczące rocznego przyrostu zadłużenia krajowego i zagranicznego, które nie obejmują jednak emisji na rynku krajowym skarbowych papierów wartościowych przeznaczonych na przedterminową spłatę, wykup lub zamianę zobowiązań Skarbu Państwa przyjmujących formę inną niż te papiery, a także na spłatę zobowiązań Skarbu Państwa wynikających z ustaw, orzeczeń sądów lub innych tytułów. Wartość nominalna nowo wyemitowanych skarbowych papierów wartościowych, których nie uwzględnia się w limitach przyrostu zadłużenia, nie może jednak przekroczyć kwoty odrębnie wskazanej w ustawie budżetowej. Powyższe rozwiązanie należy uznać za zgodne z postanowieniami FinPubU, zaś jego uzasadnieniem może być

19 C. Kosikowski, *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 184.

20 J. Dziuba, *Prawne i ekonomiczne warunki uzyskania kredytów bankowych przez jednostki samorządu terytorialnego*, (w:) *Finanse publiczne*, red. A. Pomorska, Lublin 2006, s. 453.

21 W gminie czynności te dokonuje wójt (burmistrz, prezydent miasta).

chęć ustawodawcy do podkreślenia negatywnych skutków przyrostu długu, które nie występują przy refinansowaniu istniejącego zadłużenia<sup>22</sup>.

Zasady zaciągania pożyczki publicznej przez inne jednostki sektora finansów publicznych regulowane są w ustawach odrębnych. Zazwyczaj są to akty prawne powołujące poszczególne jednostki lub też określające zasady funkcjonowania całych grup takich jednostek. W większości przypadków zaciągnięcie pożyczki publicznej jest dopuszczalne, a o jej wysokości i warunkach decyduje organ danej jednostki<sup>23</sup>. Czasami niezbędne jest jednak do tego uzyskanie zgody organu nadzorującego<sup>24</sup>.

Kolejnym zagadnieniem jest sposób realizacji konstytucyjnego obowiązku określenia w ustawie zasad i trybu zaciągania pożyczek publicznych przez państwo. W FinPubU ustawodawca spełnił ten obowiązek w zakresie skarbowych papierów wartościowych<sup>25</sup>. W polskim porządku prawnym brak jest natomiast przepisów, które dokładnie określiłyby zasady i tryb zaciągania pożyczek i kredytów przez Skarb Państwa. Kwestie te są uregulowane w FinPubU wyłącznie na podstawowym poziomie, co skłania do postawienia pytania na temat zgodności tego stanu rzeczy z Konstytucją<sup>26</sup>. Ewidentna luka legislacyjna w tym zakresie nie stanowi jednak zagrożenia dla stabilności finansowej budżetu państwa. Emisja skarbowych papierów wartościowych stanowi bowiem jedyny operatywny instrument zaciągania zobowiązań finansowych w imieniu Skarbu Państwa<sup>27</sup>. Pewnym wyjątkiem w tym zakresie są pożyczki celowe uzyskiwane od międzynarodowych instytucji finansowych. W porównaniu do skarbowych papierów wartościowych mają jednak niewielkie znaczenie. Dodatkowo są udzielane na zasadach określonych przez pożyczkodawcę. Trudno natomiast znaleźć uzasadnienie do zaciągania pożyczek lub kredytów na rynku krajowym. W razie potrzeby można zastąpić je emisją zamkniętą skarbowych papierów wartościowych, które mogą być następnie odsprzedane przez pożyczkodawcę na rynku wtórnym. Należy również zauważyć, że sektor bankowy finansuje obecnie potrzeby pożyczkowe budżetu państwa właśnie poprzez kupno rządowych papierów dłużnych.

Z punktu widzenia zaciągania zobowiązań finansowych przez Skarb Państwa bardzo istotne są także postanowienia zawarte w art. 78 FinPubU. Na ich podstawie do zaciągania pożyczek i kredytów przez Skarb Państwa, emisji skarbowych papierów wartościowych oraz innych operacji związanych bezpośrednio z zarzą-

22 E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2007, s. 249–250.

23 E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse...*, *op. cit.*, s. 649.

24 Przykładowo zgodnie z art. 53 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.) Fundusz Ubezpieczeń Społecznych może zaciągać kredyty za zgodą ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

25 Zagadnienia dotyczące skarbowych papierów wartościowych tworzą bardzo obszerny materiał normatywny. Postanowienia FinPubU są rozwijane przez 6 rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie warunków emisji poszczególnych rodzajów tych instrumentów.

26 Por. C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 308, E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse...*, *op. cit.*, s. 649.

27 A. Wernik, *Finanse publiczne*, Warszawa 2007, s. 118.

dzaniem państwowym długiem publicznym nie stosuje się przepisów o zamówieniach publicznych. Analogiczny zapis znajduje się także w ustawie z dnia 29 stycznia 2004 roku – Prawo zamówień publicznych<sup>28</sup>, która implementuje do polskiego porządku prawnego postanowienia Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 2004/18 z dnia 31 marca 2004 roku w sprawie koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane, dostawy i usługi<sup>29</sup>. Art. 4 pkt 3j tej ustawy wyłącza spod jej działania zamówienia, których przedmiotem są usługi finansowe związane z emisją, sprzedażą, kupnem lub transferem papierów wartościowych lub innych instrumentów finansowych, w szczególności związane z transakcjami mającymi na celu uzyskanie dla zamawiającego środków pieniężnych lub kapitału<sup>30</sup>.

### 3. Konstytucyjny limit zadłużenia

Art. 216 ust. 5 Konstytucji wprowadza zakaz zaciągania pożyczek oraz udzielania gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny miałby przekroczyć poziom 3/5 rocznego produktu krajowego brutto. Rozwiązanie to jest bardzo prostą w swej konstrukcji ilościową regułą fiskalną, która ustanawia dopuszczalne granice zadłużenia sektora finansów publicznych. Art. 216 ust. 5 Konstytucji dotyczy więc pożyczki publicznej o tyle, że jest ona najważniejszym, aczkolwiek nie jedynym źródłem państwowego długu publicznego.

Konstytucyjny limit zadłużenia stoi u podstaw szeregu rozwiązań przyjętych w FinPubU. Część z nich wpływa na wielkość akcji pożyczkowej jednostek sektora finansów publicznych. Jako przykład można tutaj wskazać art. 169 FinPubU, który określa maksymalną wielkość przypadających w danym roku spłat zobowiązań finansowych jednostek samorządu terytorialnego z tytułu zaciągniętych w przeszłości pożyczek publicznych. Podobne znaczenie ma art. 170 FinPubU wprowadzający nieprzekraczalny pułap zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego. Odmienny charakter mają natomiast określone w art. 78 FinPubU procedury ostrożnościowe i sanacyjne. Przy określonym poziomie długu publicznego do PKB będą one wpływać na wielkość pożyczki publicznej poprzez redukcję potrzeb pożyczkowych budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Na możliwość zaciągania pożyczki publicznej przez Skarb Państwa wpływa także zakres obowiązków Ministra Finansów. Zgodnie z art. 69 ust. 1 FinPubU sprawuje on kontrolę nad sektorem finansów publicznych w zakresie przestrzegania konstytucyjnego limitu zadłużenia. W ten sposób możliwość zaciągania no-

28 Dz.U. z 2006 r., Nr 164, poz. 1163 ze zm.

29 Dz. Urz. L134 z 30.04.2004 r., s. 114.

30 Więcej: P. Granecki, *Prawo zamówień publicznych – komentarz*, Warszawa 2007, s. 42.

wych zobowiązań w imieniu Skarbu Państwa jest uzależniona od stosunku długu publicznego do produktu krajowego brutto.

Konstytucyjny limit zadłużenia pośrednio wpływa także na formy, jakie przyjmuje pożyczka publiczna. Przykładem może być chociażby art. 84 FinPubU. Stanowi on, że niedopuszczalna jest kapitalizacja odsetek w przypadku zobowiązań finansowych zaciągniętych przez inne niż Skarb Państwa jednostki sektora finansów publicznych<sup>31</sup>. Kapitalizacja pozwala bowiem uniknąć bieżących wydatków związanych z wypłatą odsetek poprzez zapisanie ich w ciężar istniejącego zadłużenia. Analogicznych ograniczeń nie ma co prawda na poziomie Skarbu Państwa, jednak Minister Finansów korzysta z instrumentów dłużnych przewidujących kapitalizację odsetek w ograniczonym zakresie. Taką konstrukcją mają jedynie 2–letnie obligacje oszczędnościowe o stałym oprocentowaniu oraz emerytalne 10–letnie oszczędnościowe obligacje skarbowe indeksowane stopą inflacji. Instrumenty te należą do detalicznych skarbowych papierów wartościowych, którym należy przypisać wyłącznie uzupełniającą rolę przy finansowaniu potrzeb pozyczkowych budżetu państwa.

Z konstytucyjnym limitem zadłużenia można wiązać także ograniczenia wynikające z art. 85 ust. 1 FinPubU. Stanowi on, że jednostki sektora finansów publicznych, z wyjątkiem Skarbu Państwa, nie mogą zaciągać zobowiązań finansowych, których wartość nominalna należna do zapłaty w dniu wymagalności, wyrażona w złotych, nie została ustalona w dniu zawierania transakcji. Przepis ten oznacza nie tylko zakaz zaciągania pożyczek publicznych nominowanych w walutach obcych, co często podkreśla się w literaturze przedmiotu, ale także pożyczek indeksowanych i kapitalizowanych ze zmienną stopą procentową<sup>32</sup>. Wartość nominalna tego typu zobowiązań zależy od takich czynników jak poziom kursu walutowego, inflacji czy oprocentowania pożyczek na rynku międzybankowym, które w stosunku do polityki fiskalnej mają charakter zewnętrzny. Ich zmiana może spowodować skokowy wzrost długu publicznego i przekroczenie jednego z progów zadłużenia wyznaczonych przez procedury ostrożnościowe i sanacyjne. Rygorizm omawianego rozwiązania został częściowo złagodzony przez, wydane na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 85 ust. 2 FinPubU, rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie przypadków, w których nie stosuje się ograniczeń dotyczących zaciągania niektórych zobowiązań finansowych przez jednostki sektora finansów publicznych, z wyjątkiem Skarbu Państwa<sup>33</sup>.

31 Zakaz ten nie dotyczy zobowiązań zaciągniętych przez jednostki samorządu terytorialnego na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetowego. W tym przypadku kwestia kapitalizacji odsetek ma jednak drugorzędne znaczenie. Zobowiązania te mają charakter krótkoterminowy i zamykają się zazwyczaj w jednym okresie odsetkowym.

32 P. Lewkowicz, Kierunki zmian w zakresie ogólnych zasad zaciągania zobowiązań przez inne niż Skarb Państwa jednostki sektora finansów publicznych. Wnioski de lege lata i de lege ferenda (w:) Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych, red. J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2007, s. 123.

33 Dz.U. z 2006 r. Nr 112, poz. 757.

#### 4. Zakaz finansowania deficytu przez bank centralny

W ustawie zasadniczej pojawia się także zapis ograniczający dostępne formy pożyczki publicznej. Zgodnie z art. 220 ust. 2 Konstytucji, ustawa budżetowa nie może przewidywać pokrywania deficytu budżetowego przez zaciąganie zobowiązań w centralnym banku państwa. Zapis ten został wprowadzony do polskiego porządku prawnego pod wpływem regulacji unijnych, które sytuują go w grupie prawnych warunków konwergencji. Jego głównym celem jest ochrona wartości pieniądza przed skutkami monetarnego finansowania deficytu budżetowego. W tym sensie ułatwia on prowadzenie stabilnej, zrozumiałej i akceptowalnej polityki pieniężnej. Zakaz zawarty w art. 220 ust. 2 Konstytucji przyczynił się do zmiany struktury podmiotowej państwowego długu publicznego. Przed jego wprowadzeniem NBP aktywnie uczestniczył w finansowaniu deficytu budżetu państwa, a tym samym jego wiarygodności miały duży udział w długu Skarbu Państwa<sup>34</sup>.

Zakaz wprowadzony przez art. 220 ust. 2 ustawy zasadniczej nie jest pierwszą próbą ograniczenia zaangażowania NBP w finansowanie deficytu budżetowego. Wcześniejsze regulacje, w odróżnieniu od ograniczeń konstytucyjnych, okazały się jednak wysoce nieskuteczne. Pod koniec lat 80-tych Sejm, na wniosek ówczesnego prezesa banku centralnego, wprowadził kwartalne limity finansowania budżetu przez NBP. W 1989 roku, w związku z bieżącymi potrzebami, były one kilkakrotnie podwyższone. W tym samym roku uchwalono nową ustawę o NBP<sup>35</sup>, która zakładała możliwość nabywania przez bank centralny weksli skarbowych wystawionych przez Skarb Państwa, ale na kwotę nie wyższą niż 2% planowanych w danym roku wydatków budżetu państwa. Zapis ten pozostał jednak *de facto* martwy, gdyż kolejne ustawy budżetowe zawieszały jego działanie, wprowadzając jednocześnie nominalne limity przyrostu zadłużenia Skarbu Państwa w banku centralnym. W stosunku do planowanych wydatków budżetu państwa pozostawały one na dużo wyższym poziomie niż ograniczenie wynikające z ustawy o NBP. Niektóre ustawy budżetowe zawierały także dalej idące rozwiązania. Przykładowo ustawa na 1994 rok<sup>36</sup> przewidywała zwiększenie zadłużenia w NBP z tytułu emisji skarbowych papierów wartościowych o kwotę do 35 mln PLN, ale nie mniej niż 30 mln PLN (art. 3 ust. 2). Oznaczało to konieczność finansowania części potrzeb pożyczkowych budżetu państwa w banku centralnym niezależnie od możliwości pozyskania niezbędnych środków z innych źródeł. Natomiast ustawa budżetowa na 1996 rok<sup>37</sup> nałożyła na NBP obowiązek zakupu, na wniosek Ministra Finansów, rządowych papierów wartościowych bez prawa sprzeci-

34 Należy jednocześnie zaznaczyć, że usytuowany wśród przepisów przejściowych art. 240 Konstytucji przewidywał możliwość zaciągania przez Skarb Państwa zobowiązań w banku centralnym także w 1998 roku.

35 Ustawa z 31 stycznia 1989 roku o Narodowym Banku Polskim (tekst jedn. Dz.U. z 1992 r. Nr 72, poz. 360 ze zm.).

36 Ustawa budżetowa na rok 1994 z dnia 25 marca 1994 roku (Dz.U. Nr 52, poz. 209).

37 Ustawa budżetowa na rok 1996 z dnia 1 lutego 1996 roku (Dz.U. Nr 19, poz. 87).

wu<sup>38</sup>. Wnioski płynące z tych doświadczeń potwierdzają zasadność umieszczenia w Konstytucji zakazu finansowania deficytu budżetowego przez NBP, gdyż w odróżnieniu od regulacji ustawowych nie mogą być poświęcone na rzecz bieżących potrzeb<sup>39</sup>.

Od 1 maja 2004 roku zakaz zawarty w art. 220 ust. 2 Konstytucji nie jest już jedynym przepisem chroniącym wartość polskiej złotówki przed skutkami monetarnego finansowania deficytu. Polska, jako członek Unii Europejskiej, objęta jest ograniczeniem wynikającym z art. 101 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zgodnie z którym Europejski Bank Centralny i banki centralne państw członkowskich nie mogą udzielać pożyczek instytucjom lub organom Wspólnoty, rządów centralnym, władzom regionalnym, lokalnym lub innym władzom publicznym, a także innym krajowym instytucjom lub przedsiębiorstwom publicznym. Przepis ten jest pierwowzorem zakazu wprowadzonego do polskiej ustawy zasadniczej. Oczywiście, w porównaniu z treścią art. 220 ust. 2 Konstytucji, ma on dużo szerszy zakres podmiotowy i przedmiotowy. Niemniej zakaz zawarty w ustawie zasadniczej zawsze był interpretowany maksymalnie szeroko. Ograniczenie się wyłącznie do jego literalnego brzmienia prowadziłoby bowiem do absurdalnych wniosków. Przykładowo zakaz finansowania deficytu budżetu państwa, przy jednoczesnym dopuszczeniu refinansowania zadłużenia Skarbu Państwa byłby pozbawiony jakiegokolwiek praktycznego znaczenia.

## Wnioski

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej jest najważniejszym aktem prawnym, który porusza problematykę pożyczki publicznej. Poprzez określenie maksymalnego poziomu zadłużenia publicznego ustawa zasadnicza wpływa na wielkość zobowiązań finansowych zaciąganych przez jednostki sektora finansów publicznych. Zakaz finansowania deficytu budżetowe przez bank centralny ogranicza natomiast dostępne formy pożyczki publicznej. Konstytucja artykułuje także obowiązek ustawowego określenia zasad i trybu zaciągania pożyczek przez państwo. Realizacja tego obowiązku pozostawia jednak wiele do życzenia. W FinPubU ustawodawca skoncentrował się na przepisach dotyczących emisji skarbowych papierów wartościowych, pobeżnie przy tym normując kwestie związane z pozostałymi formami pożyczki publicznej. Taki stan rzeczy wydaje się być sprzeczny z Konstytucją. Nie jest to zresztą jedyny zarzut, jaki można podnieść w stosun-

38 Więcej: H. Gronkiewicz-Waltz, *Finanse państwa w Konstytucji*, „Rzeczpospolita” z 13.03.1997.

39 Wprowadzenie zakazu finansowania przez NBP deficytu budżetowego spotkało się także z głosami krytyki. Szczególne wątpliwości wzbudzał etap rozwoju rynku rządowych papierów dłużnych, na którym zdecydowano się na ten krok. Wskazywano przy tym na dużą konkurencję, jaką instrumenty te mają zarówno na rynku pieniężnym, jak i kapitałowym. Rodziło to obawy co do wielkości popytu sektora prywatnego na rządowe papiery wartościowe. Więcej: E. Chojna-Duch, *Przepisy szczegółowe i przypadkowe*, „Rzeczpospolita” z 26.02.1997.

ku do rozwiązań zawartych w FinPubU. Problemem okazuje się chociażby brak spójności między poszczególnymi przepisami określającymi zasady i tryb zaciągania zobowiązań przez jednostki samorządu terytorialnego. Sytuacja ta wymaga daleko idącej ingerencji ustawodawcy.



# DOTACJE Z BUDŻETU PAŃSTWA DLA UCZELNI PUBLICZNYCH (ASPEKTY KONSTYTUCYJNE I FINANSOWOPRAWNE)

KRZYSZTOF CZARNECKI

## Wprowadzenie

Edukacja na szczeblu akademickim, będąca źródłem specjalistycznej wiedzy i umiejętności, stanowi niewątpliwie jeden z najważniejszych filarów, na których opiera się rozwój współczesnego świata. Społeczeństwo epoki industrialnej ewoluje w kierunku społeczeństwa informacyjnego, posługującego się zaawansowanymi technologiami w życiu codziennym. Postępująca zaś globalizacja przejawia się nie tylko na płaszczyźnie gospodarki i handlu międzynarodowego, lecz także poprzez swobodną wymianę myśli, idei, odkryć.<sup>1</sup> Należy jednak zauważyć, iż budowa społeczeństwa opartego na wiedzy zdobywanej na wyższych uczelniach pociąga za sobą wysokie koszty.

Przemiany ustrojowe, jakie nastąpiły w Polsce po 1989 roku, skierowały system szkolnictwa wyższego na drogę rozwoju, którą podążają systemy w krajach Europy Zachodniej. Pojawił się jednak problem, kto powinien ponieść zasadniczy ciężar kosztów kształcenia w publicznych szkołach wyższych. Przed tym dylematem stanęli twórcy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. W toku burzliwych dyskusji ostatecznie wypracowano trzy możliwe warianty: całkowicie bezpłatnej nauki, współfinansowania w postaci ponoszenia przez studentów kosztów niektórych usług edukacyjnych oraz pełnej odpłatności przy jednoczesnym zagwarantowaniu szerokiego wsparcia w postaci stypendiów lub niskoprocentowanych kredytów<sup>2</sup>. Ostatecznie zwyciężył model pośredni, wyrażony w art. 70 ust. 2 ustawy zasadniczej.

Analiza słuszności wyboru takiego rozwiązania po dzień dzisiejszy wzbudza kontrowersje i co pewien czas powraca w debacie publicznej. W dalszych rozważaniach przedstawiony zostanie sposób finansowania publicznych szkół wyższych, będący konsekwencją rozwiązań przyjętych przez ustrojodawcę w Konstytucji RP.

1 Strategia rozwoju szkolnictwa wyższego w Polsce do roku 2010, dokument opracowany przez Ministerstwo Edukacji Narodowej i Sportu, przedstawiony w październiku 2002 r., s. 1.

2 O. Rudak, Prawo do nauki, (w:) B. Banaszak, A. Preisner (red.), Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP, Warszawa 2002, s. 500–501.

## 1. Dotacje dla uczelni publicznych z budżetu państwa w świetle ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym

Wspomniany już wcześniej art. 70 Konstytucji statuuje prawo (a w określonym przypadku także i obowiązek) do nauki. Prawo to ma charakter powszechny i równy. Jednym z istotnych elementów składających się na jego treść jest bezpłatność nauczania w szkołach publicznych. Art. 70 ust. 2 Konstytucji przesądza o tym wprost, mówiąc, iż nauka w szkołach publicznych jest bezpłatna, zaś ustawa może dopuścić świadczenie niektórych usług edukacyjnych przez publiczne szkoły wyższe za odpłatnością. Z przepisów tych wynika zatem, że także w publicznych szkołach wyższych bezpłatność nauczania ma być zasadą, zaś odpłatne usługi edukacyjne – odstępstwem od niej. Ustawowe uszczegółowienie owej odpłatności, w następstwie wniesionej w 1999 roku skargi konstytucyjnej, stało się przedmiotem obszernych rozważań Trybunału Konstytucyjnego. Skarżący kwestionował m.in. dopuszczalność pobierania przez publiczną szkołę wyższą opłat z tytułu nauki na studiach prowadzonych w trybie niestacjonarnym. Trybunał orzekł, iż funkcjonujące w tej materii rozwiązania ustawy o szkolnictwie wyższym są zgodne z ustawą zasadniczą<sup>3</sup>.

Szeroko sformułowane w art. 70 ust. 2 Konstytucji uprawnienie do bezpłatnego nauczania musi pozostawać w korelacji ze zobowiązaniem, jakiego podjęło się państwo w zakresie finansowania nauki na poziomie wyższym. Przepisy Konstytucji nie precyzują bliżej formy ani trybu finansowania publicznych szkół wyższych, pozostawiając tę kwestię ustawodawstwu zwykłemu. Art. 216 ust. 1 Konstytucji stanowi, iż środki na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych<sup>4</sup> ustawodawca zakwalifikował uczelnie publiczne do grona podmiotów tworzących sektor finansów publicznych. Finansowanie publicznego szkolnictwa wyższego ze środków budżetu państwa jest więc logiczną konsekwencją przyjętego w tym zakresie przez ustrojodawcę modelu i pozostaje w zgodzie z dyspozycją art. 216 ust. 1.

Przepisy dotyczące mienia i finansów państwowych szkół wyższych zawarte zostały w dziale II, rozdziale IV ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym<sup>5</sup> (zwanej dalej Prawem o szkolnictwie) oraz wydanego na jej podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 22 grudnia 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych<sup>6</sup>. Do określonych w rozporządzeniu zasad należy zwłaszcza coroczne sporządzanie planu rzeczowo-finansowego, obejmującego m.in. przychody i koszty podstawowej dzia-

3 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 listopada 2000 r., sygn. SK 18/99, OTK 2000, nr 7, poz. 258.

4 Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.

5 Dz.U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.

6 Dz.U. Nr 246, poz. 1796.

łałości operacyjnej, pozostałe przychody i koszty, informacje o zatrudnieniu i wynagrodzeniach, liczbie studentów i doktorantów (§ 1 pkt 1 i 2), a także przyznane dotacje i inne środki finansowe z budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków (§ 2).

Ustawowy katalog źródeł przychodów uczelni publicznej jest obszerny. Obejmuje on w szczególności (ma zatem charakter otwarty):

- dotacje z budżetu państwa,
- uzyskane z budżetu państwa środki na naukę, o których mowa w ustawie z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki,
- odpłatności za świadczone usługi edukacyjne, w szczególności za kształcenie na studiach i studiach doktoranckich, prowadzonych w formach niestacjonarnych oraz za świadczone przez uczelnie artystyczne usługi artystyczne,
- opłaty za postępowanie związane z przyjęciem na studia,
- jednorazowe opłaty za wydanie dyplomu, świadectwa oraz innego dokumentu związanego z tokiem studiów,
- odpłatności za usługi badawcze i specjalistyczne, specjalistyczne i wysokospecjalistyczne usługi diagnostyczne, rehabilitacyjne lub lecznicze, a także opłaty licencyjne i przychody z działalności kulturalnej,
- przychody z działalności gospodarczej,
- przychody z udziałów i odsetek,
- przychody ze sprzedaży składników własnego mienia oraz z odpłatności za korzystanie z tych składników przez osoby trzecie na podstawie umowy najmu, dzierżawy albo innej umowy,
- przychody z tytułu darowizn, dziedziczenia, zapisów oraz ofiarności publicznej,
- środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi,
- inne środki finansowe z budżetu państwa oraz z budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków.

Umieszczenie dotacji pochodzących z budżetu państwa na pierwszym miejscu ustawowego katalogu nie jest zabiegiem przypadkowym. Dotacje te stanowią bowiem podstawę działalności każdej publicznej szkoły wyższej. Cele zaś, którym służą, zostały zakreślone bardzo szeroko. Zgodnie z art. 94 Prawa o szkolnictwie, uczelnia publiczna otrzymuje z budżetu państwa dotacje, które przeznaczone są na:

- zadania związane z kształceniem studentów studiów stacjonarnych, uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich i kadr naukowych oraz utrzymaniem uczelni, w tym na remonty,
- zadania związane z bezzwrotną pomocą materialną dla studentów oraz doktorantów (mogą one obejmować również dofinansowanie remontów domów i stołówek studenckich),
- zadania związane ze świadczeniami zdrowotnymi, wykonywanymi w ramach kształcenia studentów studiów stacjonarnych w podstawowej jednostce organizacyjnej uczelni medycznej lub innej uczelni publicznej, w której prowadzone jest kształcenie na kierunkach medycznych pod bezpośrednim nadzorem nauczycieli akademickich posiadających kwalifikacje do wykonywania zawodu medycznego właściwego ze względu na treści kształcenia,
- zadania związane z prowadzeniem podyplomowego kształcenia w celu zdobywania specjalizacji przez lekarzy, lekarzy dentyistów, lekarzy weterynarii, farmaceutów, pielęgniarki i położne oraz przez diagnostów laboratoryjnych,
- dofinansowanie lub finansowanie kosztów realizacji inwestycji, w tym realizowanych z udziałem budżetu państwa, państwowych funduszy celowych lub ze źródeł zagranicznych w ramach kontraktów wojewódzkich, o których mowa w ustawie z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju<sup>7</sup> oraz w ustawie z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju<sup>8</sup>.

Dotacje te mają charakter dotacji podmiotowych i – jak wynika z powyższego zestawienia – ich celem jest zagwarantowanie prawidłowego funkcjonowania szkoły wyższej w zakresie bieżącej działalności oraz inwestycji. Co do zasady, udzielane są z części budżetu państwa, której dysponentem jest minister właściwy do spraw szkolnictwa wyższego. W przypadku uczelni o wyraźnie określonym profilu kształcenia (wojskowych, morskich, artystycznych itp.) dotacje udzielane są ze środków budżetowych pozostających odpowiednio w dyspozycji Ministra Obrony Narodowej, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, ministra właściwego do spraw kultury i dziedzictwa narodowego, ministra właściwego do spraw gospodarki morskiej, ministra właściwego do spraw transportu oraz ministra właściwego do spraw zdrowia.

Z punktu widzenia zainteresowanych uczelni bardzo istotną kwestią jest sposób dokonywania podziału dotacji budżetowych pomiędzy poszczególne uczelnie publiczne. Określony on został w rozporządzeniu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 9 maja 2008 r. w sprawie zasad podziału dotacji z budżetu

---

7 Dz.U. Nr 116, poz. 1206 z późn. zm.

8 Dz.U. Nr 227, poz. 1658 z późn. zm.

państwa dla uczelni publicznych i niepublicznych<sup>9</sup>, wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 96 pkt 2 Prawa o szkolnictwie. Sposób podziału dotacji precyzują załączniki do rozporządzenia. Dokonywany jest on w oparciu o algorytmy, uwzględniające szereg składników, którym przypisane są odpowiednie wagi. Do najważniejszych wag należą:

- wskaźnik kosztochłonności kierunków studiów, ustalony w rozporządzeniu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 2 kwietnia 2007 r. w sprawie wskaźników kosztochłonności poszczególnych kierunków, makrokierunków i studiów międzykierunkowych studiów stacjonarnych oraz stacjonarnych studiów doktoranckich w poszczególnych dziedzinach nauki<sup>10</sup>,
- liczba studentów studiów stacjonarnych,
- liczba uczestników dziennych studiów doktoranckich,
- liczba zatrudnionych pracowników naukowych na określonych stanowiskach,
- liczba projektów badawczych własnych i promotorskich, a także programów międzynarodowych, finansowanych lub dofinansowanych w poprzednim roku z budżetu ministra właściwego do spraw nauki na zasadach, o których mowa w ustawie o zasadach finansowania nauki.

Skoro ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym nie określa formy prawnej przekazywania dotacji, to należy przyjąć, że formą tą są czynności materialno-techniczne.

Przewidziane w Prawie o szkolnictwie dotacje mają obligatoryjny charakter. Wynika to z literalnego brzmienia przepisu art. 94 ust. 1: „uczelnia publiczna otrzymuje dotacje”, co nie pozostawia miejsca na uznaniowość ze strony podmiotu dotującego. Przyznawana dotacja budżetowa stanowi obowiązek publicznoprawny wynikający zarówno z ustawy o finansach publicznych, jak i Prawa o szkolnictwie wyższym. Nie będzie jednak stanowiła podstawy do roszczenia cywilnoprawnego. Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, zamieszczenie w budżecie państwa dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń bądź zobowiązań państwa wobec osób trzecich ani roszczeń tych osób wobec państwa. Niedopuszczalne wydaje się zatem wniesienie powództwa cywilnego o przekazanie środków w ramach dotacji budżetowej. Rozważać można co najwyżej wystąpienie do sądu powszechnego z powództwem o odszkodowanie z tytułu szkody spowodowanej nieprzekazaniem dotacji (polegającej np. na zapłaceniu przez uczelnię odsetek od zaciągniętych kredytów).<sup>11</sup>

9 Dz.U. Nr 89, poz. 544.

10 Dz.U. Nr 65, poz. 435 z późn. zm.

11 R. Kabas: Charakter prawny dotacji budżetowych przyznawanych uczelniom państwowym i możliwość ich dochodzenia, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2001, nr 2, s. 24–25

## **2. Dotacje budżetowe dla publicznych szkół wyższych w świetle ustawy z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki**

Zgodnie z art. 97 Prawa o szkolnictwie wyższym, zasad i trybu finansowania badań naukowych i prac rozwojowych w uczelni, zakwalifikowanych do finansowania ze środków przewidzianych w budżecie państwa na naukę poszukiwać należy w odrębnym akcie prawnym – ustawie o zasadach finansowania nauki (zwanej dalej: u.z.f.n.). Dysponentem środków finansowych przeznaczonych na badania naukowe jest minister właściwy do spraw nauki. Środki te gromadzone są na wyodrębnionym rachunku bankowym, zaś ich wysokość ustalana jest w ustawie budżetowej na poziomie zapewniającym dojście Polski do poziomu wydatków wynikających ze Strategii Lizbońskiej (art. 1 ust. 3 u.z.f.n.)<sup>12</sup>.

Finansowanie nauki dotyczy finansowania działań na rzecz realizacji polityki naukowej, naukowo–technicznej i innowacyjnej państwa, a w szczególności badań naukowych, prac rozwojowych i realizacji innych zadań szczególnie istotnych dla postępu cywilizacyjnego (art. 3 ust. 1 u.z.f.n.). Minister przyznaje środki finansowe na naukę jednostkom naukowym, wśród których na pierwszym miejscu ustawodawca wymienia podstawowe jednostki organizacyjne uczelni, w rozumieniu statutów tych uczelni (z reguły będą to wydziały), prowadzące w sposób ciągły badania naukowe lub prace rozwojowe. Jednostki te otrzymują środki na (art. 3 ust. 2):

- prowadzenie działalności statutowej, zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 17 października 2007 r. w sprawie kryteriów i trybu przyznawania oraz rozliczania środków finansowych na działalność statutową<sup>13</sup>,
- inwestycje służące potrzebom badań naukowych lub prac rozwojowych, zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 16 października 2007 r. w sprawie kryteriów i trybu przyznawania oraz rozliczania środków finansowych na inwestycje służące potrzebom badań naukowych lub prac rozwojowych<sup>14</sup>,
- na badania własne i rozwój infrastruktury informatycznej nauki, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 22 stycznia 2008 r. w sprawie kryteriów i trybu przyznawania oraz rozlicza-

12 Strategia Lizbońska to plan rozwoju przyjęty dla Unii Europejskiej przez Radę Europejską na posiedzeniu w Lizbonie w 2000 r. Projekt ten, przyjęty na okres 10 lat, zakłada uczynienie UE najbardziej dynamicznym i konkurencyjnym obszarem gospodarczym na świecie. Przewidziany w Strategii poziom wydatków na badania naukowe to 3% PKB.

13 Dz.U. Nr 205, poz. 1489

14 Dz.U. Nr 201, poz. 1453.

nia środków finansowych na naukę przeznaczonych na finansowanie projektów badawczych<sup>15</sup>,

- na wspólne badania własne (w przypadku jednostek i uczelni tworzących sieć naukową).

Zgodnie z art. 3 ust. 3 u.z.f.n., Minister przyznaje środki finansowe na naukę w drodze decyzji administracyjnej, na podstawie złożonych wniosków, po zasięgnięciu opinii właściwego organu Rady Nauki lub zespołu (specjalistycznego lub interdyscyplinarnego), w skład którego wchodzi członkowie komisji Rady oraz właściwi eksperci. Opinia ta jest dla Ministra wiążąca, ponieważ tym właśnie organom i zespołom prawodawca przyznał prawo oceny i kwalifikacji projektów badawczych. Rolą Ministra jest wyłącznie dochowanie przewidzianej przepisami prawa procedury przyznawania środków na finansowanie projektów.<sup>16</sup>

Jednak na podstawie art. 11 ust. 3 u.z.f.n. Minister przekazuje uczelniom bezpośrednio środki finansowe przeznaczone na badania własne w formie czynności materialno–technicznej. Nie jest tu stosowana decyzja administracyjna. Forma czynności materialno–technicznej jest przewidziana także w art. 12 ust. 3.

Trzecią formą przekazywania środków na naukę, o których mówi ustawa o zasadach finansowania nauki, jest umowa. Formę tę przewidział ustawodawca w art. 9 ust. 3 (projekty badawcze, w tym projekty habilitacyjne) oraz w art. 15 ust. 3 u.z.f.n. w odniesieniu do finansowania programów lub przedsięwzięć określanych wprost przez Ministra. Charakter tej umowy, w tym pytanie, czy jest to umowa cywilnoprawna, pozostaje dyskusyjny.

Strona niezadowolona z decyzji dotyczącej przyznania w wysokości niższej niż wnioskowana albo odmowy przyznania środków finansowych na naukę ma możliwość wystąpienia do ministra właściwego do spraw nauki z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji. Do wniosku tego mają odpowiednio zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego dotyczące odwołań od decyzji. Wniosek strony przekazywany jest do oceny lub zaopiniowania Zespołowi Odwoławczemu. W jego skład nie mogą wchodzić osoby, które uprzednio oceniały lub opiniowały dany wniosek.

## Wnioski

Podsumowując, przyjęty w polskim porządku prawnym sposób finansowania kształcenia i nauki w publicznych szkołach wyższych stanowi wyraz kompromisu pomiędzy koncepcją w pełni bezpłatnego szkolnictwa na poziomie wyższym

15 Dz.U. Nr 21 poz. 126.

16 Zob. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 marca 2006 r., sygn. III SA/Wa 3391/05, LEX nr 197591.

a elementami jego komercjalizacji (art. 70 ust. 2 Konstytucji). Udzielane z budżetu państwa dotacje na kształcenie wyższe i naukę opierają się na odmiennych podstawach prawnych w zależności od przeznaczenia dotacji. Środki przekazywane na mocy ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym mają za zadanie zapewnić przede wszystkim pokrycie kosztów bieżącej działalności uczelni, dotowanie zaś badań naukowych oraz inwestycji dotyczących nauki określa ustawa o zasadach finansowania nauki.

Zaobserwować można również zróżnicowanie form przekazywania środków. Jako że ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym milczy na temat prawnej formy przekazywania dotacji podmiotowej, należy przyjąć, że przekazywanie dotacji dla uczelni będzie odbywać się w drodze czynności materialno–technicznej, a więc pewnego działania faktycznego podjętego przez dysponenta środków budżetowych. Ustawa o zasadach finansowania nauki przewiduje zaś przyznawanie środków finansowych na naukę przez ministra w trzech formach: decyzji administracyjnej, umowy lub czynności materialno–technicznej.

Dotacje przeznaczone na bieżące utrzymanie publicznych szkół wyższych są im należne z mocy ustawy. Pozyskanie zaś środków na prowadzenie badań naukowych czy też prowadzenie w uczelni procesu inwestycyjnego wymaga zaangażowania i aktywności ze strony podmiotu zainteresowanego uzyskaniem dotacji. W tych przypadkach bowiem dotacje mają charakter uznaniowy i przyznawane są w oparciu o przedłożone w ministerstwie, konkurujące ze sobą projekty.

Środki finansowe przeznaczone na szkolnictwo wyższe oraz badania naukowe stanowią istotną pozycję po stronie wydatków budżetu państwa. Zgodnie z ustawą budżetową na rok 2008, łączna kwota dotacji podmiotowych przeznaczonych na szkolnictwo wyższe i naukę wynosiła prawie 10 miliardów złotych<sup>17</sup>.

---

17 Zob. załącznik nr 9 do ustawy budżetowej na rok 2008 z dnia 5 lutego 2008 r. (Dz.U. Nr 19 poz. 117).



# KWESTIE FINANSOWE, BUDŻETOWE I PODATKOWE W KONSTYTUCJI HISZPAŃSKIEJ

JAROSŁAW MARCZAK

## Wprowadzenie

Porządek prawny każdego państwa wyznacza konstytucja. Jednakże treść ustaw zasadniczych bardzo się różni. Z małymi wyjątkami, regulacje w każdym obszarze ujętym w konstytucji są inne. Jest to oczywiste, bowiem konstytucje odwołują się do historycznego dorobku państwa, jego tradycji i wielu instytucji, jak choćby jednostek podziału terytorialnego, ustroju czy władz ustawodawczych. Bardzo istotne znaczenie mają regulacje dotyczące kwestii ekonomicznych, zwłaszcza podatków, ale także publicznej gospodarki finansowej, w tym samorządu terytorialnego. Z tego też względu jest interesujące jak w poszczególnych państwach reguluje się poszczególne obszary finansów, bowiem mogą się one zasadniczo różnić. Regulacje te mają wywierać pożądaný skutek, czyli w odpowiedni sposób kształtować sytuację gospodarczą państwa. Bezpośrednio przełożenie regulacji prawnych na rzeczywistość gospodarczą i społeczną nie jest takie oczywiste. Oddziałuje bowiem na gospodarkę bardzo duża ilość czynników zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, poza tym wpływ mają doświadczenia i podstawy historyczne. Jednakże analiza innych rozwiązań może być twórcza i przyczyniać się do poprawy stanu prawnego.

Przedmiotem niniejszych rozważań jest prezentacja regulacji wspomnianych zagadnień finansowych w Konstytucji hiszpańskiej.

## 1. Krótka charakterystyka Konstytucji hiszpańskiej

Hiszpańska Konstytucja została uchwalona 6 grudnia, a weszła w życie 29 grudnia 1978<sup>1</sup>. Jej narodziny wiążą się z wejściem Hiszpanii na ścieżkę rozwoju demokratycznego oraz budową państwa prawa, czego była pozbawiona przez okres czterdziestolecia. Pierwszą konstytucją hiszpańską był Statut z Bajony (*Estatuto de Bayona*) z 1808 roku. Później wielokrotnie uchwalano nowe konstytucje. W okresie dyktatury frankistowskiej (1938–1977) obowiązywały Prawa

1 *Constitución Española de 1978, BOE de 29 de diciembre de 1978.* 6 grudnia jest dniem święta narodowego Hiszpanii – Dniem Konstytucji.

Podstawowe Królestwa (*Leyes Fundamentales del Reino*<sup>2</sup>). Zmiana tych Praw była niezwykle pilna, bowiem Hiszpanii groził rozpad po śmierci dyktatora. Chcieli wyłączyć się z niej Katalonia, Kraj Basków i Galicja. Miało to niezwykle istotny wpływ na treść konstytucji. W literaturze zwraca się uwagę, że Konstytucja z 1978 roku jest wielkim kompromisem partii biorących udział w jej tworzeniu<sup>3</sup>, a równocześnie podkreśla się wieloznaczność wielu jej regulacji. Z niewielką poprawką z 1992 roku Konstytucja ta obowiązuje do dziś.<sup>4</sup> Na mocy Konstytucji Hiszpania jest monarchią parlamentarną.

Konstytucja hiszpańska składa się z 11 części: Wstępnej, O podstawowych prawach i obowiązkach, O władzy królewskiej (*De la Corona*), O Kortezach Generalnych, O rządzie i administracji, O stosunkach między rządem a Kortezami Generalnymi, O władzy sądowniczej, Gospodarka i finanse, O organizacji terytorialnej państwa, O Trybunale Konstytucyjnym, O reformie konstytucyjnej. Ponadto znalazły się, bardzo istotne w praktyce, dyspozycje: dodatkowe, przejściowe, derogatywne i końcowe. Części I, III i VIII dzielą się jeszcze na rozdziały.

Część I, O podstawowych prawach i obowiązkach składa się z pięciu rozdziałów: O Hiszpanach i obcokrajowcach; O prawach i wolnościach (dwie sekcje: O prawach podstawowych i wolnościach publicznych i O prawach i obowiązkach obywateli); O sprawiedliwych zasadach polityki społecznej i ekonomicznej; O gwarancjach wolności i prawach podstawowych; O zawieszeniu praw i wolności. Część III O Kortezach Generalnych składa się z trzech rozdziałów: O izbach; O opracowaniu ustaw; O traktach międzynarodowych. Część VIII O organizacji terytorialnej państwa składa się z trzech rozdziałów: Zasady ogólne; O administracji lokalnej; O wspólnotach autonomicznych.

Konstytucja liczy 169 artykułów, 4 dyspozycje dodatkowe, 9 dyspozycji przejściowych i po jednej dyspozycji derogatywnej i końcowej.

Jak zwykle, każda konstytucja opiera się na określonych zasadach.

## 2. Zasady konstytucyjne w Hiszpanii

Regulacje prawne odnoszące się od kwestii finansowych, budżetowych i podatkowych są bardzo silnie zdeterminowane zawartymi w Konstytucji zasadami.

2 Składały się na nie: Prawo Pracy, Ustawa konstytucyjna Kortezów, Prawa Hiszpanów (*Fuero de los Españoles*), Ustawa o referendum narodowym, Ustawa o sukcesji kierownictwa państwa, Ustawa o ruchu narodowym i Ustawa organiczna o państwie.

3 Tworzyło ją siedmiu reprezentantów pięciu partii, w tym dwóch partii katalońskich. O sukcesie może świadczyć głosowanie w parlamencie – Kortezach – tylko 6 głosów wstrzymujących się.

4 Nie oznacza to, że podnosi się potrzeby wprowadzenia w niej zmian. Podnosi się dwa istotne obszary wymagające nowych regulacji: kwestia sukcesji tronu, w obecnej sytuacji następcą tronu może być tylko potomek płci męskiej, a pretendentowi urodziły się już dwie córki, a drugą kwestią jest inna konstrukcja izby wyższej parlamentu – Senatu, który ma charakter izby samorządowej, ale nie odpowiada to współczesnym potrzebom.

Nie stanowią one jednorodnego katalogu i znajdują się w wielu artykułach ustawy zasadniczej.

W Części Wstępnej Konstytucji zawarte są zasady konstytucyjne: podstawowe założenia państwa, wartości najwyższe porządku prawnego, zasady organizacji politycznej, zasady informacyjne porządku prawnego.

Podstawy, na których opiera się państwo hiszpańskie, to państwo prawa, państwo demokratyczne i państwo społeczne.

Wartości najwyższe wyznaczające porządek prawny w Hiszpanii nie różnią się od uznawanych w innych państwach. Są to wolność, sprawiedliwość, równość i pluralizm polityczny.

Zasady organizacji politycznej zawarte w Konstytucji hiszpańskiej są następujące: suwerenność narodu, monarchia parlamentarna, jedność narodu hiszpańskiego, autonomia narodów<sup>5</sup> i regionów, solidarność między Hiszpanami i solidarność międzyterytorialna, określenie języka oficjalnego państwa i wspólnot autonomicznych, określenie flagi narodowej, ustalenie stolicy hiszpańskiej w Madrycie, działalność i organizacja partii politycznych, działania sił zbrojnych.

Zasady informacyjne porządku prawnego obejmują: praworządność, hierarchię normatywną, kompetencje, jawność przepisów prawa, zakaz działania wstecz przepisów niekorzystnych, bezpieczeństwo prawne, odpowiedzialność władz publicznych, zakaz arbitralności władz publicznych.

Z analizy wielu poglądów wyrażanych w literaturze prawnofinansowej, prawno-budżetowej, prawnopodatkowej oraz literatury finansowej, budżetowej i podatkowej wynika, że podstawowe znaczenie mają zasady organizacji politycznej, bowiem w nich wyraża się specyfika hiszpańskich rozwiązań w zakresie gospodarki finansowej, budżetu i podatków. Tworzone przepisy prawa w swych uzasadnieniach i konkretnych regulacjach odwołują się właśnie do tych zasad.

Szczególne znaczenie posiada zasada solidarności, bowiem bardzo często się do niej odwołuje.

### 3. Konstytucyjne regulacje gospodarki i finansów

Jak już wcześniej wspomniano, regulacjom gospodarki i finansów poświęcono całą część – VII, zatytułowaną Gospodarka i finanse (*Economía y Hacienda*). Liczy ona 9 artykułów (art. art. 128–136). W tej części znajdują się regulacje

5 W oryginale jest to narodowość: *nacionalidad*, w odróżnieniu od naród: *nación*. To rozróżnienie ma w Hiszpanii olbrzymie znaczenie. Zastrzega się, że naród odnosi się do wszystkich mieszkańców Hiszpanii, a narodowość do np. Katalończyków, Basków itd.

ogólne, bez uwzględniania samorządu terytorialnego. Niezbędna jest krótka charakterystyka zawartości poszczególnych unormowań.

Art. 128. Poświęcony jest bogactwu kraju i podporządkowaniu jego interesowi ogólnemu. W dalszej części przyznaje się inicjatywę publiczną w działalności ekonomicznej. Wyraża się to zagwarantowaniu, na mocy ustawy, sektorowi publicznemu środków lub istotnych usług, specjalnie w przypadku monopolu oraz interweniowania w działalność przedsiębiorstw, jeżeli będzie tego wymagał interes ogólny.

Art. 129. W tym artykule anonsuje się ustawę, która będzie regulowała zasady i formy uczestniczenia zainteresowanych w ubezpieczeniach społecznych<sup>6</sup> oraz działalność instytucji publicznych, które bezpośrednio wpływają na życie lub ogólny dobrobyt. Władze mają skutecznie promować różne formy udziału w przedsiębiorstwie i rozwijać, na drodze legislacyjnej spółdzielnie. Mają także określić środki ułatwiające dostęp robotników do własności środków produkcji.

Art. 130. Zawiera deklaracje o zaangażowaniu się władz publicznych w modernizację i rozwój wszystkich sektorów gospodarki, a w szczególności rolnictwa, hodowli, rybołówstwa i rzemiosła w celu wyrównywania poziomu życia wszystkich Hiszpanów. W tym artykule także znalazła się deklaracja o podobnym traktowaniu stref górskich.<sup>7</sup>

Art. 131. Zawiera bardzo ważną deklarację o planowaniu, za pomocą ustawy, działalności gospodarczej, aby zabezpieczać potrzeby zbiorowe, równoważyć i harmonizować rozwój regionalny i branżowy i pobudzać wzrost dochodów i bogactwa i sprawiedliwie je dzielić. Na mocy tego artykułu rząd opracowuje projekty tych planów zgodnie z założeniami, które będą dostarczane wspólnotom autonomicznym, konsultowane ze związkami zawodowymi, organizacjami zawodowymi, przedsiębiorców i gospodarczymi. Konstytucja przewiduje powołanie rady, której kształt i funkcje zostaną rozwinięte w zwykłej ustawie.

Art. 132. Poświęcony jest dominium i majątkowi publicznemu i komunalnemu. Ustawodawca konstytucyjny odsyła do ustawy zwykłej, która będzie regulowała zasady prawne dóbr dominium publicznego i komunalnego, uwzględniając zasadę niemożliwości przekazania prawa własności, zasadę nieulegania przedawnieniu i zasadę niepodlegania konfiskacie. Ustawa określa dobra, które zalicza się do własności publicznej, natomiast Konstytucja wymienia niektóre dobra zaliczane do majątku publicznego. Są to: strefy nadmorskie, plaże, morze terytorialne i bogactwa naturalne strefy ekonomicznej. Ustawa ma także regulować dziedzic-

6 Jest to związane również z art. 41 Konstytucji w rozdziale III Części I O sprawiedliwych zasadach polityki społecznej i ekonomicznej, który nakazuje państwu utrzymywanie systemu publicznych ubezpieczeń społecznych dla wszystkich mieszkańców, gwarantującego dostateczną opiekę i świadczenia socjalne w sytuacjach niezbędnych, szczególnie w przypadku bezrobocia. Świadczenia te będą bezpłatne.

7 Hiszpania jest krajem górzystym, co ma istotne znaczenie chociażby ze względu na gęstość zaludnienia. Gminy o liczbie mieszkańców poniżej 1000 stanowią prawie 61 proc. Najmniejsza gmina z tego tytułu liczy 6 mieszkańców.

ctwo państwa i dziedzictwo narodowe, zarządzanie nimi, ich ochronę i utrzymanie.

Art. 133. Poświęcony jest kwestiom podatkowym. Pierwotne władztwo dla ustanawiania danin<sup>8</sup> (podatków) należy wyłącznie do państwa na podstawie ustawy. Wspólnoty autonomiczne i jednostki samorządu lokalnego mogą nakładać i ściągać podatki zgodnie z Konstytucją i ustawami. Wszystkie korzyści fiskalne, które dotyczą danin (podatków) państwowych muszą być określone na podstawie ustawy. Administracje publiczne (państwowa i samorządowa) będą mogły zaciągać zobowiązania finansowe i dokonywać wydatków tylko na podstawie ustaw.

Art. 134. Dotyczy kwestii budżetowych. Zawarto w nim regulacje, na mocy których opracowanie budżetu państwa przysługuje rządowi a Kortezy Generalne analizują, poprawiają i zatwierdzają go. Budżet ma charakter roczny, zawiera całość dochodów i wydatków państwowego sektora publicznego. W budżecie mają się znajdować kwoty korzyści fiskalnych, które przynoszą daniny (podatki) państwowe. Rząd ma przedstawić Kongresowi Deputowanych (odpowiednik polskiego Sejmu) budżet państwa<sup>9</sup> co najmniej trzy miesiące przed upływem roku. Jeżeli ustawa budżetowa nie zostanie uchwalona przed pierwszym dniem roku budżetowego (pokrywającego się z rokiem kalendarzowym), automatycznie przedłuża się obowiązywanie budżetu z roku poprzedniego do czasu uchwalenia nowego. Po zaaprobowaniu budżetu rząd musi przedstawić projekty ustaw, które będą skutkowały wzrostem wydatków lub zmniejszeniem dochodów. Wszystkie propozycje lub poprawki, które zakładają wzrost wiarygodności lub zmniejszenie dochodów budżetowych, wymagają zgody rządu. Ustawą budżetową nie można nakładać podatków. Konstytucja zawiera regulację dopuszczającą zmiany w podatkach ustawą budżetową w sytuacji, gdy odpowiednia ustawa podatkowa przewiduje takie uprawnienie.

Art. 135. Reguluje kwestie zadłużenia. Dług publiczny, tak jak i kredyt, rząd będzie mógł zaciągnąć tylko na mocy ustawy. Kredyty, aby regulować odsetki i kapitał długu publicznego państwa, będzie się zawsze rozumieć jako załączone do stanu wydatków budżetowych i nie mogą być przedmiotem poprawek i zmian tak długa, jak będą aktualne warunki określone w ustawie o emisji.

Art. 136. Traktuje o Trybunale Obrachunkowym jako najwyższym organie kontrolnym w zakresie rachunków i działalności gospodarczej państwa i sektora publicznego. Podlega on Korteżom Generalnym i działa na podstawie delegacji parlamentu w zakresie badania i kontroli rachunku generalnego państwa. Sprawozdania z rachunków państwa i sektora publicznego składa się w Trybunale Obrachunkowym w celu ich oceny. Trybunał Obrachunkowy przesyła do Korteżów Generalnych roczne sprawozdanie, w którym informuje o naruszeniach lub od-

8 Pojęcie danin w praktyce hiszpańskiej jest szersze niż w polskiej, choć podatki tak samo zajmują najważniejsze miejsce.

9 Konstytucja nie zawiera sformułowania „projekt ustawy budżetowej”, czy też „projekt budżetu”, ale sformułowanie, jakie przytoczono wyżej.

powiedzialności, które jego zdaniem wystąpiły. Członkowie Trybunału posiadają pełną niezależność i nieusuwalność, jak pozostali sędziowie. Ustawa organiczna reguluje kształt, organizację i działalność Trybunału Obrachunkowego.

#### **4. Konstytucyjne umocowanie samorządu terytorialnego w Hiszpanii**

Samorządowi terytorialnemu hiszpańska Konstytucja poświęca część VIII. Składa się ona z trzech rozdziałów, łącznie 22 artykuły ze 169, które tworzą Konstytucję. Oprócz tego, samorządowi terytorialnemu, głównie wspólnotom autonomicznym, poświęcone są wszystkie cztery dyspozycje dodatkowe i siedem (z dziewięciu) dyspozycji przejściowych.

Z punktu widzenia sytuacji Hiszpanii w czasach tworzenia Konstytucji, ale także i współcześnie, należy zwrócić uwagę na tę część Konstytucji. Hiszpania jest państwem autonomii, co odnosi się do roli i znaczenia wspólnot autonomicznym, najwyższego szczebla samorządu terytorialnego, czyli regionów. Kontekst historyczny w tym przypadku jest niezwykle istotny, bowiem pozwala zrozumieć, na czym polega fenomen autonomii w państwie unitarnym, a przede wszystkim regulacje prawne publicznej gospodarki finansowej obejmującej państwo i samorząd terytorialny. Z tego też powodu są w Hiszpanii bardzo silnie rozwijane studia z zakresu federalizmu fiskalnego, mylnie traktowanego jako decentralizacja gospodarki finansowej państwa. Chociaż Konstytucja od 30 lat pozostaje niezmienną, to na jej podstawie zachodzą ciągle zmiany w zakresie autonomii finansowej wspólnot autonomicznych, a ich oczekiwania dalej się rozwijają, w czym przoduje Katalonia.

W rozdziale pierwszym wymienionej części zawarte są zasady ogólne unormowań samorządu terytorialnego. Poświęcono im trzy artykuły – 137, 138 i 139.

Art. 137 stwierdza, że państwo jest zorganizowane terytorialnie w gminy, prowincje i wspólnoty autonomiczne, które powstaną (na mocy tej Konstytucji). Należy zwrócić uwagę, że w tekście Konstytucji wspólnoty autonomiczne zostały wyróżnione dużymi literami, gdy pozostałe jednostki podziału terytorialnego, gminy i prowincje – nie. Wymienionym jednostkom przyznaje się autonomię dla zarządzania swoimi właściwymi sprawami.

Art. 138 potwierdza gwarancje państwa rzeczywistego realizowania zasady solidarności wymienionej w art. 2 Konstytucji<sup>10</sup> W tym artykule, nieco wyprzedzając regulacje zawarte w trzecim rozdziale tej części, odnosi się także do statutów wspólnot autonomicznych, swoistego rodzaju regionalnych konstytucji, że

---

<sup>10</sup> W odniesieniu do samorządu terytorialnego zasada ta nabiera olbrzymiego znaczenia, szczególnie dla wspólnot autonomicznych.

nie mogą w żadnym przypadku tworzyć jakichkolwiek przywilejów ekonomicznych lub socjalnych.

Art. 139. Ustawodawca konstytucyjny podkreśla, że wszyscy Hiszpanie mają te same prawa i obowiązki na terytorium całego państwa i żadna władza nie będzie mogła zastosować środków bezpośrednio lub pośrednio, które utrudniałyby wolny przepływ osób i wolny przepływ dóbr na obszarze całego państwa.

W rozdziale drugim znajdują się trzy artykuły poświęcone administracji lokalnej, czyli gminom i prowincjom – 140, 141 i 142.

Art. 140. Konstytucja gwarantuje autonomię gminom. Posiadają one pełną osobowość prawną. Ich zarząd i administracja należą do właściwych rad gminnych składających się z burmistrza<sup>11</sup> i radnych. Radni wybierani są przez mieszkańców gminy w wyborach powszechnych, równych, wolnych, bezpośrednich i tajnych w formie określonej przez ustawę. Burmistrzowie są wybierani przez radnych lub przez mieszkańców. Zwykła ustawa określa warunki, wg których toczyć się będą obrady otwartej rady gminnej.

Art. 141. Prowincja jest jednostką lokalną z własną osobowością prawną, określoną przez zgrupowanie gmin i podział terytorialny dla wypełniania czynności państwa. Jakiegokolwiek zmiany granic prowincji muszą być zaaprobowane przez Kortezy Generalne w ustawie organicznej. Zarząd i administracja autonomią prowincji są powierzane radom prowincji lub innym korporacjom o charakterze przedstawicielskim. Jest możliwe tworzenie zgrupowań różnych gmin w ramach prowincji. Na wyspach poszczególne duże wyspy mają własną administrację w formie rad wyspiarskich (*cabildos*<sup>12</sup> lub *consejos*<sup>13</sup>).

Art. 142. Zawiera bardzo istotne dyspozycje dotyczące gospodarki finansowej samorządu lokalnego. Samorząd lokalny<sup>14</sup> powinien dysponować środkami wystarczającymi do pełnienia funkcji, które ustawa mu przyznaje i powinien być wyposażony zasadniczo w podatki własne oraz udziały w podatkach państwowych i wspólnot autonomicznych.

Rozdział trzeci poświęcony jest wspólnotom autonomicznym. Zawiera bardzo wiele regulacji, które mogłyby znaleźć się w innych częściach Konstytucji. Takie ujęcie świadczy nie tylko o randze wspólnot autonomicznych, ale jest efektem owego kompromisu politycznego, jaki był konieczny po śmierci dyktatora w 1975 roku, aby utrzymać jedność terytorialną Hiszpanii, o czym już wspomniano. Przed wojną domową rozpoczęto proces budowy państwa autonomii. Taki status uzyskała Katalonia, a prawie ukończono procedury dla Kraju Basków. W czasach dyktatury wszelkie odrębności polityczne, kulturowe, językowe, naro-

11 Dla wszystkich gmin – municipios – obowiązuje ten sam tytuł – alcalde, który można także tłumaczyć jako wójt.

12 Wyspy Kanaryjskie

13 Baleary

14 Najczęściej używa się pojęcia Korporacje Lokalne.

dowościowe, szczególnie w odniesieniu do Katalonii i Kraju Basków, były dyskryminowane. Dlatego też dążyły one do utworzenia własnych struktur państwowych. Na marginesie można dodać, że te tendencje są w dalszym ciągu bardzo silne, choć oba regiony działają odmiennymi metodami. Katalończycy metodami legalnymi, małymi kroczkami, zaś Baskowie (zdecydowana mniejszość) metodami terrorystycznymi. Działania Katalonii polegają na dokonywaniu takich zmian, które zwiększają zakres ich niezależności od rządu w Madrycie, a dodatkowo tworzą silne podstawy własnej państwowości. Takim spektakularnym działaniem była zmiana Statutu Katalonii, swego rodzaju konstytucji, jaki musi mieć każda wspólnota autonomiczna, w którym, w pierwotnej wersji, zapisano: Katalonia jako naród..., co spowodowało olbrzymie protesty w całej Hiszpanii, i po orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego zmieniono zapis na: Katalonia jako narodość...

Część regulacji poświęcono tworzeniu wspólnot autonomicznych. Proces ten zakończył się na początku 1983 roku, gdy Kortezy Generalne uchwaliły statuty dla 4 ostatnich wspólnot autonomicznych.

Art. art. 143, 144, 145, 146 i 147 zawierają procedury postępowania przy tworzeniu wspólnoty autonomicznej, co wcale nie było takie oczywiste w owym czasie, bowiem do tego momentu podział terytorialny „kończył” się na prowincjach, na warunkach uchwalania i zawartości statutów i procedurze ich zatwierdzenia przez Kortezy Generalne. Bardzo ważnym zapisem jest zakaz tworzenia jakichkolwiek federacji wspólnot autonomicznych. Hiszpania jest państwem o bardzo silnie rozwiniętej autonomii, ale jednak unitarnym. Tworzenie porozumień o charakterze federalnym naruszałoby podstawy ustroju państwa.

Dwa następne artykuły, 148 i 149 są w stosunku do siebie komplementarne. Zawierają bowiem wynumerowane zadania i kompetencje, w pierwszym wymienionym artykule, wspólnot autonomicznych, a w drugim zadania i kompetencje, które należą wyłącznie do państwa. Nie przez przypadek zadania i kompetencje państwa pojawiły się w tej części Konstytucji. Te artykuły są zasadnicze z punktu widzenia gospodarki finansowej wspólnot autonomicznych.

Do kompetencji wspólnot autonomicznych należą (art. 148):

1. Organizacja własnych instytucji samorządowych;
2. Zmiana obszaru gminnego rozumianego jako terytorium oraz funkcje, które należą do administracji państwowej dotyczące korporacji lokalnych i która przenosi je na drodze ustawodawczej na przepisy lokalne;
3. Zarządzanie terytorium, sprawami urbanistycznymi i mieszkaniowymi;
4. Prace publiczne z zakresu zadań wspólnot autonomicznych na ich terytorium;
5. Koleje i autostrady, których trasy przebiegają wyłącznie przez obszar wspólnoty autonomicznej i w tych samych granicach, transport kolejowy i drogowy oraz koleje linowe;
6. Porty ratunkowe (*los puertos de refugio*), porty i lotniska sportowe i wszystkie inne niekomercyjne; Rolnictwo i hodowla zgodnie z generalnymi zasadami gospodarki;
7. Lasy i użytki leśne;



8. Zarządzanie w zakresie ochrony środowiska; 9. Projektowanie, budowa i eksploatacja urządzeń wodociągowych, kanałów i gruntów nawadnianych będących w zakresie zadań wspólnot autonomicznych; wody mineralne i termalne; 10. Rybołówstwo na wodach wewnętrznych, połowy małż i pozostałych skorupiaków, polowania i wędkarstwo rzeczne; 11. Święta lokalne; 12. Wspieranie rozwoju gospodarczego wspólnoty autonomicznej za pomocą środków wyznaczonych przez politykę gospodarczą państwa; 13. Rzemiosło; 14. Muzea, biblioteki i konserwatoria w zakresie wspólnot autonomicznych; 15. Zabytki będące w gestii wspólnot autonomicznych; 16. Wspieranie kultury, badań i w każdym przypadku nauczania języka wspólnoty autonomicznej; 17. Promocja i wprowadzanie porządku w zakresie turystyki na swoim obszarze; 18. Promocja sportu i właściwego odpoczynku; 19. Pomoc społeczna; 20. Służba zdrowia i higiena; 21. Nadzór i ochrona własnych obiektów i instalacji; 22. Współdziałanie z policją lokalną w granicach określonych odpowiednimi ustawami.

Przedstawione wyżej zadania i kompetencje, w momencie tworzenia wspólnot nie musiały być od razu przejmowane. Nowotworzone wspólnoty nie dysponowały bowiem odpowiednio przygotowanym aparatem wykonawczym, wiele rozwiązań wymagało regulowania własnymi przepisami, a procedury legislacyjne wspólnot autonomicznych zaczęto dopiero tworzyć. Z tego powodu, w tymże artykule umieszczono zapis, że po upływie pięciu lat i po zmianie statutu wspólnota autonomiczna będzie mogła rozszerzyć zakres swoich zadań i kompetencji w granicach, jakie wyznaczone są w artykule 149, czyli wyłącznymi zadaniami i kompetencjami państwa. Nie wszystkie wspólnoty skorzystały z takiej możliwości. Proces ujednolicenia zakresu zadań i kompetencji w zasadzie zakończył się w 2001 roku.

Art. 149, jak już wspomniano, obejmuje zadania i kompetencje państwa:

1. Regulowanie podstawowych warunków, które gwarantują równość wszystkich Hiszpanów w wypełnianiu praw i obowiązków konstytucyjnych; 2. Przyznawanie narodowości, imigracja, emigracja, sprawy obcokrajowców, prawo azylu; 3. Stosunki międzynarodowe; 4. Obrona i siły zbrojne; 5. Administracja sądowa; 6. Ustawodawstwo handlowe, karne i penitencjarne; prawodawstwo procesowe, bez naruszania interesów wspólnot autonomicznych; 7. Ustawodawstwo pracy, bez naruszania wypełniania go przez organy wspólnoty autonomicznej; 8. Ustawodawstwo cywilne, bez naruszania praw wspólnot autonomicznych; 9. Ustawodawstwo w zakresie własności intelektualnej i przemysłowej; 10. Przepisy celne; handel zagraniczny; 11. System monetarny: dewizy, kursy i wymiana; podstawy porządku w zakresie kredytów, systemu bankowego i ubezpieczeniowego; 12. Ustawodawstwo w zakresie wag i miar; określanie godzin pracy; 13. Podstawy i koordynacja planowania działalności gospodarczej; 14. Finanse państwa i dług publiczny; 15. Wspieranie i ogólna koordynacja badań naukowych i technicznych; 16. Zewnętrzna służba zdrowia. Podstawy i ogólna koordynacja służby zdrowia; 17. Ustawodawstwo w zakresie produkcji leków; 18. Podsta-

wowe regulacje prawne i reguły finansowe w zakresie ubezpieczeń społecznych, bez naruszania praw wspólnot autonomicznych; 19. Podstawy porządku prawnego w zakresie administracji publicznej; 20. Rybołówstwo morskie, bez naruszania interesów wspólnot autonomicznych; 21. Marynarka handlowa i księgi rejestrowe; oświetlenie wybrzeży i sygnalizacja morska; strategiczne porty morskie; strategiczne lotniska; kontrola przestrzeni powietrznej, tranzyt i transport powietrzny, usługi meteorologiczne i rejestry lotnicze; 22. Koleje i transport lądowy przebiegające przez tereny więcej niż jednej wspólnoty autonomicznej; ogólne zasady łączności; komunikacja i ruch pojazdów motorowych; poczta i telekomunikacja; linie napowietrzne, podwodne i radiokomunikacja; 23. Prawodawstwo, uregulowanie i wydawanie koncesji na wykorzystanie ujęć wody i korzystanie z urządzeń wodociągowych, bez naruszania interesów wspólnot autonomicznych; 24. Podstawowe prawodawstwo w zakresie ochrony środowiska naturalnego, bez naruszania interesów wspólnot autonomicznych; 25. Prace publiczne o charakterze ogólnym przekraczające możliwości wspólnoty autonomicznej; 26. Podstawowe regulacje dotyczące górnictwa i energetyki; 27. Zasady produkcji, handlu, posiadania i wykorzystania broni oraz materiałów wybuchowych; 28. Podstawowe zasady regulacji prasy, radia i telewizji oraz wszystkich środków komunikacji społecznej, nie naruszając interesów wspólnot autonomicznych; 29. Ochrona dziedzictwa kulturalnego, artystycznego i pomników przed wywozem i rabunkiem; muzea, biblioteki i archiwa państwowe; 30. Bezpieczeństwo publiczne, bez szkody dla możliwości tworzenia policji przez wspólnoty autonomiczne w formie określonej przez odpowiednie statuty; 31. Regulacje warunków otrzymywania, dokumentowania i nostryfikacji tytułów akademickich i zawodowych; 32. Statystyka dla celów państwowych; 33. Zatwierdzanie wyników referendum publicznych.

Art. 150. Poświęcony został procedurze przyznawania wspólnotom autonomicznym przez państwo (Kortezy Generalne lub rząd) niektórych kompetencji państwowych w wybranych obszarach, także z środkami finansowymi.

Art. 151 i art. 152. Dotyczą procedury tworzenia statutów wspólnot autonomicznych.

Art. 153. Wymienia organy sprawujące kontrolę nad wspólnotami autonomicznymi. Są to: Trybunał Konstytucyjny, w obszarze badania konstytucyjności dyspozycji normatywnych z mocą ustawy wspólnot autonomicznych; rząd, w zakresie wykonania przekazanych zadań (art. 150); władza sądownicza w zakresie spornym-administracyjnym<sup>15</sup> z zakresu administracji wspólnot autonomicznych; Trybunał Obrachunkowy w kwestiach ekonomicznych i budżetowych.

Art. 154. Określa zakres kompetencji Delegata rządu<sup>16</sup> w danej wspólnocie, który kieruje administracją rządową na terenie danej wspólnoty autonomicznej

---

<sup>15</sup> *La jurisdicción contencioso-administrativa.*

<sup>16</sup> Odpowiednik naszego wojewody o zdecydowanie mniejszym zakresie zadań i kompetencji.

i ma za zadanie koordynować, w sytuacjach tego wymagających, współdziałanie obu administracji: rządowej i autonomicznej.

Art. 155. Zawiera regulacje stosownych działań w przypadku odmowy wypełniania obowiązków istotnych z punktu widzenia interesów państwa ze strony władz wspólnoty autonomicznej lub niewłaściwego ich wykonywania, które podejmuje rząd po uzyskaniu bezwzględnego poparcia ze strony Senatu.

Art. 156. Wspólnoty autonomiczne posiadają autonomię finansową dla rozwoju i wypełniania swoich kompetencji i zadań zgodnie z zasadą koordynacji z państwową gospodarką finansową i zasadą solidarności między wszystkimi Hiszpanami (art. 2 Konstytucji). Wspólnoty autonomiczne będą mogły występować jako podmioty oddelegowane lub współpracujące przez państwa w zakresie poboru, administrowania i rozliczania danin (podatków) państwowych, zgodnie z ustawami i statutami.

Art. 157. Środkami finansowymi wspólnot autonomicznych są:

- 1) podatki scedowane całkowicie lub częściowo przez państwo; narzuty na podatki państwowe i inne udziały w dochodach państwa,
- 2) własne podatki, opłaty i świadczenia specjalne,
- 3) transfery z Funduszu Wyrównania Międzyterytorialnego i inne przydziały<sup>17</sup> obciążające budżet państwa,
- 4) dochody pochodzące z własnego majątku i dochody prywatnoprawne,
- 5) dochody z operacji kredytowych.

W żadnym przypadku wspólnoty autonomiczne nie mogą nakładać danin na dobra znajdujące się poza ich terytorium lub które mogłyby stanowić przeszkodę dla wolnego przepływu towarów lub usług. Kwestie te zostały uregulowane ustawą organiczną, która reguluje wypełnianie kompetencji finansowych wcześniej wymienionych, zawiera normy rozstrzygające ewentualne konflikty na tym tle i możliwe formy współpracy między państwem a wspólnotami autonomicznymi.

Art. 158. Ustala, że w budżecie państwa będą się znajdować przydziały dla wspólnot autonomicznych jako funkcja wartości usług i działalności państwowej, które byłyby przejęte i gwarantowałyby minimalny poziom świadczenia podstawowych usług publicznych na całym terytorium państwa. Przewiduje się ponadto, dla korygowania nierównowagi ekonomicznej między różnymi obszarami państwa i jako wyraz realizacji zasady solidarności (art. 2 Konstytucji), utworzenie Funduszu Wyrównawczego na wydatki inwestycyjne, którego środki byłyby dystrybuowane przez Kortezy Generalne między wspólnoty autonomiczne oraz prowincje.

---

17 *Asignaciones*

Sytuacje narodowościowa, prawna, polityczna, społeczna, gospodarcza, kulturowa, językowa, historyczna, obyczajowa są w Hiszpanii bardzo skomplikowane. Choć jest to państwo unitarne, jednak w wielu przypadkach istnieją odmiennie regulacje prawne. Dotyczy to także kwestii finansowych. Do takich należy tzw. zasada „*foral*”<sup>18</sup>, której najkrócej, choć nie do końca wiernie, sens oddaje termin „uprzywilejowana”, choć w hiszpańskim istnieje na to pojęcie „*privilegiado*”. Tej zasadzie poświęcone są dyspozycje dodatkowe: pierwsza i druga oraz czwarta dyspozycja przejściowa. Zasada „*foral*” dotyczy tzw. terenów historycznych, do których zalicza się prowincje wchodzące w skład wspólnoty autonomicznej Nawarra (jedna prowincja) oraz Kraju Basków (trzy prowincje). Są to nabyte prawa jeszcze w czasach rekonkwisty, potwierdzone później odpowiednimi porozumieniami, które do tej pory są kontynuowane. Zasada „*foral*” przede wszystkim jest znana ze względu na rozwiązania ekonomiczne, polegające na gromadzeniu dochodów podatkowych na swoim terytorium i wpłacanie ustalonego w porozumieniu udziału do budżetu państwa na finansowanie przez nie wydatków wspólnych. Porozumienia między Nawarą i Krajem Basków różnią się, choć przedstawiona zasada jest taka sama. To rozwiązanie obecnie jest wysuwane, przede wszystkim przez Katalonię, jako rozwiązanie docelowe systemu finansowania wspólnot autonomicznych.

W wymienionych dyspozycjach dodatkowych Konstytucja potwierdza te przywileje. Z kolei czwarta dyspozycja przejściowa zawiera regulacje dotyczące procedury postępowania Nawarry w celu albo przyłączenia się do wspólnoty baskijskiej, utworzenia samodzielnie wspólnoty autonomicznej, co w rzeczywistości tak się stało.

Dyspozycja dodatkowa trzecia ma istotne znaczenie dla Wysp Kanaryjskich, bo dotyczy ewentualnych zmian zasad gospodarczych i fiskalnych obowiązujących na tym archipelagu. Ze względu na wyższe koszty funkcjonowania tej wspólnoty autonomicznej, wynikające ze znacznej odległości od stolicy i terytorium państwa, ma ona nieco inny system gospodarki finansowej. Inna wyspiarska wspólnota autonomiczna – Baleary – jest traktowana identycznie jak wszystkie kontynentalne wspólnoty, bowiem odległość od Madrytu i terytorium państwa jest niewielka.

Przedstawione rozwiązania w Konstytucji hiszpańskiej są albo bezpośrednio związane z kwestiami finansowymi, budżetowymi lub podatkowymi, albo też zawierają wyraźne dyspozycje dla ustawodawcy zwykłego lub rządu co do rozwiązań, albo też zawierają pewne sugestie co do kierunków postępowania. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że Konstytucja hiszpańska, w przeciwieństwie do polskiej, nie zawiera wielu „krępujących” rozwiązań. Nie znajdują się w niej żadne szczegółowe kwestie dotyczące waluty, banku centralnego czy systemu banko-

18 Szerzej na temat zasady *foral*, J. Marczak, Zasada uprzywilejowania (*foral*) w systemie finansowania wspólnot autonomicznych w Hiszpanii, (w:) Podsektor samorządowy w sektorze finansów publicznych w warunkach akcesji Polski do Unii Europejskiej, redaktor L. Patrzalek, Poznań–Wrocław 2006.

wego, za wyjątkiem art. 149 zawierającego wykaz wyłącznych kompetencji państwa, w tym następujące materie z obszaru finansów: system monetarny: dewizy, kursy, wymienialność; podstawy porządku w zakresie kredytów, systemu bankowego i ubezpieczeniowego. Hiszpania już w latach pięćdziesiątych i sześćdziesiątych aspirowała, choć bezskutecznie, do struktur wspólnot europejskich. Wtedy wiele rozwiązań wydawało się niewiarygodnymi, jak choćby wspólny system walutowy. Zastosowane regulacje konstytucyjne pozwoliły, bez zmiany ustawy zasadniczej, od 1986 roku, czyli już 8 lat po uchwaleniu Konstytucji, wkomponować się w struktury wspólnotowe. Można tylko wyrazić żal, że polski ustawodawca konstytucyjny nie był tak przewidujący.

Regulacje wprowadzano na podstawie delegacji konstytucyjnych aktami prawnymi różnej rangi. Według Konstytucji, aktem najwyższej rangi, poza oczywiście Konstytucją, jest ustawa organiczna, a później ustawy zwykłe, dekrety królewskie i rozporządzenia rady ministrów.

W analizie zawartości Konstytucji hiszpańskiej regulacji dotyczących szeroko rozumianej gospodarki finansowej przewijały się informacje o zobowiązaniach ustawodawcy konstytucyjnego pod adresem ustawodawcy zwykłego, dotyczące różnych kwestii z tego obszaru. Przegląd aktów prawnych dotyczących gospodarki finansowej szeroko pojętej wykazuje, że ustawodawca zwykły wywiązał się ze swoich zobowiązań.

### CZĘŚĆ III

## FINANSE LOKALNE W KONSTYTUCJI

### FINANSE LOKALNE I REGIONALNE W KONSTYTUCJI RP

ELŻBIETA KORNBARGER–SOKOŁOWSKA

Konstytucja RP zawiera podstawową deklarację o zapewnieniu przez ustrój terytorialny RP decentralizacji władzy publicznej (art. 15), stanowiąc jednocześnie, iż wszelkie organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa (art. 7). Łączy się to ściśle z treścią preambuły polskiej Konstytucji, która przyjmuje zasadę pomocniczości (subsydiarności) jako wyznacznika decentralizacji ustroju władz publicznych oraz ich kompetencji do realizacji zadań publicznych. Stąd też samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego jest efektem procesów decentralizacji finansów publicznych w ramach sektora publicznego.

Konstytucja RP przyznaje jednostkom samorządu terytorialnego następujące prawa, wyznaczając w ten sposób zakres ich samodzielności finansowej:

- prawo do osobowości prawnej (art. 165 ust. 1),
- prawo własności oraz inne prawa majątkowe (art. 165 ust. 1),
- prawo posiadania adekwatnych do zadań środków publicznych (art. 167 ust. 1 i 4),
- prawo do ustawowego określania źródeł dochodów (art. 167 ust. 3),
- prawo do władztwa daninowego, polegającego na określaniu stawek podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym ustawowo (art. 168),
- prawo do zasilania budżetów jednostek samorządu terytorialnego środkami pochodzącymi z trzech rodzajów źródeł: dochodów własnych, subwencji ogólnych oraz dotacji celowych z budżetu państwa (art. 16 ust. 2).

W Konstytucji RP zostały ponadto określone zasady i kryteria nadzoru i kontroli nad działalnością finansową samorządu (art. 171 ust. 1 i 2).

Należy przy tym podkreślić, że Konstytucja RP nie przesądza definitywnie o ilości szczebli samorządu terytorialnego w Polsce. Ustanawiając gminę jako podstawową jednostkę samorządu terytorialnego i kreując domniemanie kompetencji na rzecz tego szczebla do wykonywania zadań publicznych (art. 164 ust. 3 w połączeniu z art. 163 Konstytucji RP), Konstytucja nie przesądza o konieczności istnienia drugiego szczebla lokalnego samorządu (art. 164 ust. 2). Stąd też kontrowersyjna decyzja o utworzeniu powiatów podjęta w 1998 r. nie wynikała z wymogów regulacji konstytucyjnych, lecz z woli politycznej aktualnego ustawodawcy.

Dla właściwego funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego istotne znaczenie posiada system ich dochodów budżetowych. Gwarancje konstytucyjne w tym zakresie odnoszą się do następujących kwestii:

- konieczności ustawowej regulacji źródeł dochodów,
- zapewnienia samorządom dochodów własnych,
- zapewnienia finansowego wsparcia państwa z zasobów budżetu centralnego,
- zapewnienia adekwatnego do zadań systemu dochodów,
- przyznanie ograniczonego władztwa daninowego.

Konstytucja nie przesądza jednak o kształcie systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego, pozostawiając ustawodawcy zwykłemu duży zakres swobody co do kształtowania struktury dochodów, jak też funkcji poszczególnych ich rodzajów (np. funkcji subwencji ogólnej). Dyskusja na ten temat toczy się zatem nie w oparciu o konstytucję, lecz ustawy, w których przyjmowane rozwiązania podlegały ewolucji od momentu reaktywacji samorządu terytorialnego w Polsce.

W ostatnich latach nastąpiła znacząca poprawa struktury dochodów jednostek samorządu terytorialnego na korzyść dochodów własnych, lecz nadal budzi kontrowersje formalne zaliczenie do dochodów własnych udziałów w podatkach państwowych, które pozornie poprawią prezentację tej struktury; krytycznie oceniany jest także kształt i funkcje subwencji.

Różnorodność źródeł finansowania budżetów samorządowych podporządkowana została jednej z podstawowych zasad wypracowanych na gruncie umów międzynarodowych, jaką jest zasada adekwatności środków do zadań.

Zasada adekwatności środków do zadań pełni doniosłą rolę w kształtowaniu właściwych proporcji podziału dochodów publicznych między sektor rządowy i samorządowy, a także stwarza gwarancje dla jednostek samorządu terytorialnego posiadania właściwie ukształtowanych ich źródeł dochodów budżetowych.

Konsekwencją zasady adekwatności jest zagwarantowanie samodzielnego ich wykorzystywania przez jednostki samorządu terytorialnego, co znajduje potwierdzenie w orzecznictwie TK.

Zasadę adekwatności środków do zadań ustanawia zarówno Europejska Karta Samorządu Terytorialnego w art. 7, jak i Konstytucja RP w art. 167 ust. 1 i 4. Europejska Karta Samorządu Terytorialnego uznaje tę zasadę za podstawowy standard europejski w odniesieniu do samorządu terytorialnego, stanowiąc, że wysokość zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna być dostosowana do zakresu uprawnień przyznawanych im przez prawo. Europejska Karta Samorządu Terytorialnego w art. 9 stanowi, iż „społeczności lokalne mają prawo, (...) do posiadania własnych wystarczających zasobów” (ust. 1), a „ich wysokość powinna być dostosowana do zakresu uprawnień” (art. 2). Zasadę tę w sposób bardziej rozszerzony wyraża Konstytucja RP w art. 167 ust. 1 i 4, stanowiąc, iż „jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań” (ust. 1), a „zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego następują wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych”. Konstytucja, mówiąc o podziale dochodów publicznych, nawiązuje do ich podziału między różne segmenty sektora finansów publicznych. Podział ten dokonywany jest przede wszystkim między tzw. podsektor rządowy i podsektor samorządowy. Sformułowanie to wyznacza podstawowy standard podziału źródeł dochodów publicznych między te podsektory i stanowi punkt wyjścia dla określenia kryteriów oceny właściwości takiego podziału.

W literaturze przedmiotu omówieniom i analizie tej zasady, a także jej praktycznemu stosowaniu poświęcono liczne opracowania<sup>1</sup>. Wskazuje się w nich, że zasada adekwatności stanowi jedynie ogólną normę kierunkową, której szczegółowa interpretacja następuje w procesie stanowienia prawa, odzwierciedlając odmienną, często subiektywną ocenę właściwej wielkości środków potrzebnych do wykonania przez jednostki samorządu terytorialnego określonych prawnie zadań. Ogólnie można zatem stwierdzić, że nie wypracowano dotychczas na gruncie teorii administracji i teorii finansów, jak również w praktyce, wystarczająco precyzyjnych kryteriów przydatnych dla oceny stopnia realizacji zasady adekwatności środków do zadań. Proces standaryzacji oceny wykonywania zadań publicznych nie przebiega równomiernie w odniesieniu do różnych ich rodzajów<sup>2</sup>. Interpretacja zasady adekwatności następuje także poprzez orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, który w licznych orzeczeniach dotyczących tej zasady próbuje wypracować reguły wyznaczające jej treść.

1 Szerzej o tym por. W. Miemieć, EKST jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 10; J. Oniszczyk, Zasada samodzielności finansowej gmin w Konstytucji z 1997 r., „Glosa” 1998 nr 10; Z. Gilowska, L. Kieres, R. Sowiński, Samorząd terytorialny w Polsce a standardy europejskie, Warszawa 1993; E. Kornberger-Sokołowska, Realizacja zasady adekwatności w procesach decentralizacji finansów publicznych, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 3.

2 Por. szerzej o tym P. Swianiewicz, Finanse lokalne, teorie i praktyka, Warszawa 2004; Z. Gilowska, System ekonomiczny samorządu terytorialnego w Polsce, Warszawa 1998.



Zgodnie z zasadą adekwatności, wszelkie dodatkowe zadania nakładane na samorząd powinny być powiązane z zapewnieniem dodatkowych środków finansowych. Z zasady tej nie wynika bezpośrednio, z jakich źródeł powinny one pochodzić. Mogą to być zarówno transfery z budżetu centralnego, jak też przyznawane dodatkowe lub zwiększone źródła dochodów własnych (np. podwyższone procentowe udziały w podatkach państwowych). Zasada adekwatności środków do zadań ujęta w art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji RP wyraża zasadę samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego w realizacji zadań publicznych. Samodzielność finansowa samorządu jest jedną z cech konstytucyjnych jego podmiotowości. Wynika ona z zasady ustrojowej samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, której wyznacznikiem są prawa podmiotowe wynikające z posiadania osobowości prawnej oraz gwarancji jej ochrony na gruncie sądowym. Samodzielność finansowa polega m.in. na zapewnieniu jednostkom samorządu terytorialnego systemu dochodów stwarzających realną możliwość wykonywania przypisanych ustawowo zadań publicznych. Konstytucja stwarza tu zatem prawne gwarancje samodzielności samorządu terytorialnego. Podstawowymi przesłankami dla wyznaczenia samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego jest przyznana samorządom osobowość prawna oraz konstytucyjnie zagwarantowana samodzielność. Oznacza ona, że jednostki samorządu terytorialnego wykonują zadania publiczne we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Wykonanie zaś zadań łączy się z koniecznością wyposażenia samorządów w odpowiednie środki, także finansowe.

Zgodnie z orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada adekwatności środków do zadań winna być interpretowana nie tylko w aspekcie odpowiedniej wydajności finansowej, lecz także adekwatności konstrukcji prawnych, określających źródła finansowania w relacji do rodzajów zadań samorządów<sup>3</sup>.

Ustawodawca ma jednak znaczną dowolność w wyborze modelu finansowania określonego zadania (model samofinansowania całkowicie z dochodów własnych bądź uzupełnionych subwencją z budżetu centralnego oraz model dofinansowania zadania poprzez dotację z budżetu<sup>4</sup>).

Dopóki ustawodawca w sposób drastyczny nie naruszy samej istoty samodzielności finansowej gminy, przysługuje mu daleko idąca swoboda w określaniu źródeł dochodów, jak i ich poziomu.

Należy jednak zauważyć, że ta dowolność ustawodawcy w określaniu sposobu (modelu) finansowania określonych zadań, jest ograniczana przez inne zasady wynikające z Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego.

3 Por. wyrok TK z dnia 25 lipca 2006 r. K 30/2004 OTK ZW 2006/7A, poz. 86

4 Por. orzeczenia TK z 4 października 1995 r. K. 8/95 OTK 1995 cz. II, poz. 8, z dnia 23 października 1996 r. K 1/96 OTK 24 1996 nr 5 poz. 38, z dnia 15 grudnia 1997 r. K 13/97 OTK ZU 1997 nr 5–6 poz. 69, z dnia 3 listopada 1998 r. K 12/98 OTK ZU 1998 nr 6, poz. 98

Należy także zwrócić uwagę, iż dokonując interpretacji zasady adekwatności, Trybunał Konstytucyjny przyjął jednakże, iż konsekwencją zasady adekwatności jest nie tylko zapewnienie jednostce samorządu terytorialnego odpowiednich środków na realizację jej zadań, lecz także pozostawienie tych środków do jej dyspozycji, tj. zagwarantowanie możliwości samodzielnego ich wykorzystania, czyli podjęcia decyzji co do wydatków. Trybunał Konstytucyjny stwierdził wyraźnie w jednym z orzeczeń, iż „gdyby ... wykluczyć istnienie konstytucyjnych gwarancji dla samodzielnego wykonywania zadań, to ustawowe zagwarantowanie źródeł dochodów mogłoby okazać się iluzoryczne, bo pozyskane środki mogłyby być gminie odbierane bez jakichkolwiek ograniczeń”<sup>5</sup>.

Zasada samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego wynika z art. 167 Konstytucji nie tylko ze sformułowań odnoszących się do zapewnienia odpowiedniego poziomu dochodów jednostek samorządu terytorialnego, ale także poprzez wskazane na konstytucyjnym gruncie rodzaje tych dochodów oraz zagwarantowanie ustawowego trybu ich ustalania.

Trybunał Konstytucyjny w jednym z orzeczeń stwierdził, iż „Poszerzenie przez ustawodawcę zakresu zadań jednostek samorządu terytorialnego nie przesądza więc *per se* o niekonstytucyjności danej regulacji, jeżeli dochody z innych źródeł umożliwiają sprawną realizację zadań i jeżeli jednocześnie narzucone powinności nie redukują swobody decyzyjnej gminy w nadmiernym stopniu”.

Niezgodność z art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji wystąpiłaby więc wtedy, gdyby można wykazać, że jakieś nowe regulacje prawne pozbawiają samorządy „odpowiedniego” do ich zadań udziału w dochodach publicznych w oczywisty sposób (K. 27/2004), a zarazem na skutek obowiązku ponoszenia wydatków na ten cel swoboda decyzyjna w kształtowaniu polityki wydatkowej zostaje zniesiona lub zmarginalizowana<sup>6</sup>.

Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że ustalanie nowych zadań publicznych nie zawsze wymaga zwiększania dochodów publicznych. Biorąc pod uwagę fakt, że zwiększenie dochodów publicznych ma swoje granice, jednym z sposobów zapewnienia odpowiednich środków na realizację nowych zadań publicznych mogą być m.in. nowe rozwiązania prawne wymuszające bardziej racjonalne gospodarowanie posiadanymi środkami<sup>7</sup>.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż może to skutkować ograniczeniem finansowania innych zadań przez samorząd. Jeśli np. nowe zadania mają charakter obligatoryjny, ustawodawca zmusza samorząd do ograniczenia wydatków w innych nieobligatoryjnych sferach działania. Trudno byłoby jednakże w każdym przypadku wymagać, by skutki tak rozszerzonego zadania własnego obciążały budżet państwa. Trybunał Konstytucyjny podkreślił w jednym ze swych orzeczeń,

5 Por. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego – sygn. akt K/40/97.

6 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 2005 r. – K 46/2004.

7 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 kwietnia 2003 r. K. 46/2001.

że przepis art. 167 Konstytucji nie może być rozpatrywany w oderwaniu od sytuacji finansowej całego państwa i nie może także skutkować pozbawieniem administracji rządowej środków na realizację jej zadań<sup>8</sup>.

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach dotyczących naruszenia zasady adekwatności środków do zadań wynika, iż ustawodawca ma obowiązek zachowania odpowiedniej proporcji między wysokością dochodów jednostek samorządu terytorialnego a zakresem przypadających im zadań z uwzględnieniem całokształtu dochodów samorządu. Naruszenie zasady wyrażanej w art. 167 ust. 1 Konstytucji może mieć miejsce jedynie wówczas, gdyby ogólny poziom dochodów jednostek samorządu terytorialnego, wynikający z obowiązujących regulacji prawnych, umożliwiał efektywną realizację ich zadań.

Podstawę do stwierdzenia niezgodności regulacji prawnych z art. 167 ust. 1 Konstytucji mogą stanowić tylko oczywiste dysproporcje między zakresem zadań a poziomem dochodów, występujące przy podziale środków między administrację rządową a poszczególne szczeble samorządu terytorialnego<sup>9</sup>.

Naruszeniem zasady adekwatności środków do zadań mogą być także takie rozstrzygnięcia legislacyjne, które ingerują w zakres własności komunalnej, bowiem własność komunalna stanowi nie tylko potencjalne źródło dochodów lub przychodów budżetowych samorządu lecz także ma istotny wymiar ustrojowy, stanowiąc zabezpieczenie samodzielności i możliwości realizacji zdecentralizowanych zadań publicznych<sup>10</sup>.

Trybunał Konstytucyjny w jednym z orzeczeń podkreślił wyraźny związek między stanem majątkowym samorządu terytorialnego a możliwością realizowania przez nie swoich zadań. Stąd też wszelkie działania ustawodawcy, które prowadzą do ograniczenia bądź naruszenia stanu majątkowego jednostek samorządu terytorialnego, należy ocenić również w kontekście zasady adekwatności środków do zadań i traktować jako naruszenie i tej zasady. Dlatego też Trybunał nie negował możliwości ograniczenia praw majątkowych jednostek samorządu terytorialnego, choć niewątpliwie ograniczenie takie może prowadzić do ograniczenia środków finansowych pozyskiwanych przez samorządy z tego mienia. W jednym z orzeczeń Trybunał stwierdził, że „gminy muszą się liczyć z ograniczeniami przyznanych im praw majątkowych, ilekroć wymaga tego porządkowanie nie przystające do nowych warunków ustrojowych spuścizny z okresu PRL”<sup>11</sup>. Z drugiej jednak strony należy wskazać także i na takie rozstrzygnięcia Trybunału, które stwierdzają, iż zmniejszenie majątku będącego źródłem dochodów budżetów samorządowych, które jest następstwem rozwiązań ustawowych przyjętych przez ustawę o przekształceniu prawa użytkownika wieczystego osób fizycznych w prawo własności odejmujące gminom ich własność bez ich zgody oraz bez odpo-

8 Zob. wyrok TK z 25 lipca 2006 r. K 30/2004.

9 Wyrok TK z dnia 31 maja 2005 r. K 27/2004, OTK ZU 2005 nr 5A, poz. 54.

10 Por. wyrok TK z dnia 20 lutego 2002 K 39/200.

11 Por. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego – sygn. akt K 8/95.

wiedniej rekompensaty finansowej, oznacza naruszenie konstytucyjnej zasady adekwatności środków do zadań<sup>12</sup>. Należy przy tym zauważyć, że przyjmowane przez Trybunał kryteria (np. ważnego interesu publicznego) nie są kryteriami jednoznaczными i mogą być różnie pojmowane, o czym świadczą np. zdania odrębne do wyroków Trybunału zgłaszane przez poszczególnych sędziów<sup>13</sup>.

Sformułowania przepisów konstytucji odnoszące się do kwestii ustroju finansowego jednostek samorządu terytorialnego zawierają także pewne mankamenty. Niewłaściwe jest sformułowanie art. 167 ust. 2, które obejmuje niepełny katalog dochodów samorządu. Konstytucja wymienia bowiem wśród transferów tylko subwencje i dotacje celowe z budżetu państwa, tymczasem form transferów jest więcej (obejmują one np. dotacje z innych, niż budżet państwa, źródeł).

Niejasny jest także zakres pojęcia podatków i opłat lokalnych, którymi posługuje się art. 168 Konstytucji, a zatem nie wiadomo, do których podatków należy odnieść konstytucyjne gwarancje władztwa podatkowego.

Oceniając regulacje Konstytucji RP odnoszące się do finansów lokalnych i regionalnych w Polsce, należy podkreślić ich doniosłą rolę w umocnieniu samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Gwarancje konstytucyjne stworzyły samorządom skuteczny instrument przeprowadzenia decentralizacji finansów publicznych oraz wzmocniły pozycję samorządów w walce o jej właściwy kształt. Jednocześnie wskazać należy na pewne braki w konstytucyjnych gwarancjach, zwłaszcza w obszarze realizacji polityki regionalnej w państwie i wyznaczenie właściwej roli samorządów regionalnych w jej konstruowaniu i realizacji.

---

12 Por. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego – sygn. akt K 8/98.

13 Por. np. zdanie odrębne L. Garlickiego do sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 12 kwietnia 2000 r. – sygn. akt K 8/98 – OTK ZU 2000, nr 3, poz. 33, s. 424.

# KONSTYTUCYJNE GWARANCJE PRAW PODMIOTOWYCH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W ZAKRESIE GOSPODARKI FINANSOWEJ (WYBRANE PROBLEMY)

KRYSTYNA SAWICKA

## Uwagi wstępne

Samorząd terytorialny jako podmiot władzy publicznej jest nosicielem przypisanych mu praw podmiotowych, a jego zasadniczą funkcją jest wykonywanie zadań publicznych niezastrzeżonych na rzecz innych podmiotów prawa publicznego, przede wszystkim na rzecz państwa. Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>1</sup> określa wszystkie zasadnicze elementy struktury prawnej samorządu terytorialnego. Jako podmioty prawa odrębne od administracji rządowej, jednostki samorządu terytorialnego mają przyznane im w konstytucji określone prawa podmiotowe, w tym w zakresie finansów publicznych prawo udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań (art. 167 ust. 1), prawo do subwencji ogólnej i dotacji celowych z budżetu państwa (art. 167 ust. 3), prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych (art. 168) oraz prawo do samodzielnego kształtowania i dokonywania wydatków publicznych (art. 167 ust. 3 w związku z art. 16 i 216 ust. 1). Zgodnie z nakazem konstytucyjnym wszystkie prawa podmiotowe samorządu terytorialnego są realizowane w zakresie określonym w ustawach, w ramach ustaw i w granicach ustaw<sup>2</sup>. Zatem to ustawodawca zwykły przesądza o zakresie i warunkach korzystania z praw podmiotowych przyznanych przez Konstytucję jednostkom samorządu terytorialnego. Jednostki te wykonują zadania publiczne, korzystając ze swych praw podmiotowych zarówno publicznych, jak i majątkowych, a także w drodze tych wszystkich instrumentów prawnych, które ustawodawca przyznaje ich organom, takich jak na przykład kompetencje do wydawania decyzji administracyjnych.

Do naruszeń konstytucyjnie określonych praw podmiotowych jednostek samorządu terytorialnego dochodzi najczęściej wtedy, gdy przepisy ustawowe nie respektują konstytucyjnie ukształtowanej struktury prawnej samorządu terytorialnego. Dotyczy to m.in. niezgodnych z normami Konstytucji, a także z zasa-

1 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

2 Szerzej: A. Błaś, *Reaktywowanie samorządu terytorialnego w Rzeczypospolitej w 1990 roku*, (w:) A. Błaś (red.), *Studium nad samorządem terytorialnym*, Wrocław 2002, s. 18 i n.; W. Miemiec, M. Miemiec, *Podmiotowość publicznoprawna gminy*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 11–12, W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielnności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 77 i n.

dami i wartościami chronionymi przez Konstytucję, zakresów zadań publicznych dla poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego, konstrukcji w przedmiocie udziału jednostek samorządu terytorialnego w dochodach publicznych, konstrukcji subwencji i dotacji celowych z budżetu państwa czy konstrukcji źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Niekonstytucyjne rozwiązania prawne przyjęte przez ustawodawcę zwykłego oraz niekonstytucyjne interpretacje obowiązującego prawa mogą prowadzić i – jak potwierdza to doświadczenie – prowadzą do osłabienia praw podmiotowych jednostek samorządu terytorialnego, ograniczającego możliwości wykonywania przez nie zadań. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera sądowa ochrona naruszonych praw podmiotowych samorządu terytorialnego.

Konstytucyjna odrębność samorządu terytorialnego zarówno pod względem instytucjonalnym, jak i funkcjonalnym wiąże się z jego samodzielnością w stosunku do innych organów władzy publicznej. Samodzielność ta dotyczy przede wszystkim wykonywania przez jednostki samorządu terytorialnego przypisanych im ustawowo zadań we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność i jest urzeczywistniania poprzez korzystanie z przysługujących im praw podmiotowych zarówno publicznych, jak i majątkowych. Interpretując pojęcie i zakres samodzielności, należy odwołać się do Konstytucji oraz wynikających z niej zasad i wartości, a także do ustaw kształtujących prawa podmiotowe samorządu terytorialnego, określone w sposób ogólny w Konstytucji. Samodzielność jednostki samorządu terytorialnego z jednej strony oznacza dysponowanie swoimi prawami podmiotowymi w granicach prawa powszechnie obowiązującego, z drugiej – zakaz naruszania konstytucyjnie określonych praw podmiotowych w drodze ustaw stanowionych przez parlament. Przesłankami uzasadniającymi ewentualne ograniczenie samodzielności jednostek samorządu terytorialnego mogą być konstytucyjnie określone cele lub chronione konstytucyjnie wartości. O tym, czy w danej sytuacji ważniejsza jest samodzielność samorządu terytorialnego, czy też może ochrona owych konstytucyjnych wartości lub osiągnięcie konstytucyjnych celów, musi rozstrzygnąć prawodawca w drodze ustawy<sup>3</sup>.

## **1. Prawa podmiotowe określone w Konstytucji RP gwarantujące samodzielność finansową samorządu terytorialnego**

Zakres zadań wykonywanych przez samorząd terytorialny oraz koszty wykonywania tych zadań wywierają bezpośredni wpływ na wielkość środków finansowych, jakimi powinny dysponować jednostki samorządu terytorialnego, aby za-

3 Orzeczenie TK z dnia 24 stycznia 1995 roku (K5/94), za: J. Oniszczuk, Konstytucja RP w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Kraków 2000, s. 212.

dania te mogły realizować w sposób niezakłócony i na odpowiednim do potrzeb wspólnoty poziomie. Stąd jednostki samorządu terytorialnego w celu realizacji ich zadań zostały wyposażone nie tylko we własny majątek, ale uzyskały jednocześnie prawa podmiotowe do udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, do subwencji ogólnych i dotacji celowych z budżetu państwa, do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych oraz do kształtowania i dokonywania wydatków publicznych. W tym kontekście jednym z głównych aspektów samodzielności samorządu terytorialnego jako podmiotu władzy publicznej jest jego samodzielność finansowa<sup>4</sup>. Samodzielność finansowa oznacza, najogólniej rzecz ujmując, prawo samorządu terytorialnego do samodzielnej prowadzenia gospodarki finansowej – pobierania dochodów określonych w ustawach oraz dysponowania nimi, w granicach określonych przez ustawy, dla realizacji prawnie określonych zadań. Prawa te urzeczywistniają tzw. władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego. Istotny wpływ na zakres samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego ma nie tylko określenie ich udziału w dochodach publicznych na odpowiednim poziomie, ale także struktura źródeł tych dochodów. Regułą jest, że samodzielność ta jest tym większa, im większy jest udział dochodów własnych, a mniejszy dotacji celowych w całości dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego poszczególnych szczebli. Podobnie samodzielność w wydatkowaniu środków jest tym większa, im większy jest udział wydatków na zadania własne, a mniejszy na zadania zlecone finansowane z dochodów o charakterze celowym. Jednostki samorządu terytorialnego działając na podstawie i w granicach ustaw, samodzielnie kształtują wydatki odzwierciedlające koszty realizacji zadań własnych, a także dokonują ich hierarchizacji w procesie zaspokajania potrzeb wspólnoty lokalnej, z tym że wydatki na zadania własne o charakterze obligatoryjnym mają pierwszeństwo przed wydatkami na inne zadania własne<sup>5</sup>.

Granice samodzielności finansowej samorządu terytorialnego zostały wytyczone przez normy konstytucyjne, które jednocześnie stanowią gwarancje tej samodzielności, co jest szczególnie istotne w sytuacji, kiedy to ustawodawca zwykły przesądza ostatecznie o zakresie praw podmiotowych jednostek samorządu terytorialnego poszczególnych szczebli dotyczących możliwości pozyskiwania zasobów pieniężnych i ich wydatkowania. Podstawowe prawa podmiotowe określające samodzielność finansową samorządu terytorialnego wynikają z art. 167 i 168 Konstytucji RP. Regulacje art. 167 stanowią pewną integralną całość, zapewniając z jednej strony jednostkom samorządu terytorialnego udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, wskazując jedno-

4 Por. T. Dębowska–Romanowska, Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego, Warszawa 1995, s. 170 i n.; J. Glumińska–Pawlic, K. Sawicka, Budżet jednostki samorządu terytorialnego, Zielona Góra 2002, s. 20 i n.; E. Kornberger–Sokołowska, Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2001, s. 38 i n.

5 T. Dębowska–Romanowska, Budżet gminy, (w:) W. Wójtowicz (red.), Prawo finansowe, Warszawa 1997, s. 103.

cześnie rodzaje dochodów tych jednostek oraz obowiązek określenia ich źródeł w ustawie, z drugiej – dopuszczając możliwość zmian w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego tylko wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych. Konstytucyjny nakaz zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań wiąże wielkość tego udziału z rozmiarami zadań realizowanych przez samorząd terytorialny, a ściślej z wielkością wydatków koniecznych do poniesienia, aby zadania te mogły być wykonane. Dlatego też zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego mogą nastąpić wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych (art. 167 ust. 4). A zatem każde zwiększenie zadań i kompetencji samorządu terytorialnego musi być powiązane z oceną możliwości ich sfinansowania tak, aby została zachowana właściwa proporcja między wysokością dochodów jednostek samorządu terytorialnego a zakresem przypadających im zadań (zasada adekwatności). Ocena zachowania tej proporcji musi jednak uwzględniać zarówno całokształt dochodów jednostek samorządu terytorialnego, jak również ograniczoność zasobów finansowych, którymi dysponują władze publiczne. Wynikające z art. 167 Konstytucji prawa podmiotowe nie mogą być interpretowane w oderwaniu od sytuacji finansowej całego państwa. Przepisy art. 167 ust. 1 i 4 wyrażają dyrektywę określającą sposób podziału dostępnych w danym czasie środków finansowych między administrację rządową a samorząd terytorialny i dyrektywę, określającą sposób podziału tych środków między poszczególne szczeble samorządu terytorialnego. Ocena realizacji tych dyrektyw przez ustawodawcę wymaga odniesienia się do ogólnego poziomu dochodów publicznych, które mogą być przeznaczone na realizację zadań zarówno administracji rządowej, jak i samorządowej. Nie zostaną one dochowane tylko wtedy, kiedy wystąpi oczywista dysproporcja między zakresem zadań a poziomem dochodów przy podziale środków między administrację rządową a poszczególne szczeble samorządu terytorialnego<sup>6</sup>. Przy kształtowaniu treści praw podmiotowych wynikających z konstytucyjnej zasady zachowania odpowiednich proporcji między wysokością dochodów jednostek samorządu terytorialnego a zakresem przypadających im zadań, ustrojodawca pozostawił ustawodawcy zwykłemu szeroki margines oceny co do podziału dochodów publicznych, mając jednak na względzie konieczność respektowania pewnej swobody decyzyjnej kształtowania wydatków. W przeciwnym bowiem wypadku działania ustawodawcy należałoby ocenić jako niezgodne z konstytucją.

Stosownie do postanowień art. 167 ust. 2 dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Ustrój samorządu terytorialnego oraz sposób ujęcia jego dochodów w Konstytucji RP wskazują, że podstawową grupę dochodów jednostek samorządu terytorialnego powinny stanowić ich dochody własne, pochodzą-

6 Wyrok TK z dnia 19 grudnia 2007 r., K 52/05, OTK–A 2007, nr 11, poz. 159; wyrok TK z dnia 28 lutego 2008 r., K 43/07, OTK–A 2008, nr 1, poz. 8.



ce ze źródeł przypisanych ustawowo poszczególnym szczeblom samorządu terytorialnego i w stosunku do których organom samorządu przysługują określone uprawnienia w zakresie kształtowania ich wysokości i sposobu poboru. Subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa powinny pełnić rolę uzupełniającą w stosunku do dochodów własnych, w przeciwnym bowiem wypadku załamuje się pozycja samorządu terytorialnego jako podmiotu władzy publicznej działającego we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Wielość źródeł, z których dochody mogą być pozyskiwane, gwarantuje pewną elastyczność w ich dostosowaniu do aktualnych potrzeb. Podział dochodów na własne i transferowane z budżetu państwa w formie subwencji ogólnych i dotacji celowych wytycza granice samodzielności dochodowej samorządu terytorialnego i określające ją prawa podmiotowe. Zróżnicowany stopień rozwoju społeczno-gospodarczego, w tym stan infrastruktury ekonomicznej i społecznej, wielkość jednostek samorządu terytorialnego oraz istniejące możliwości realizacji zadań na rzecz społeczności lokalnych rodzą konieczność interwencji zewnętrznej w celu niwelowania tych różnic. Z tego względu ważnym elementem systemu gwarancji samodzielności finansowej jest mechanizm równoważenia budżetów jednostek samorządu terytorialnego w drodze transferu środków finansowych z budżetu państwa. Mechanizm taki powinien opierać się na przesłankach zobiektywizowanych, pozwalających na takie uzupełnienie dochodów, aby podstawowe potrzeby społeczności lokalnych były zaspokajane na poziomie porównywalnym w skali kraju czy regionu. Prawa podmiotowe jednostek samorządu terytorialnego z tym związane zostają określone przez ustawodawcę, który dysponuje tu dużą swobodą. Decyduje on bowiem zarówno o doborze elementów tworzących ten mechanizm, jak i związanej z tym wielkości środków zasilających budżety poszczególnych jednostek. Nie może on jednak działać w sposób niczym nieskrępowany, a granice jego swobody wyznaczają dyrektywy wynikające z konstytucyjnej zasady zachowania odpowiednich proporcji między wysokością dochodów jednostek samorządu terytorialnego a zakresem przypadających im zadań.

Zgodnie z regulacją art. 167 ust. 3 ustawy zasadniczej źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego są określone w ustawie. Cały ciężar rozdziału dochodów publicznych pomiędzy państwo a samorząd terytorialny oraz jego poszczególne szczeble został zatem przesunięty na poziom regulacji ustawowej. Oznacza to, że akt normatywny rangi ustawy powinien określić zarówno źródła dochodów, jak i gwarancje materialnoprawne pozyskiwania dochodów z tych źródeł w wysokości niezbędnej dla sfinansowania zadań samorządu terytorialnego. W ustawie powinny zostać rozstrzygnięte kwestie podstawowe dla wyznaczenia rodzaju i charakteru prawnego poszczególnych źródeł, w tym także dotyczące sposobu ustalania wysokości dochodów. Regulacja ustawowa musi zatem zachować odpowiedni poziom precyzji i szczegółowości. Zgromadzenie odpowiednich dochodów jest konieczne dla wykonania zadań przypisanych jednostkom samo-

rządu terytorialnego. Sąd Trybunał Konstytucyjny trafnie zauważył<sup>7</sup>, że wskazana dyrektywa wynikająca z art. 167 ust. 3 nie wyczerpuje treści tego przepisu. Trybunał doszedł do takiego wniosku, interpretując ten artykuł w powiązaniu z art. 16 i pozostałymi unormowaniami Konstytucji, dotyczącymi samorządu terytorialnego. Ustawowe zagwarantowanie źródeł dochodów pełni bowiem rolę instrumentalną wobec celu, jakim jest zapewnienie jednostce samorządu terytorialnego odpowiednich środków na realizację jej zadań. Z tego względu w ocenie Trybunału przepis art. 167 ust. 3 jest wyrazem zasady ogólniejszej, gwarantującej jednostce samorządu terytorialnego nie tylko postawienie do jej dyspozycji określonych środków finansowych, ale też gwarantującej możliwość samodzielnego wykorzystania tych środków poprzez kształtowanie i dokonywanie wydatków związanych z wykonywaniem jej zadań. Istnienie konstytucyjnie zagwarantowanego prawa podmiotowego do samodzielnego dokonywania wydatków wiąże się bezpośrednio z wynikającymi z art. 16 gwarancjami samodzielnego wykonywania zadań przez samorząd terytorialny i ustawowego określenia źródeł jego dochodów. Granice samodzielności kształtowania wydatków powinny być określone w ustawie, bowiem w tej formie są kształtowane prawa podmiotowe we wszystkich wskazanych wyżej obszarach gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, a więc także ta forma jest właściwa do ustalenia i określenia wydatków obligatoryjnych tych jednostek. Potwierdza to dodatkowo treść art. 216 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którą środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie.

Oprócz prawa podmiotowego do pobierania dochodów z ustawowo określonych źródeł „jednostki samorządu terytorialnego mają wynikające z art. 168 Konstytucji RP również prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Określone przez to prawo władztwo podatkowe samorządu terytorialnego jest ograniczone, bowiem nie obejmuje prawa stanowienia podatków na swoim terenie. Nakładanie podatków oraz innych danin publicznych może nastąpić, zgodnie z normą art. 217 Konstytucji RP, tylko w drodze ustawy, a zatem jest to wyłącznie kompetencja władzy ustawodawczej, która określa elementy prawnopodatkowego stanu faktycznego poszczególnych danin, przesądzając o ich wysokości. U podstaw tej normy konstytucyjnej leży konieczność zbudowania jednolitego i spójnego systemu podatkowego, gwarantującego równomierne rozłożenie ciężaru opodatkowania na wszystkich podatników stosownie do ich zdolności podatkowej bez względu na miejsce ich zamieszkania w kraju<sup>8</sup>. Władztwo podatkowe i wynikające z niego uprawnienia jednostek samorządu terytorialnego zostają określone w ustawach normujących poszczególne podatki i opłaty lokalne. Uprawnienia te dotyczą najczęściej kształtowania poziomu obciążeń podatkowych poprzez określenie wysokości stawek podatkowych oraz wprowadzania dodatkowych ulg i zwolnień w drodze stanowienia aktów pra-

7 Por. wyrok z dnia 24 marca 1998 r., K 40/97, OTK 1998, nr 2, poz. 12.

8 Por. E. Tegler, Władztwo podatkowe gmin, (w:) W. Miemiec, B. Cybulski (red.), Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 rok, Warszawa 1997, s. 377.

wa miejscowego. Granice tworzenia prawa, z którego wypływa lokalne władztwo, zostały określone przez Konstytucję RP, a zwłaszcza przez art. 217, który formułuje wprost zasadę wyłączności ustawy w sprawach podatkowych. Natomiast art. 168 ustawy zasadniczej jest przepisem szczególnym, a określone w nim prawo podmiotowe nie wynika z ogólnej zasady autonomii jednostek samorządu terytorialnego, ale wymaga wyraźnego upoważnienia ustawowego<sup>9</sup>.

Korzystanie przez jednostki samorządu terytorialnego z uprawnień urzędniczych ich władztwo podatkowe pozwala na stosowanie lokalnej polityki podatkowej. Obniżając daniny publiczne na swoim terenie, świadomie rezygnują z części dochodów, których utrata nie zostanie im zrekompensowana, po to, aby realizować ważne dla społeczności lokalnej cele społeczne bądź gospodarcze.

## 2. Uwagi końcowe

W systemie publicznych praw podmiotowych w zakresie finansów lokalnych gwarantowanych konstytucyjnie pozycję nadrzędną zajmuje prawo udziału jednostek samorządu terytorialnego w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Realizacja tego prawa wiąże się nie tylko z koniecznością dokonania podziału dochodów publicznych pomiędzy państwo a samorząd terytorialny oraz poszczególne jego szczeble, ale również dostosowania wysokości uzyskanych dochodów z przypisanych źródeł do wydatków niezbędnych na pokrycie kosztów wykonywanych zadań. Przepis art. 167 ust. 1 Konstytucji zawiera dyrektywę odnośnie do zachowania odpowiedniej proporcji między wysokością dochodów jednostek samorządu terytorialnego a zakresem przypadających im zadań. Z dyrektywy tej wynika także określony w art. 167 ust. 4 obowiązek oceny zachowania tej proporcji w każdym przypadku zmiany zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego i jej zagwarantowania poprzez dokonanie niezbędnych zmian w podziale dochodów publicznych. Podobnie dyrektywa ta musi być brana pod uwagę przy kształtowaniu prawa podmiotowego samorządu terytorialnego do subwencji ogólnej i dotacji celowych z budżetu państwa, instrumentów służących równoważeniu budżetów lokalnych. Zwłaszcza w przypadku subwencji ogólnej obowiązkiem ustawodawcy wynikającym z tej dyrektywy jest przyjęcie takich rozwiązań prawnych, które pozwoliłyby na odpowiednie wsparcie finansowe tych jednostek samorządu terytorialnego, których potencjał ekonomiczny i finansowy z przyczyn obiektywnych jest słabszy w porównaniu z innymi jednostkami. Wynika to głównie ze zróżnicowanego stopnia rozwoju społeczno-gospodarczego, w tym stanu infrastruktury społecznej i ekonomicznej i wielkości

9 Por. C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 11–12, s. 161; E. Ruśkowski, *Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej*, (w:) *Regulacje prawnopodatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono*. Księga jubileuszowa profesora J. Gluchowskiego, Toruń 2002, s. 233 i n.; J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Katowice 2003, s. 133.

jednostek samorządu terytorialnego, co z jednej strony wpływa na potencjał dochodowy poszczególnych jednostek określony przez możliwości pozyskiwania środków finansowych z poszczególnych źródeł dochodów, z drugiej – rodzi konieczność ponoszenia większych wydatków na rozwój infrastruktury, przy jednoczesnym obowiązku zachowania ciągłości finansowania wydatków bieżących w zakresie zadań obligatoryjnych przypisanych samorządowi terytorialnemu jako podmiotowi władzy publicznej. Zróznicowany potencjał dochodowy jest widoczny szczególnie w przypadku gmin, gdzie udział dochodów własnych w całości dochodów kształtuje się na poziomie około 40% w gminach wiejskich, 50% w gminach miejsko-wiejskich i 65% w gminach miejskich<sup>10</sup>. Wydajność fiskalna tych samych źródeł dochodów w poszczególnych kategoriach gmin jest różna i to uzasadnia – zgodnie z dyrektywą adekwatności dochodów do zakresu wykonywanych zadań – uzupełnianie ich dochodów w formie subwencji ogólnej i dotacji celowych. Taki sam mechanizm równoważenia odnosi się do jednostek samorządu terytorialnego działających na szczeblu powiatu i województwa samorządowego.

Konstytucyjny nakaz zachowania odpowiednich proporcji pomiędzy udziałem jednostek samorządu terytorialnego w dochodach publicznych a realizowanymi przez te jednostki zadaniami wywiera także bezpośredni wpływ na sposób i zakres regulacji prawnej poszczególnych źródeł dochodów. To akt rangi ustawy powinien określać nie tylko źródła dochodów, ale i gwarancje materialnoprawne pozyskiwania dochodów z tych źródeł. Ustawodawca powinien rozstrzygnąć kwestie podstawowe dla wyznaczenia źródeł dochodów. Regulacje ustawowe z tym związane muszą być zatem dostatecznie dogłębne.

Samodzielność finansowa jest elementem samodzielności samorządu terytorialnego w wykonywaniu powierzonej mu istotnej części zadań publicznych. Prawo do realizacji zadań publicznych we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność jest podstawowym prawem podmiotowym samorządu terytorialnego, a jego urzeczywistnienie pozostaje w ścisłym związku m.in. z tymi prawami podmiotowymi, których realizacja z jednej strony pozwoli na zgromadzenie odpowiednich zasobów finansowych, z drugiej – umożliwi ich rozdysponowanie w sposób zapewniający jak najpełniejsze zaspokojenie potrzeb wspólnot lokalnych. O ostatecznym kształcie konstytucyjnie gwarantowanych praw podmiotowych w zakresie gospodarki finansowej decyduje ustawodawca, który tworzy ustawowe ramy działalności samorządu terytorialnego. Zakres i treść samodzielności finansowej są zdeterminowane prawnie, co oznacza możliwość jej ograniczenia w drodze ustawy i pod warunkiem, że owe ograniczenia znajdą uzasadnienie w konstytucyjnie określonych celach i konstytucyjnie chronionych wartościach<sup>11</sup>. Aczkolwiek samodzielności samorządu terytorialnego, w tym jego

10 Zob. Krajowa Rada RIO, Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2007 roku, Warszawa 2008, s. 174 i n.

11 Por. wyrok z dnia 22 listopada 1998 r., K22/98, OTK z 1998 r., nr 7, poz. 115, J. Oniszczyk, *op. cit.*, s. 703 i n.

Konstytucyjne gwarancje praw podmiotowych samorządu terytorialnego...

---

samodzielności finansowej, jako wartości gwarantowanej i chronionej konstytucyjnie nie można absolutyzować, to zbytne jej ograniczenie może podważyć ideę samorządności lokalnej. Dlatego działania ustawodawcy w tym względzie muszą być bardzo wyważone.

# WYZNACZANIE I OCHRONA GRANIC SAMODZIELNOŚCI, W TYM FINANSOWEJ, JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO – WYBRANE ASPEKTY KONSTYTUCYJNE

MAŁGORZATA OFIARSKA, ZBIGNIEW OFIARSKI

## 1. Zasada samodzielności samorządu terytorialnego

Na gruncie Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>1</sup> zasada samodzielności jednostek samorządu terytorialnego ma rangę konstytucyjną. Znalazła ona wyraz w podniesieniu ustawowej gwarancji sądowej ochrony owej samodzielności, wyrażonej w ustawach regulujących ustrój i zadania gmin, powiatów oraz województw<sup>2</sup>, do rangi normy konstytucyjnej – w art. 165 ust. 2 Konstytucji RP.

Zasada powyższa jest analogicznie wyrażona w art. 2 ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym, art. 2 ust. 3 ustawy o samorządzie powiatowym oraz art. 6 ust. 3 ustawy o samorządzie województwa. W świetle dorobku judykatury jako rażące naruszenie przepisu art. 165 ust. 2 Konstytucji RP należy traktować dokonanie wykładni przepisów ustawy w sposób, który nie zapewnia jst. prawa do sądu, np. prowadzące do odrzucenia skargi z powołaniem się na przesłankę wniesienia skargi, która nie została przewidziana w przepisach ustawowych. Tymczasem art. 165 ust. 2 Konstytucji RP może być stosowany bezpośrednio<sup>3</sup>.

Samodzielność jst. jest wzmocniona przez podbudowanie jej – w art. 15 ust. 1 Konstytucji RP – dyrektywą decentralizacji władzy publicznej. Wynika z niej, że w ustroju terytorialnym państwa należy zapewnić odpowiednie miejsce samodzielnym kompetencjom samorządu terytorialnego. Istotą samorządu terytorialnego, jako odrębnego podmiotu publicznego w państwie, jest jego samodzielność. Samodzielność ta nie może być w całości lub w części przesądzającej o jej istocie zniesiona, co jednak nie wyłącza możliwości ustawowego jej ograniczania<sup>4</sup>.

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

2 Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.); ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 ze zm.); ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 ze zm.).

3 Postanowienie SN z dnia 3 września 1998 r., III RN 49/98, „Prokuratura i Prawo” 1999, nr 3, s. 42.

4 Orzeczenie TK z dnia 23 października 1996 r., K 1/96, OTK 1996, z. 2, poz. 36; wyrok TK z dnia 15 grudnia 1997 r., K 13/97, OTK 1997, z. 5–6, poz. 69.

Należy w pełni zgodzić się z krytyczną oceną, według której brak jednoznacznych rozwiązań w Konstytucji RP dotyczących modelu i struktury aparatu wykonawczego państwa nie sprzyja realizacji zasady gospodarki rynkowej. W związku z tym istotne znaczenie ma ustanowiona konstytucyjnie zasada decentralizacji władzy publicznej, która powinna znaleźć powszechne zastosowanie i być rozpatrywana z punktu widzenia ustroju terytorialnego oraz zasadniczego podziału terytorialnego państwa. Samodzielność samorządu terytorialnego wynika z jego uczestnictwa w sprawowaniu władzy publicznej oraz wykonywania zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Sprawowanie władzy publicznej wymaga nie tylko realnej decentralizacji, ale również właściwie zorganizowanej sfery gospodarczej oraz systemu finansów publicznych<sup>5</sup>.

Zgodnie z art. 16 ust. 2, w związku z art. 165 ust. 2 Konstytucji RP samodzielność jst. jest wartością chronioną, ale nie absolutną. Ochrona tej wartości nie może wyłączać lub znosić całkowicie, albo w istotnej części prawa ustawodawcy do kształtowania stosunków w państwie. Samodzielność ta polega m.in. na działaniu samorządu w ramach ustaw, co należy rozumieć także i tak, iż celem ustaw ograniczających samodzielność samorządu musi być stworzenie ram prawnych, w których ta samodzielność w państwie jednolitym by się realizowała. W związku z tym samodzielność, będąca przecież istotą samorządu, nie wymaga, sama przez się, konstytucjonalizacji, a jedynie określenia środków prawnych oraz gwarancji jej ochrony<sup>6</sup>.

Konstytucyjna zasada samodzielności jst. oznacza w szczególności, że:

- jst. mają określony zakres zadań własnych związanych z zaspokajaniem potrzeb mieszkańców oraz zadań zleconych określonych przez ustawy,
- jst. samodzielnie realizują swoje zadania, wyrażając wolę mieszkańców,
- ingerencja organów władzy wykonawczej w realizację tych zadań powinna zostać ograniczona do procedur nadzorczych opartych na kryterium legalności; jest ona dopuszczalna tylko w wypadkach określonych w ustawach,
- ingerencja prawodawcza w sferę samodzielności samorządu terytorialnego wymaga zachowania formy ustawowej oraz poszanowania zasady zupełności regulacji ustawowych,
- wszelka ingerencja w sferę samodzielności jst. musi być zgodna z zasadą proporcjonalności,
- prawa i interesy jst. podlegają ochronie sądowej<sup>7</sup>.

5 T. Rabska, Zasada gospodarki rynkowej a samodzielność jednostek samorządu terytorialnego, (w:) *Ex iniuria non oritur ius*, Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, pod red. A. Gomułowicza i J. Małeckiego, Poznań 2003, s. 91–102.

6 Uzasadnienie wyroku TK z dnia 4 maja 1998 r., K 38/97, OTK 1998, z. 3, poz. 31.

7 Uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 marca 2007 r., K 54/05, OTK-A 2007, z. 3, poz. 25.

W doktrynie podkreśla się, że samodzielność samorządu terytorialnego powinna być rozpatrywana zarówno jako zasada prawna, jak i wartość aksjologiczna – postulat, tj. cel, do którego powinno dążyć ustawodawstwo konstytucyjne oraz ustawodawstwo zwykłe. W świetle postanowień Konstytucji RP i ustawodawstwa zwykłego przejawy samodzielności jst. znajdują wyraz w różnych sferach ich funkcjonowania, np. w ustroju wewnętrznym (samodzielność organizacyjna), w gospodarce finansowej (samodzielność finansowa), w osobowości prawnej i przysługującym im prawie własności (samodzielność majątkowa)<sup>8</sup>.

Zasada samodzielności jst. powinna być wywodzona również z postanowień art. 3 ust. 1 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego<sup>9</sup>. W myśl tego przepisu samorząd lokalny oznacza prawo i zdolność społeczności lokalnych, w granicach określonych prawem, do kierowania i zarządzania zasadniczą częścią spraw publicznych na ich własną odpowiedzialność i w interesie ich mieszkańców. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że określone w przepisach EKSL zasady koncepcji samorządu terytorialnego (art. 3 ust. 1), swobody działania społeczności lokalnych w zakresie określonym prawem w każdej sprawie, która nie jest wyłączona z ich kompetencji (art. 4 ust. 2) oraz prawa do swobodnego dysponowania, w ramach wykonywania swoich uprawnień, posiadanymi własnymi zasobami finansowymi (art. 9 ust. 1) nie oznaczają dowolności w dysponowaniu środkami finansowymi, niezgodnej z obowiązującym prawem. Nie oznacza to więc pełnego, niczym nieograniczonego zakresu tej swobody. Podobnie jak podlegająca ochronie, zgodnie z Konstytucją RP, samodzielność jst. nie oznacza również dowolności w ich działaniu<sup>10</sup>.

Zasada samodzielności finansowej jst. jest przedmiotem zainteresowania doktryny od wielu lat. Badania dotyczą np. jej uwarunkowań<sup>11</sup>, dopuszczalnego zakresu<sup>12</sup>, aspektów prawnoporównawczych<sup>13</sup>. Samodzielność finansowa jst., mająca swoje źródło w konstytucyjnie sformułowanej zasadzie samodzielności samorządu terytorialnego, nie jest wartością samą w sobie, a zatem nie ma charakteru absolutnego i nie może być rozumiana w sposób abstrakcyjny – podobnie jak jej fundament, tj. samodzielność samorządu terytorialnego. W orzecznictwie

8 A. Wiktorowska, *Prawne determinanty samodzielności gminy – zagadnienia administracyjnoprawne*, Warszawa 2002, s. 13.

9 Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze zm.).

10 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 marca 2007 r., V SA/Wa 1058/07, LEX nr 341327.

11 E. Denek, *Systemowe i ekonomiczno-finansowe uwarunkowania samodzielności samorządu terytorialnego w Polsce*, „Zeszyty Naukowe AE” 1996, nr 239, s. 7–20; M. Kotulski, *Samodzielność samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji finansów publicznych*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2004, nr 1, s. 123–151; B. Filipiak, *Wpływ zmian w podatkach i opłatach lokalnych na samodzielność finansową gminy*, (w:) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004, s. 241 – 253.

12 P. Chadala, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia* 2002, vol. 36, s. 227–245; E. Denek (red.), *Samodzielność samorządu terytorialnego w Polsce*, Poznań 2001; W. Gonet, *Uwagi o samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 1–2, s. 5–17.

13 A. Alińska, *Samodzielność finansowa polskich samorządów na tle krajów UE*, (w:) L. Patrzalek (red.), *Finanse publiczne w warunkach akcesji do UE*, Wrocław 2006, s. 263–272.



Trybunału Konstytucyjnego taka linia orzecznicza zarysowuje się od co najmniej kilku lat<sup>14</sup>. W tym kontekście można zatem analizować granice samodzielności, sposoby ich wyznaczania, zmiany tych granic i przesłanki uzasadniające dokonywanie tych zmian, a także gwarancje stabilizacji wyznaczonych granic w dłuższych okresach z uwzględnieniem realnej sytuacji warunkowanej np. poziomem i tempem rozwoju gospodarczego państwa, zakresem potrzeb społecznych realizowanych z udziałem publicznych zasobów finansowych.

Wydaje się, że jako fundamentalne założenia powinny być przyjmowane określone deklaracje zamieszczone w preambule Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a wyrażające zasadę współdziałania władz, zasadę pomocniczości oraz wymóg skuteczności i rzetelności działania instytucji publicznych. W myśl zasady pomocniczości państwo nie powinno wykonywać zadań, które mogą być wykonywane w sposób bardziej efektywny przez mniejsze wspólnoty obywateli. Zgodnie z art. 166 Konstytucji RP zadania publiczne służące zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej są wykonywane przez jst. jako zadania własne. Jednostki samorządu terytorialnego mają szczególny status prawny. Organy tych jednostek wchodzi z organami państwa w specyficzne relacje. U podstaw relacji między wymienionymi podmiotami leży zasada lojalnej współpracy, zakładająca obustronne zaufanie między nimi. Zasada ochrony zaufania jst. do państwa i stanowiącego przez nie prawa funkcjonuje w kontekście tej szerszej zasady.

Wyznaczanie granic samodzielności, w tym ich zmiany, dopuszczalne jest w drodze ustawy pod warunkiem, że takie działanie znajduje uzasadnienie w konstytucyjnie chronionych celach i wartościach. Jednostki samorządu terytorialnego wykonują swoje zadania, uczestnicząc w sprawowaniu władzy publicznej w granicach przyznanej im przez ustawodawcę i prawem chronionej samodzielności. Oznacza to, że samodzielność ta może podlegać ograniczeniom wynikającym z ustaw. Według Trybunału Konstytucyjnego swoboda regulacyjna prawodawcy podlega ograniczeniom zarówno formalno-proceduralnym, jak i materialnym. W aspekcie formalnym gwarancją samodzielności jest wyłączność ustawy w zakresie wprowadzania ograniczenia. Gwarancja ta stanowi o niezależności samorządu od administracji rządowej. W aspekcie materialnym ingerencja ustawodawcy musi znajdować uzasadnienie w konstytucyjnie chronionych celach i wartościach, dla ochrony których ustawodawca wprowadza ograniczenie swobody działalności samorządu terytorialnego. Ingerencja ustawodawcy nie może też być nadmierna, tzn. nie może wykraczać poza granice niezbędne dla ochrony interesu publicznego<sup>15</sup>.

Granice samodzielności finansowej samorządu terytorialnego nie powinny być badane w oderwaniu od sytuacji finansowej całego państwa, a w szczególności sytuacji sektora finansów publicznych. Jednostki samorządu terytorialnego

14 Wyrok TK z dnia 4 maja 1998 r., K 38/97, OTK 1997, z. 3, poz. 31; wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K 21/01, OTK-A 2002, z. 2, poz. 17.

15 Uzasadnienie wyroku TK z dnia 20 marca 2007 r., K 35/05, OTK-A 2007, z. 3, poz. 28.

oraz ich związki, a także inne jednostki organizacyjne (samorządowe: jednostki budżetowe, zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, fundusze celowe, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, instytucje kultury, inne osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego) tworzą samorządowy podsektor finansów publicznych będący integralną częścią sektora finansów publicznych<sup>16</sup>. Aktualna sytuacja w sektorze finansów publicznych ma zatem bezpośredni wpływ na sytuację w samorządowym podsektorze finansów publicznych.

Odrębnym natomiast problemem jest stworzenie takich mechanizmów, które będą prowadziły do zachowania stanu swoistej konwergencji pomiędzy sytuacją w całym sektorze finansów publicznych a sytuacją w poszczególnych jego podsektorach. Mechanizmy takie powinny umożliwiać elastyczne przechodzenie z faz stabilizacji i rozkwitu do faz kryzysu i stagnacji. Wymaga to również przyjęcia określonych kryteriów wyodrębniania zadań, które muszą być wykonywane w pierwszej kolejności ze względu na bezpieczne i niezakłócone funkcjonowanie państwa oraz poszczególnych jst. Zadania takie, które mogłyby tworzyć katalog zadań obowiązkowych pierwszej kategorii, powinny być realizowane nawet w okresach kryzysu i stagnacji jako priorytetowe, natomiast pozostałe zadania mogłyby być wykonywane pod warunkiem pozyskania dodatkowych środków finansowych.

## **2. Standardy konstytucyjne samodzielności finansowej – aspekt dochodowy**

O istocie i zakresie samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego decyduje kilka przepisów konstytucyjnych, które łącznie analizowane stanowią o granicach tej samodzielności oraz powinny być postrzegane jako standard dla ustawodawcy zwykłego. Wyznaczanie granic samodzielności finansowej powinno następować przede wszystkim w oparciu o postanowienia art. 167 Konstytucji RP, w którym sformułowano przede wszystkim zasadę adekwatności dochodów publicznych oraz zadań (w ujęciu statycznym i dynamicznym). Z powyższej zasady wynika, że jst. zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, natomiast zmiany w zakresie zadań i kompetencji jst. następują wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych. Zasada samodzielności finansowej wymaga przy tym, aby odpowiedniość (adekwatność) udziału odnosiła się nie tylko do odpowiedniej wydajności finansowej źródła, z którego dochody publiczne wpływają, ale także do odpowiedniości form prawnych, jakie te dochody przybierają w nawiązaniu do

<sup>16</sup> Art. 4 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.).

charakteru zadań powierzonych samorządowi terytorialnemu. Z istoty bowiem zadania własnego wynika, iż jego finansowanie musi mieć charakter samodzielny i kreatywny, tzn. organy jst. muszą mieć zagwarantowane prawo decydowania w jakiejś mierze o zakresie i sposobie realizacji zadania ustawowo zdefiniowanego lub co najmniej o sposobie jego realizacji i finansowaniu<sup>17</sup>.

Z art. 167 Konstytucji RP wynika ponadto, że dochody jst. są – pod względem formy prawnej – zróżnicowane, ponieważ wymieniono dochody własne jst. oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Kolejność, w której wymieniono poszczególne kategorie dochodów jst., nie wydaje się być przypadkowa i powinna stanowić odpowiednią wytyczną dla ustawodawcy zwykłego. Jeżeli wymieniono najpierw dochody własne jst., to wynika z tego, że w gospodarce finansowej jst. dochody własne powinny mieć najistotniejsze znaczenie, o ile zmierza się do zapewnienia realnego wymiaru samodzielności finansowej jst. Należy jednak wyraźnie zaznaczyć, że problem samodzielności finansowej jst. nie powinien być sprowadzany tylko do sfery dochodowej. Samodzielność finansowa jst. powinna być rozpatrywana w zdecydowanie szerszym kontekście i obejmować również zakres swobody w dokonywaniu wydatków, a także w planowaniu deficytu<sup>18</sup> i wyborze źródeł jego sfinansowania.

Przynajmniej pod względem formalnym problem zróżnicowania form dochodów, w tym przede wszystkim własnych, znalazł odpowiednie rozwinięcie w przepisach ustawy o dochodach jst.<sup>19</sup>. W aspekcie materialnym analiza katalogów źródeł dochodów własnych poszczególnych kategorii jst. nie prowadzi tylko do pozytywnych w tym zakresie ocen. Katalog dochodów własnych gmin jest obszerny i wewnątrznie istotnie zróżnicowany i – co jest chyba najistotniejsze – zawiera również źródła, których eksploatacja umożliwia gminom prowadzenie samodzielnej gospodarki finansowej. Możliwości takie wynikają przede wszystkim z oddania gminom kilku podatków i opłat lokalnych, wydajnych pod względem fiskalnym (np. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, opłata targowa, opłata miejscowa). Poprzez oddziaływanie na niektóre elementy konstrukcyjne tych podatków i opłat lokalnych gminy mogą również tworzyć i wykonywać lokalną politykę podatkową ukierunkowaną na osiągnięcie założonych celów długookresowych.

Istotne znaczenie dla prowadzenia przez gminy samodzielnej gospodarki finansowej mają również inne źródła dochodów własnych, w tym przede wszystkim wpływy z majątku. Ponadto z uwagi na wysokość udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (39,34%) oraz z podatku dochodowego od osób prawnych (6,71%) zwłaszcza gminy miejskie, a także częściowo

17 Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2001 r., U 8/00, OTK 2001, z. 5, poz. 123.

18 A. Werwińska, *Proces decentralizacji a samodzielność finansowa gmin w zakresie pozyskiwania dochodów* (w:) *System finansów samorządu terytorialnego*, pod red. L. Patrzyka, Poznań–Wrocław 2003, s. 129.

19 Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539 ze zm.).

gminy miejsko-wiejskie, mogą samodzielnie prowadzić gospodarkę finansową. Istotne natomiast zagrożenia dla samodzielności finansowej ujawniają się w gminach wiejskich, dla których charakterystycznym źródłem dochodów własnych są niewydajne pod względem fiskalnym podatki rolny i leśny. W gminach wiejskich – z uwagi na strukturę zawodową społeczności lokalnych – zdecydowanie mniejsze znaczenie ma udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. W takich gminach szczególne znaczenie dla wzmocnienia ich potencjału dochodowego mają subwencje ogólne oraz dotacje celowe z budżetu państwa, ale trudno wtedy obronić tezę o samodzielności finansowej gmin, w których gospodarka finansowa opiera się głównie o tzw. dochody zasilające.

Samodzielność finansowa – analizowana według wyżej przedstawionych kryteriów – jest zdecydowanie mniejsza w powiatach. Od momentu reaktywowania samorządu powiatowego w 1998 r. dochody powiatów są niedoszacowane i nieadekwatne do zakresu ich zadań i kompetencji. Powiaty nie wyposażono we własne podatki lokalne, a nieliczne źródła tzw. opłat lokalnych nie rekompensują im braku wpływów z podatków lokalnych. Udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (10,25%) oraz z podatku dochodowego od osób prawnych (1,40%) są zdecydowanie niższe w porównaniu do udziałów gmin. Wyposażenie powiatów w mienie komunalne sprowadziło się do przekazania mienia z reguły w złym stanie technicznym, wymagającego znaczących nakładów. Zgłaszane są różne propozycje zmierzające do zwiększenia potencjału dochodowego powiatów, np. zwiększenie udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych do 12,5% oraz z podatku dochodowego od osób prawnych do 3%, przyznanie powiatom udziału we wpływach z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, wprowadzenie opłaty od czynności administracyjnych wykonywanych przez powiaty z udziałem dużej ilości stron postępowania, wprowadzenie jako dochodu własnego powiatów 50% wpłaty na Fundusz Pracy i przyjęcie algorytmu podziału pozostałych 50% tych wpłat<sup>20</sup>.

Podobne wnioski można sformułować po dokonanej analizie źródeł dochodów samorządu województwa. Nie wyposażono samorządu województwa we własne źródła podatkowe, a trudno za takie uznać udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (1,60%) oraz z podatku dochodowego od osób prawnych (14%), co do których nie ma on żadnych atrybutów władztwa podatkowego. Istotnym zagrożeniem dla samodzielności finansowej samorządu województwa jest struktura zasilania finansowego, w tym przede wszystkim dotacje celowe, z uwagi na sposób ich ustalania, przekazywania i rozliczania. Kwoty otrzymywanych przez samorząd województwa subwencji ogólnych i dotacji celowych nie poddają się bezpośredniemu oddziaływaniu ze strony organów samorzą-

20 Stanowisko XI Zgromadzenia Ogólnego Związku Powiatów Polskich z dnia 4 kwietnia 2008 r. w sprawie dochodów samorządu powiatowego.

du województwa, a udział transferów (dochodów zasilających) z budżetu państwa jest często wyższy od dochodów własnych<sup>21</sup>.

Trafny jest pogląd, zgodnie z którym przydzielenie samorządowi terytorialnemu nowych zadań bez zapewnienia nowych dochodów publicznych lub bez zwiększenia wydajności fiskalnej już istniejących dochodów publicznych stanowi naruszenie konstytucyjnie określonego zakresu władztwa dochodowego, będącego gwarancją samodzielności finansowej jst.. Taka sytuacja uzasadnia uruchomienie procedury związanej z dochodzeniem przez jst. zasadnego roszczenia, wynikającego z art. 167 ust. 1 Konstytucji RP, niezależnie od skargi konstytucyjnej określonej w art. 188 w związku z art. 191 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 Konstytucji RP<sup>22</sup>.

Można zatem stwierdzić, że sposób zrealizowania przez ustawodawcę zwykłego wytycznych konstytucyjnych dotyczących zróżnicowania źródeł dochodów jst. poszczególnych stopni prowadzi do skrajnie odmiennego poziomu samodzielności finansowej gmin, powiatów oraz województw. W zasadzie w odniesieniu do gmin standard konstytucyjny został zrealizowany, a zasada wyrażona w art. 51 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, zgodnie z którą gmina samodzielnie prowadzi gospodarkę finansową na podstawie budżetu gminy, ma zarówno wymiar formalny, jak i materialny. W podobny sposób sformułowana zasada w art. 51 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym oraz w art. 61 ust. 1 o samorządzie województwa, ale w odniesieniu do powiatów i województw posiada ona walor formalny.

Konstytucja RP w art. 167 wprowadza wymóg określania źródeł dochodów jst. w ustawie. Realizacja tego standardu powinna prowadzić do większej stabilizacji rozwiązań normatywnych, ich przejrzystości, obiektywizacji kryteriów ustalania i przekazywania zwłaszcza dochodów zasilających z budżetu państwa. Stan regulacji prawnych w tym zakresie daleki jest jednak od doskonałości. Przeciż dopiero z dniem 1 stycznia 2008 r., pod wpływem wyroku TK, znowelizowano ustawę o dochodach jst., doprowadzając do zgodności z Konstytucją RP przepisów zakwestionowanych przez Trybunał Konstytucyjny<sup>23</sup>. W wyniku tej nowelizacji bezpośrednio w ustawie określono zasady podziału subwencji ogólnej w ramach części regionalnej dla województw oraz części równoważącej dla gmin i powiatów. Przed dokonaniem tej nowelizacji w ustawie były określone bardzo ogólne, wręcz nieczytelne kryteria podziału, natomiast w rozporządzeniach wykonawczych ustalano zasady podziału wyżej wymienionych części subwencji ogólnej. Nie sprzyjało to przejrzystości tych zasad, ale przede wszystkim miało negatywny wpływ na ich stabilizację, bowiem w każdym kolejnym roku wydawano nowe rozporządzenia odmiennie określające zasady podziału tych części subwen-

21 L. Patrzalek, Zakres samodzielności finansowej samorządów regionalnych, (w:) Polska samorządność w integrującej się Europie, I Forum Samorządowe, Szczecin 2004, s. 394.

22 W. Miemiec, Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 5.

23 Wyrok TK z dnia 25 lipca 2006 r., K 30/04 (Dz.U. Nr 141, poz. 1011).

cji ogólnej. Podobne oczekiwania, dotyczące uporządkowania i ustabilizowania zasad podziału, można zgłaszać pod adresem części oświatowej subwencji ogólnej dla jst.

Z drugiej jednak strony, obserwując dotychczasowe sposoby regulacji źródeł dochodów jst., można powziąć poważne wątpliwości, czy nawet dochowanie wymogu ustawowego ich unormowania stanowi wystarczającą gwarancję zrealizowania standardów konstytucyjnych. Trudno bowiem nie zgodzić się z poglądem, że przyjęte w art. 167 ust. 3 Konstytucji RP rozwiązanie, odsyłające do ustaw zwykłych, szczegółowo regulujących dochody jst., nie jest wystarczającą gwarancją trwałości dochodów jst., gdyż uregulowanie tych kwestii w ustawach szczególnych nie eliminuje niebezpieczeństwa doraźnych zmian systemu finansów jst.<sup>24</sup>

Dopuszczalne jest twierdzenie, według którego art. 167 Konstytucji RP, wraz z jej art. 165 ust. 2, wyrażają zasadę samodzielności finansowej jst. w realizacji zadań publicznych. Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego jest jedną z konstytutywnych cech 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. Art. 167 Konstytucji RP służy stworzeniu odpowiednich gwarancji formalnych i proceduralnych w tym zakresie<sup>25</sup>. Niniejszy przepis stanowi pewną integralną całość, zapewniając jst. udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, określając rodzaje dochodów tych jednostek, nakazując określenie źródeł dochodów w ustawie oraz zastrzegając możliwość zmian w zakresie zadań i kompetencji jst. tylko wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych.

Konstytucja RP nie zakazuje ograniczania samodzielności finansowej w drodze ustawy, pod warunkiem, że ograniczenia nie doprowadzą do zniesienia istoty samorządu terytorialnego, która wyraża się m.in. w swobodzie politycznej dysponowania wydatkami. Swoboda ustawodawcy obejmuje możliwość określania źródeł dochodów jst. i ich poziomu, jak i decydowania o przydziale zadań i nakładaniu nowych obowiązków. Do ustawodawcy także należy ocena, czy zachowana została odpowiednia proporcja między udziałem w dochodach publicznych a zakresem zadań przypadających jednostkom samorządu terytorialnego. Zasada proporcjonalności limituje ingerencję ustawodawcy w samodzielność finansową jst. Samo poszerzenie zakresu zadań nie przesądza o niekonstytucyjności danej re-

24 J. Storczyński, Postępowanie w sprawie skargi jednostki samorządu terytorialnego do NSA na rozstrzygnięcie nadzorcze kolegium regionalnej izby obrachunkowej – wybrane zagadnienia, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2002, nr 4, s. 129.

25 Wyrok TK z dnia 24 marca 1998 r., K 40/97, OTK 1998, z. 2, poz. 12; wyrok TK z dnia 6 września 2005 r., K 46/04, OTK–A 2005, z. 8, poz. 89.

gulacji, o ile dochody z innych źródeł umożliwiają realizację tych zadań, a nowe obowiązki nie redukują swobody decyzyjnej jst. określania ich wydatków<sup>26</sup>.

### 3. Władztwo podatkowe jako atrybut samodzielności finansowej

Elementem władztwa daninowego jest władztwo podatkowe. W doktrynie wskazuje się, że władztwo daninowe jest kategorią jednolitą i nie powinno być dzielone na państwowe oraz samorządowe, bowiem samorząd terytorialny nie jest odrębną i niezależną od woli państwa kategorią, a zadania samorządu terytorialnego w istocie pochodzą od państwa<sup>27</sup>. Z postanowień art. 168 Konstytucji RP wynika, że jst. przysługuje tzw. ograniczone władztwo podatkowe, ponieważ jst. mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z postanowień tego przepisu wynika bezwzględna wyłączność ustawy w zakresie uregulowania wszystkich podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności<sup>28</sup>. Uprawnienie jst. może być realizowane tylko w granicach wyznaczonych ustawą, a więc np. określone stawki podatkowe nie mogą być wyższe od ustalonych w drodze ustawy, a niekiedy nie mogą być również niższe od poziomu wyznaczonego ustawą (dotyczy to opodatkowania niektórych rodzajów środków transportowych).

Wykonując przysługujące władztwo podatkowe, jst. mają możliwość kształtowania wysokości wpływów budżetowych. Jest to wyraz decentralizacji władzy publicznej w drodze decentralizacji finansów<sup>29</sup>. Pomimo że w art. 168 Konstytucji RP mowa jest ogólnie o jst., to na gruncie obowiązujących regulacji podatkowoprawnych władztwo podatkowe realizowane jest tylko przez gminy i obejmuje tylko niektóre elementy konstrukcyjne podatków<sup>30</sup>. Należy przy tym podkreślić, że niniejsze władztwo nie obejmuje wszystkich podatków i opłat lokalnych, z których wpływy w całości zasilają budżety gmin, a więc zostało ograniczone tylko

26 Wyrok TK z dnia 28 lutego 2008 r., K 43/07, OTK-A 2008, z. 1, poz. 8.

27 A. Bień-Kacała, Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r., Toruń 2005, s. 23.

28 M. Bartoszewicz, J. Zakolska, Glosa do wyroku sądu okręgowego z dnia 20 maja 2003 r., IV Ka 893/02, „Przegląd Legislacyjny” 2003, nr 5, s. 115; B. Draniewicz, Problem konstytucyjności opłat za korzystanie ze środowiska, „Państwo i Prawo” 2007, nr 7, s. 70.

29 E. Ruśkowski, Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej, (w:) Regulacje prawnopodatkowe i rozwiązania finansowe, Pro publico bono, Toruń 2002, s. 232.

30 A. Borodo, Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne, (w:) Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Wrocław 2001, s. 140.

do niektórych lokalnych danin (nie obejmuje żadnych elementów konstrukcyjnych podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz zryczałtowanego podatku dochodowego tzw. karty podatkowej). Problem władztwa podatkowego i jego roli w samodzielnym kształtowaniu dochodów w zasadzie odnosi się do gmin, przy czym realny wpływ jest niewielki z uwagi na postanowienia art. 217 Konstytucji RP. Gminy nie mogą wprowadzać na obszarze swojej właściwości podatków, ponieważ nie znajduje to umocowania w przepisach prawa podatkowego<sup>31</sup>.

Zakres władztwa podatkowego wynika z poszczególnych ustaw podatkowych regulujących zasady nakładania i wymiaru podatków i opłat lokalnych<sup>32</sup>. Oznacza to, że zakres samodzielności finansowej jst., a ściślej ujmując gmin, został uzależniony od aktualnego stanu ustawodawstwa podatkowego.

#### 4. Sądowa ochrona samodzielności samorządu terytorialnego

Zgodnie z art. 165 ust. 2 Konstytucji RP, samodzielność jst. podlega ochronie sądowej. Powinno to chronić samorząd terytorialny przed naruszaniem jego kompetencji i pozycji przez organy władzy wykonawczej sprawujące nad nim nadzór. Spory kompetencyjne między organami samorządu terytorialnego a organami administracji rządowej rozstrzygają sądy administracyjne<sup>33</sup>. Ochrona sądowa ma m. in. na celu ochronę samodzielności w dziedzinach, w których organy jst. występują jako organy władzy publicznej, podejmując decyzje władcze w procesie stanowienia i stosowania prawa<sup>34</sup>. Ponadto należy pamiętać o tym, że każda jst. jest osobą prawną, a więc może być uczestnikiem postępowania sądowego w sprawach regulowanych przepisami prawa prywatnego. Zakres i granice samodzielności będą kształtowane przez założenia obrotu prawnego w sferze prawa prywatnego, a ograniczenia mogą wynikać z przepisów ustawy<sup>35</sup>.

Szczególne znaczenie ma sądowa ochrona granic samodzielności finansowej jst. Granice takie są wyznaczane przede wszystkim przez wyroki sądów administracyjnych w związku z zaskarżonymi rozstrzygnięciami organów nadzoru na akty generalne organów samorządu terytorialnego ze sfery finansów publicznych np. z zakresu stanowienia lokalnego prawa daninowego, uchwalania budżę-

31 A. Hanusz, Samodzielność finansowa gmin a system podatkowy w Polsce, „Roczniki Nauk Prawnych” 1998, tom VIII, s. 49.

32 K. Sawicka, Samodzielność finansowa samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, (w:) *Ex iniuria non oritur ius*, Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego pod red. A. Gomułowicza i J. Małeckiego, Poznań 2003, s. 117.

33 B. Banaszak, Prawo konstytucyjne, Warszawa 2008, s. 734.

34 P. Winczorek, Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2008, s. 330.

35 B. Adamiak, J. Borkowski, Instytucje prawne sądowej ochrony samodzielności gminy, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1–2, s. 38.



tów jst. i dokonywania w nich zmian, wydatków budżetowych jst., kontroli wykonania budżetów jst. i udzielania absolutorium organom wykonawczym<sup>36</sup>.

Zasady ochrony sądowej, w odniesieniu do określonych kategorii dochodów jst., formułują ustawy zwykłe. W tym kontekście można przywołać postanowienia art. 49 ustawy o dochodach jst., zgodnie z którym jst. wykonująca zadania zlecone z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami otrzymuje z budżetu państwa dotacje celowe w wysokości zapewniającej realizację tych zadań. Niniejsze dotacje celowe powinny być przekazywane w sposób umożliwiający pełne i terminowe wykonanie zleczonych zadań. W przypadku niedotrzymania tego warunku, jst. przysługuje prawo dochodzenia należnego świadczenia wraz z odsetkami w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowych, w postępowaniu sądowym.

## Uwagi końcowe

Samodzielności jst., w tym ich samodzielności finansowej nie można rozpatrywać w sposób abstrakcyjny, tj. w oderwaniu od innych wartości i założeń ustrojowych przyjętych w Konstytucji RP i prawidłowo rozwiniętych w ustawach zwykłych. Samodzielność jst. i jej szczegółowe podtypy (samodzielność organizacyjna, finansowa, majątkowa) są osadzone w szerszej płaszczyźnie wyznaczonej przyjętym modelem ustrojowym państwa i związanym z nim modelem samorządu terytorialnego, którego podstawowe cechy ujęto w przepisach konstytucyjnych.<sup>^P</sup> Konstytucja RP wyznacza określone standardy, które wraz z implementowanymi do polskiego systemu prawa standardami sformułowanymi w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego, powinny być dla ustawodawcy zwykłego swoistym drogowskazem w procesie legislacyjnym. Nie ulega wątpliwości, że w Konstytucji RP przyjęto paradygmat demokracji opartej między innymi na niekwestionowanej roli samorządu terytorialnego, na jego znacznej samodzielności w państwie prawa oraz wyraźnym jego odróżnieniu od administracji rządowej<sup>37</sup>.

Jest to jednak wzorzec (model), do którego stworzenia nieustannie dąży polski ustawodawca, zmagający się w tym procesie z określonymi, często obiektywnymi, trudnościami. Stąd w przyjmowanych rozwiązaniach, zwłaszcza odnoszących się do zasad gospodarki finansowej jst., pojawiają się okresy przejściowe i dostosowawcze, poprzedzane zapowiedziami przygotowania właściwych i docelowych rozwiązań w bliższej lub dalszej przyszłości. O tym, jak dalece często rozmijają się aktualne rozwiązania z modelowymi założeniami, świadczy bogaty dorobek orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, stojącego na straży podstawo-

36 J. Małecki, *Sądowa ochrona samodzielności finansowej samorządu terytorialnego*, (w:) *Polska samorządność w integrującej się Europie*, I Forum Samorządowe, Szczecin 2004, s. 328.

37 J. Brzeziński, *Zakres stosowania załącznika do uchwał organów samorządu terytorialnego na tle Zasad techniki prawodawczej*, „Samorząd Terytorialny” 2006, nr 11, s. 22.

wych wartości związanych z funkcjonowaniem instytucji samorządu terytorialnego. Wytyczanie granic samodzielności samorządu terytorialnego należy do ustawodawcy, który jednak nie może w tym zakresie postępować w sposób całkowicie dowolny. Związany jest przede wszystkim wolą ustrojodawcy oraz zobowiązaniami wynikającymi z ratyfikowanej umowy międzynarodowej, czyli Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego. Ochrona natomiast wytyczonych granic samodzielności samorządu terytorialnego należy przede wszystkim do sądów, w tym również do Trybunału Konstytucyjnego. Nie jest to jednak wyłącznie ochrona bierna, bowiem Trybunał Konstytucyjny, wielokrotnie orzekając o zgodności ustaw z Konstytucją RP oraz z postanowieniami EKSL, doprowadzał do tego, że ustawodawca zwykły weryfikował uprzednio wytyczone granice samodzielności samorządu terytorialnego.

# KONSTITUCYJNE GWARANCJE A USTAWOWE OGRANICZENIA SAMODZIELNOŚCI FINANSOWEJ GMIN

JADWIGA GLUMIŃSKA–PAWLIC

## Uwagi ogólne

Fundamentalnym aktem prawnym, będącym wynikiem toczących się w Polsce dyskusji nad pozycją i ustrojem samorządu terytorialnego, jest Konstytucja RP<sup>1</sup> z dnia 2 kwietnia 1997 roku, w której zawarte zostały regulacje nieznane dotychczas w polskich ustawach zasadniczych. Pojęcie i miejsce samorządu terytorialnego w Konstytucji jest równocześnie miejscem administracji publicznej jako części władzy wykonawczej, przyjmowanej za podstawę obecnego ustroju, a wśród podstawowych zasad ustroju Polski odnoszących się do funkcjonowania samorządu terytorialnego można wyróżnić: zasadę decentralizacji (art. 15 ust. 1)<sup>2</sup>, zasadę pomocniczości (subsydiarności), zasadę domniemania właściwości samorządu terytorialnego (art. 163)<sup>3</sup> oraz zasadę samodzielności (art. 16 i 165)<sup>4</sup>. Natomiast wśród zasad dotyczących finansów lokalnych wymienia się: zasadę adekwatności<sup>5</sup>, zasadę autonomii podatkowej (w granicach ustawowych) oraz zasady określania źródeł dochodów wyłącznie w drodze ustawowej i dla każdej jednostki samorządu terytorialnego. Podkreślić należy, że co prawda Konstytucja RP zawiera odrębny rozdział VII poświęcony samorządowi terytorialnemu, ale przepisy regulujące bezpośrednio zagadnienia gospodarki finansowej są nader skromne. W art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji co prawda wymieniono źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego i wyeksponowano zasadę adekwatności środków do zadań i kompetencji, ale – mimo wielokrotnie zgłaszanych w doktrynie postulatów – nie został ustalony szczegółowy katalog tych dochodów, co sprawia, że przepis ten nie jest dostatecznie precyzyjny<sup>6</sup>. Zgodnie z nadanym mu brzmieniem jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicz-

1 Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

2 Por. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007, s. 36 i nast.

3 Szerzej A. Bisztyga, *Samorząd terytorialny w Konstytucji RP, Vademecum pracowników administracji publicznej (samorządowej oraz rządowej)*, Katowice 1998, s. 102–106.

4 Szerzej J. Glumińska–Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowo prawne*, Katowice 2003.

5 Zob. E. Kornberger–Sokołowska, *Realizacja zasady adekwatności w procesach decentralizacji finansów publicznych*, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 3, s. 3–14.

6 Por. M. Mazurkiewicz, *Zakres finansów lokalnych i ich gwarancje konstytucyjne*, (w:) W. Miemiec, B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r.*, Warszawa 1997, s. 226–227; W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 77 i nast.

nych odpowiednio do przypadających im zadań, tzn. proporcjonalnie do potrzeb wyznaczonych przez zakres zadań rzeczowych (własnych lub zleconych), o których mowa w art. 166. Oznacza to, iż jedynie w stosunku do dochodów publicznych państwo ma obowiązek zagwarantować taki ich poziom, aby umożliwił samorządowi sfinansowanie jego zadań. Obowiązek zapewnienia przez państwo dochodów (pozyskanych ze źródeł publicznoprawnych) w wysokości odpowiedniej do potrzeb wynikających z zadań przez niego wykonywanych urealnia zasadę przewidzianą w art. 16 ust. 2 Konstytucji, że samorząd uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej i przysługującą mu część zadań wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność oraz stanowi materialnoprawną podstawę dla konstytucyjnie zagwarantowanego samorządowi roszczenia do państwa o przekazanie tych dochodów w wysokości adekwatnej do zadań<sup>7</sup>. Jednakże roszczenie to – będące elementem władztwa dochodowego – może zostać prawidłowo zagwarantowane jedynie wówczas, gdy zostaną dokładnie sprecyzowane kryteria umożliwiające wyliczenie siły dochodowej i finansowego zapotrzebowania na środki. Brak regulacji konstytucyjnych powoduje jednak konieczność uregulowania tych kwestii w ustawodawstwie zwykłym.

Jednostkami samorządu terytorialnego w Polsce są: gmina, powiat i województwo. Zgodnie z art. 16 ust. 1 Konstytucji podmiotem jednostki samorządowej jest wspólnota samorządowa, którą tworzy z mocy prawa ogół mieszkańców, a wprowadzony reformą administracji publicznej system opiera się – poczynając od dnia 1 stycznia 1999 roku – na zasadzie samodzielności i wzajemnej niezależności. Art. 1 ustawy o samorządzie gminnym<sup>8</sup> stanowi, że pod pojęciem gminy należy rozumieć wspólnotę samorządową oraz odpowiednie terytorium. Określenie „wspólnota” odnosi się do wszystkich mieszkańców danego terytorium i ma jedynie walor kwalifikujący<sup>9</sup>, bowiem przynależność do niej nie zależy ani od organów samorządowych, ani od woli mieszkańców. Gmina wyposażona w osobowość prawną, mienie i kompetencje stała się podmiotem konstytucyjnych praw i obowiązków, a za istotny element owej podmiotowości uznać należy jej samodzielność finansową<sup>10</sup> rozumianą jako instytucję prawa publicznego. Gmina jest więc prawnie zorganizowanym terytorialnie związkiem mieszkańców, wyodrębnionym od państwa i innych związków, a zgodnie z art. 164 ust. 1 Konstytucji jest podstawową jednostką samorządu terytorialnego, która wykonuje wszystkie zadania niezastreżone dla innych jednostek samorządu terytorialnego. Ten podstawowy charakter gminy w doktrynie był od dawna wiązany z przysługującym jej domniemaniem kompetencji wobec przyszłego powiatu i województwa.

7 W. Miemięć, *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 9–10.

8 Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2001 Nr 142, poz. 1591 ze zm.) – dalej jako u.o.s.g.

9 Por. J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 1998, s. 174–175; K. Byjoch, J. Sulimierski, J.P. Tamo, *Samorząd terytorialny po reformie ustrojowej państwa*, Warszawa 2000, s. 16–17.

10 Por. wyrok TK z dnia 15 grudnia 1997 r., K 13/97. OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 69.

## 1. Zadania gmin

Do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, które wykonuje ona we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność<sup>11</sup>. Pojęcie odpowiedzialności za prowadzoną działalność bardzo silnie akcentuje podmiotową samodzielność gminy, gdyż państwo może ingerować w sferę tej działalności jedynie w sytuacjach ściśle prawem określonych. Gmina w wykonywaniu zadań publicznych jest na swoim terenie suwerenna, a jej uprawnienia w tym zakresie mogą być ograniczane tylko przepisami ustaw<sup>12</sup>. Podstawowy charakter gminy wyraża się w podwójnym domniemaniu jej kompetencji: jest ona właściwa we wszystkich sprawach publicznych o znaczeniu lokalnym, co ma decydujące znaczenie w przypadku ewentualnej konkurencji, zwłaszcza z powiatem i jest także właściwa w zakresie wszystkich zadań samorządu terytorialnego niezastrzeżonych dla innych jednostek, co z kolei jest istotne, zwłaszcza dla dużych miast, w relacjach z samorządem województwa. Analiza samorządowych ustaw ustrojowych i kompetencyjnych wyraźnie wskazuje, że zachowana została zasada ochrony samodzielności i nienaruszalności zadań oraz kompetencji gminy, a uspokojenie obaw przed zdominowaniem gminy przez przyszły powiat stanowiło *ratio legis* konstytucjonalizacji domniemania zadań na jej rzecz w obrębie samorządu<sup>13</sup>.

Do zadań własnych gminy należy – zgodnie z art. 7 ust. 1 u.o.s.g. – zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty, a katalog spraw wymienionych w tym przepisie nie ma charakteru zamkniętego, co oznacza, że mogą pojawić się sprawy wynikające z innych ustaw, które także zostaną zaliczone do tej kategorii zadań. Gmina powinna więc samodzielnie definiować potrzeby i interesy lokalne, a także samodzielnie decydować o zakresie i formach ich zaspokajania<sup>14</sup>. Zadania własne gminy podzielono na obowiązkowe i dobrowolne (nieobowiązkowe), ale o tym, które z nich zaliczyć do poszczególnych kategorii rozstrzygają ustawy. A zatem z wyraźnego przepisu prawa musi wynikać, że jakieś zadanie własne gminy jest zadaniem o charakterze obowiązkowym<sup>15</sup>. Zwiększenie zakresu zadań własnych o nowe, przekazane w drodze ustawy, wymaga zapewnienia koniecznych środków finansowych na ich realizację w postaci zwiększenia dochodów własnych gminy lub subwencji. Bardzo istotnym elementem w odniesieniu do nowych zadań własnych jest szczegółowe określenie zasad i terminów przekazywania środków finan-

11 Szerzej na ten temat K. Podgórski, Ustawowa regulacja zadań gminy jako jednostki samorządu terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 11–12, s. 20–26; Z. Leoński, Ustrój i zadania samorządu terytorialnego w Polsce, Poznań 1994; Samorząd terytorialny. Wprowadzenie Michała Kuleszy. Warszawa 1999, s. XXIX.

12 Por. wyrok NSA z dnia 15 marca 1995 r., SA/Lu 2302/94. „Samorząd Terytorialny” 1996, nr 5, s. 69.

13 I. Lipowicz, (w:) J. Boć (red.), Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku, Wrocław 1998, s. 257.

14 Por. W. Taras, A. Wróbel, Samodzielność prawotwórcza samorządu terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 7–8, s. 12.

15 S. Nitecki, K. Podgórski, Głosa do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 października 1995 r., K 4/95, „Samorząd Terytorialny” 1996, nr 10, s. 65; M. Mokrzycki, Z. Ofiarski, Praktyczny komentarz do ustawy o samorządzie gminnym, Szczecin 1999, s. 49.

sowych, bowiem zwłoka w wypłacie (niedotrzymanie ustalonych terminów) daje gminie prawo naliczania odsetek w wysokości ustalonej dla zaległości podatkowych. Gmina nie może zwolnić się od obowiązku ani zrezygnować z wykonania zadania własnego o charakterze obowiązkowym, które zostało na nią nałożone w drodze ustawowej, nawet w przypadku przekazania go do realizacji innym podmiotom. Oznacza to, że każdy, czyj interes prawny albo uprawnienie zostały naruszone przez organ gminy wskutek niepodjęcia czynności nakazanej, może wnieść skargę do sądu administracyjnego, po bezskutecznym wezwaniu do podjęcia tej czynności. Zasada ta gwarantuje powszechne wykonywanie ściśle określonego zakresu zadań własnych gmin w skali całego kraju<sup>16</sup>. Przy podejmowaniu i wykonywaniu zadań własnych gminy nie są związane żadnymi zewnętrznymi wytycznymi<sup>17</sup>, a nadzór nad ich działalnością w tym zakresie sprawowany jest na podstawie kryterium zgodności z prawem. Samodzielność nie może być utożsamiana z całkowitym uniezależnieniem samorządu od państwa, lecz należy rozumieć ją jako gwarancję, że państwo będzie władczo wkraczać w sferę działalności samorządu tylko w przypadkach prawem określonych.

Drugą grupę zadań gminy stanowią zadania zlecone, które mogą być przejmowane na dwa sposoby: obowiązkowy (na podstawie ustaw szczególnych) i dobrowolny (na podstawie porozumienia zawartego z organami administracji rządowej). Gmina może także wykonywać zadania z zakresu właściwości powiatu oraz zadania z zakresu właściwości województwa na podstawie porozumień z tymi jednostkami. Warunkiem realizacji zadań zleconych jest zapewnienie środków finansowych w wysokości koniecznej do ich wykonania. Spory majątkowe wynikłe z zawartych porozumień rozpatruje sąd powszechny<sup>18</sup>. Podkreślić jednak trzeba, że wprowadzenie instytucji obowiązkowych zadań własnych oraz zadań zleconych z zakresu administracji rządowej stanowi ograniczenie samodzielności zadaniowej gminy.

## 2. Gwarancje samodzielności finansowej gmin

Dla realizacji powierzonych zadań konieczne jest wyposażenie gmin w odpowiednie zasoby finansowe, a zatem należy zagwarantować im z jednej strony odpowiedni udział w dochodach publicznych, a z drugiej strony zapewnić stabilność źródeł tych dochodów i zakaz dokonywania ich modyfikacji, przekreślający „odpowiedniość” tego udziału<sup>19</sup>. Prawidłowy podział środków publicznych pomie-

16 Por. P. Czechowski, A. Jaroszyński, S. Piątek, Komentarz do ustawy o samorządzie terytorialnym, Warszawa 1992, s. 18–19.

17 Por. I. Lipowicz, Pojęcie sfery wewnętrznej administracji państwowej, Katowice, 1991, s. 84.

18 Przepis wprowadzony nowelizacją u.o.s.g. z dnia 11 kwietnia 2001 r. (Dz.U. Nr 45, poz. 497) rozwiązał wątpliwości dotyczące właściwości sądu w sporach o środki finansowe na realizację zadań zleconych (art. 8 ust. 2 b).

19 Por. orzeczenie TK z dnia 23 października 1996 r., K. 1/96, OTK 1996, t. II, poz. 36 oraz wyrok TK z dnia 27 czerwca 2000 r., K. 20/99. OTK 2000, nr 5, poz. 140; szerzej E. Ruśkowski, (w:) C. Kosikowski (red.), Finanse samorządowe 2008, Warszawa 2008, s. 30 i nast.

dzy poszczególne sektory (rządowy i samorządowy) nabiera istotnego znaczenia w procesach decentralizacji administracji i finansów publicznych, rozumianej jako przekazywanie zadań, kompetencji oraz narzędzi i instrumentów służących ich realizacji. Adekwatność oznacza bowiem zrównoważony system finansowy samorządu, a przejrzysty podział źródeł dochodów powinien znaleźć swoje miejsce w Konstytucji, co zagwarantuje podstawy finansowe władzy samorządowej i zabezpieczy stabilność jej działania. W literaturze podkreśla się, że praktyka regulowania zagadnień gospodarki finansowej w ustawach zwykłych, podlegających z reguły częstym zmianom, opiera się na błędnych założeniach, którym zarzuca się wycinkowość, fragmentaryczność, blankietowość oraz rozczłonkowanie jednolitej tematyki pomiędzy wiele ustaw i szereg aktów podustawowych<sup>20</sup>.

Stopień realnej samodzielności gmin tylko w części zależy od gwarancji wolności politycznej (która realizuje się najpierw w toku wyborów jej organów, a następnie poprzez przyjęte mechanizmy nadzorcze) oraz od rozwiązań ustrojowych o charakterze generalnym, zawartych w ustawie o samorządzie gminnym. W równie istotnym zakresie realna samodzielność zależy od dwóch dalszych czynników: od systemu zasilania finansowego, który nie jest w Polsce nadal ostatecznie ukształtowany oraz od tego, w jaki sposób przeprowadzona jest redystrybucja zadań i kompetencji między różnymi segmentami władzy publicznej. Samodzielność nie oznacza oczywiście samowystarczalności finansowej, bowiem ta ostatnia wymagałaby gromadzenia takich dochodów, które równoważyłyby wydatki. Stąd też źródła dochodów dzieli się na własne i obce, bądź też na wewnętrzne i zewnętrzne źródła zasilania. Samodzielności nie można także rozpatrywać w oderwaniu od innych struktur państwowych, a finanse samorządowe są elementem finansów publicznych, zatem samodzielność finansowa gmin jest efektem decentralizacji finansów publicznych, a jej istota wynika z możliwości podzielenia się przez państwo niektórymi atrybutami władzy finansowej<sup>21</sup>. Uznać zatem należy, że pojęcie samodzielności finansowej gmin oznacza przyznane im prawo do samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej w ramach określonych przez Konstytucję i ustawy w następujących sferach: gromadzenia dochodów, pozyskiwania przychodów zwrotnych, dokonywania wydatków, tworzenia i wykonywania budżetu. Elementami tej samodzielności są natomiast m.in. ustawowe przekazanie odpowiednich dochodów własnych, uprawnienia do stanowienia i stosowania przepisów finansowych, prawo do zaciągania kredytów, pożyczek i emisji obligacji, prawo do samodzielnego decydowania o kierunkach wydatków i wyborze trybu zamówień publicznych, prawo do uchwalania procedury budżetowej, budżetu

- 20 Szerzej J. Małecki, *Finanse gminy samorządowej de lege lata i de lege ferenda*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1991, z. 2, s. 37 i nast.; K. Jandy-Jendrośka, *Finanse samorządu terytorialnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, Prawo CCXIX 1993, s. 83–84; E. Tegler, *Finansowanie gmin*, Zielona Góra 1994, s. 27–28; A. Drwiłło, J. Gliniecka, *Finanse gmin*, Gdańsk 1995, s. 88 i nast.; K. Piotrowska-Marczak, *Finanse lokalne w Polsce*, Warszawa 1997, s. 94 i nast.; J. Glumińska, *Finansowanie gmin*, Katowice 1997, s. 70–74; A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawno-finansowy*, Warszawa 1997, s. 179 i nast.
- 21 Por. N. Gajl, *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*, Warszawa 1993, s. 18; T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz...*, s. 17; E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 39–40.

(prowizorium budżetowego) i jego zmian, uprawnienie do przenoszenia i blokowania wydatków, tworzenia rezerw i dysponowania nimi, prawo do samodzielnego wykonywania budżetu i dokonywania oceny organu wykonawczego za pomocą instytutu absolutorium<sup>22</sup>.

### 3. Granice samodzielności finansowej gmin

Samodzielności gmin, w tym samodzielności finansowej, jako wartości chronionej i gwarantowanej konstytucyjnie nie wolno jednak absolutyzować. Prawne ramy – a więc i ograniczenia działalności, polegającej na wykonywaniu zadań publicznych, mogą być tworzone w formie ustaw, ale też tylko ustaw. Nie oznacza to jednak, że w tym zakresie ustawodawca może działać całkowicie dowolnie, bowiem konstytucyjna zasada samodzielności gmin przy wykonywaniu ich zadań wiąże również organy państwa w zakresie władzy ustawodawczej. Samodzielność może być ograniczona w drodze ustawy, ale pod warunkiem, że owe ograniczenia znajdują uzasadnienie w konstytucyjnie określonych celach i konstytucyjnie chronionych wartościach, których przedkładanie nad zasadę ochrony samodzielności gmin zależy od oceny ustawodawcy. Zdaniem TK za niesprzeczne z Konstytucją wypada uznać takie tylko ograniczenia, które odpowiadają wymaganiom konstytucyjnym zarówno pod względem formalno-proceduralnym, jak i materialnym<sup>23</sup>. W aspekcie formalnym gwarancją samodzielności jest ustanowienie zasady wyłączności ustawy w odniesieniu do normowania spraw związanych z ustrojem, zakresem i sposobem funkcjonowania gmin. Zatem każda regulacja ustawowa dotycząca powyższych kwestii może podlegać ocenie z punktu widzenia dochowania reguł „przyzwoitej legislacji”, które orzecznictwo TK wyprowadza z zasady demokratycznego państwa prawnego<sup>24</sup>.

Jednakże ustawodawca uprawniony jest do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym, a władztwo to nabiera szczególnego znaczenia w okresie przemian ustrojowych<sup>25</sup>. Charakter uprawnień przysługujących gminom jest bowiem tego rodzaju, że umożliwia ingerencję ustawodawcy w sferę tych uprawnień w zakresie szerszym i na innych zasadach aniżeli w odniesieniu do podmiotów pozostających poza układem administracji publicznej. Ingerencja ustawodawcy jest więc możliwa, lecz nie może być nadmierna<sup>26</sup>, a ustawodawca nie może wprowadzać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości – zwłaszcza niweczących przyjęte proporcje między

22 J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa...*, s. 190 i nast.

23 Por. wyrok TK z dnia 15 grudnia 1997 r., K. 13/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, s. 69 oraz orzeczenie TK z dnia 23 października 1996 r., K. 1/96, OTK 1996, z. II, poz. 36, s. 119 i nast.

24 Por. np. orzeczenie z dnia 4 października 1995 r., K. 8/95, OTK 1995, z. II, s. 35 i z 23 października 1996 r. K. 1/96, s. 329–330.

25 Tak TK w orzeczeniach z dnia 7 grudnia 1993 r., K. 7/93, OTK 1993, z. II, s. 410; z dnia 27 czerwca 1995 r., K. 4/94, OTK 1995, z. I, s. 189 oraz z dnia 17 października 1995 r., K. 10/95, OTK 1995, z. II, s. 60.

26 Por. cyt. wyrok z 17 października 1995 r. w sprawie K. 10/95.



stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, podlegającego ochronie<sup>27</sup>. Prawo do prowadzenia, załatwiania i rozstrzygania na swoją odpowiedzialność spraw o charakterze lokalnym musi zawsze wynikać z konkretnej normy prawnej<sup>28</sup>, a wyłącznym źródłem władzy publicznej samorządu terytorialnego jest prawo stanowione przez państwo<sup>29</sup>.

Granice samodzielności zostały zakreślone przez ustawodawcę w przepisach regulujących pobieranie dochodów z określonych źródeł oraz w przepisach określających zasady i formy dokonywania wydatków<sup>30</sup>. Ani w doktrynie, ani w orzecznictwie nigdy nie ulegało wątpliwości, że samodzielność kształtowania wydatków przez gminę musi realizować się w granicach ustawowych, z których wynika np. bezwzględne pierwszeństwo wydatków na obligatoryjne zadania własne<sup>31</sup>. Niesporne jest też, że na gminy mogą być ustawowo nakładane różnego rodzaju nowe zadania i obciążenia finansowe<sup>32</sup>, a w Konstytucji brak absolutnego zakazu dla wprowadzania obowiązku dokonania określonych wydatków. W płaszczyźnie materialnej zawsze trzeba to jednak traktować jako wyjątek od ogólnej zasady samodzielności finansowej, natomiast w płaszczyźnie formalnej kwestie te przynależą do zakresu wyłączności ustawy, podobnie jak kwestie określenia źródeł dochodów. Oznacza to, że forma ustawy jest konieczna nie tylko dla ogólnego ustanowienia obowiązku poniesienia określonych wydatków na konkretne cele, ale też ustalenia wysokości tych wydatków. Innymi słowy, ogólny poziom wydatków musi być możliwy do ustalenia już na podstawie regulacji ustawowej, która winna zachowywać odpowiedni stopień precyzji oraz szczegółowości i nie może ograniczać się do blankietowych odesłań do regulacji wykonawczych. Z kolei norma zawarta w art. 167 ust. 4 Konstytucji nakłada obowiązek wprowadzania odpowiednich zmian w podziale dochodów publicznych pomiędzy państwo i samorząd w przypadku dokonywania zmian w zakresie jego zadań i kompetencji. Zatem przydzielenie nowych zadań bez zapewnienia nowych źródeł dochodów publicznych lub zwiększenia wydajności już istniejących będzie stanowiło naruszenie konstytucyjnie określonego zakresu władztwa dochodowego, będącego jedną z gwarancji jego samodzielności finansowej.

27 Por. B. Dolnicki, *Samorząd terytorialny – zagadnienia ustrojowe*, Kraków 1999, s. 57.

28 K. Sawicka, *Absolutorium komunalne jako narzędzie wewnętrznej kontroli finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 1999, nr 4, s. 6.

29 Por. uchwała TK z dnia 27 września 1994 r., W. 10/93, OTK 1994, nr 2, poz. 46; także C. Banasiński, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące samorządu terytorialnego po roku obowiązywania Konstytucji RP*, „Samorząd Terytorialny” 1998, nr 12, s. 49.

30 Z. Ofiarski, *Dochody i tryb stanowienia budżetów gminnych*, Warszawa 1991, s. 6 i nast.

31 Por. A. Borodo, *Wydatki gmin w świetle regulacji ustawowych*, Toruń 1992; T. Dębowska–Romanowska, *Wydatki na zadania własne gminy – granice prawne*, (w:) W. Miemiec, B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 rok*, Warszawa 1997, s. 260; C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 354 i nast.; J. Glumińska–Pawlic, (w:) C. Kosikowski (red.), *Finanse samorządowe 2008*, Warszawa 2008, s. 255 i nast.

32 Por. J. Glumińska, *Wpływ zmian legislacyjnych w latach 1991–1996 na gospodarkę finansową gmin*, (w:) *Problemy finansów samorządu terytorialnego*, Toruń 1997, s. 155–162.

#### 4. Obowiązek przekazywania zadań i środków na ich realizację

Podział zadań pomiędzy państwo i samorząd terytorialny nie jest jednak w naszym kraju ani jednoznaczny, ani stabilny i zależy wyłącznie od decyzji władz publicznych, które mogą zmieniać (nawet w trakcie roku budżetowego) zarówno zakres zadań, jak i poziom środków służących ich realizacji. Co prawda rozdzielanie zadań następuje w drodze ustawowej, a art. 15 ust. 2 *in fine* Konstytucji stanowi, że przekazaniu zadań i kompetencji winno towarzyszyć przekazanie środków na poziomie zapewniającym zdolność samodzielnego wykonywania zadań publicznych, jednakże w praktyce zasada ta nie jest do końca respektowana. Zgodzić należy się z twierdzeniem, że kształt i zakres zadań samorządu zależy m.in. od realizowanej przez państwo za pośrednictwem ustaw polityki społecznej, gospodarczej i administracyjnej, która jest następstwem przemian społeczno-gospodarczych i cywilizacyjnych, od powstawania nowych potrzeb publicznych i konieczności ich rozwiązywania oraz od tendencji decentralistycznych, kultury politycznej, tradycji itp.,<sup>33</sup> ale przekazanie nowego zadania musi pociągać za sobą zapewnienie koniecznych środków finansowych. Obowiązek taki wynika zarówno z przepisów powołanego już art. 167 ust. 4 Konstytucji, jak i art. 7 ust. 3 u.o.s.g., a reguły wydatkowania środków publicznych określone zostały w przepisach ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych<sup>34</sup>.

Konstytucja oraz ustawa ustrojowa dokonały generalnego podziału zadań gmin na własne i zlecone, co determinuje także podział wydatków na służące finansowaniu zadań własnych i zadań zleconych. Przekazywanie gminom przez centrum zadań zleconych (poruczonych) wraz ze środkami finansowymi służącymi ich realizacji, wygodne dla centrum, pogłębia jeszcze trudności finansowe tych jednostek, dla których środki te nie są wystarczające<sup>35</sup>. Przedstawioną klasyfikację zadań można jeszcze zmodyfikować, dokonując dalszego podziału zadań własnych na obowiązkowe, którym charakter taki nadały ustawy i fakultatywne, których realizacja następuje w miarę posiadanych środków. Określone w przepisach ustawy ustrojowej zadania własne mają wymiar ogólny (przykładowy), a dopiero ustawy szczególne konkretyzują te zadania i w nich należy szukać podstaw prawnych dotyczących obowiązku ich wykonywania i wydatków budżetowych, służących realizacji tych zadań. Zadania wynikające z ustaw szczególnych stanowią zarazem odpowiedni wykaz wydatków, które powinny zostać ujęte w budżecie gminy, a ich pominięcie może zostać uznane jako działanie naruszające prawo.

Jako przykład można wskazać art. 18 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 roku – Prawo energetyczne<sup>36</sup>, któremu nowe brzmienie nadał art. 61 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialne-

33 A. Borodo, *Prawo budżetowe*, Warszawa 2008, s. 216 i nast.

34 Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.

35 Por. N. Gajl, *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*. Warszawa 1993, s. 60–63.

36 Tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1504 ze zm.

go<sup>37</sup>. Zgodnie z powołanym przepisem – do zadań własnych gminy w zakresie zaopatrzenia w energię elektryczną, ciepło i paliwa gazowe zaliczono finansowanie oświetlenia ulic, placów i dróg, znajdujących się na terenie gminy, a zatem wprowadzono obowiązek finansowania nowych zadań. Powyższy przepis stał się podstawą do wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności art. 61 ustawy o dochodach z art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji. W ocenie wnioskodawców na mocy tego przepisu zobowiązano gminę do pokrywania kosztów oświetlenia ulic, placów, dróg wojewódzkich i powiatowych ze środków budżetu gminy, nie zapewniając jej jednak udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających jej zadań. Wyrokiem z dnia 31 maja 2005 roku Trybunał Konstytucyjny uznał jednak, że art. 61 ustawy w zakresie, w jakim wprowadza zmiany do Prawa energetycznego dotyczące rozszerzenia obowiązku finansowania oświetlenia dróg publicznych przez gminy, jest zgodny z Konstytucją<sup>38</sup>. Dokonując oceny przepisów ustawy o dochodach Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że jest ona wyrazem ogólnej reformy systemu finansów samorządu terytorialnego, której celem ma być zmiana warunków funkcjonowania samorządów terytorialnych, decentralizacja funkcji państwa, a także przeniesienie części dochodów państwa do samorządów i zmiana ich struktury, polegająca na przesunięciu dużej części dochodów, przekazywanych do tej pory jako subwencje i dotacje, do dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. W tym celu zwiększono udział gmin we wpływach z podatków dochodowych, docelowo do 39,34% z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz 6,71% z podatku dochodowego od osób prawnych.

Zauważyć jednak należy, że w związku z uchwaloną w dniu 16 listopada 2006 roku nowelizacją przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>39</sup>, polegającą na znacznym obniżeniu ciężaru podatkowego (poczynając od 2009 roku), zmniejszeniu ulegną wpływy z tytułu udziału w tym podatku. Ustawodawca nie przewidział jednak żadnych rekompensat dla gmin z tego tytułu.

## 5. Ograniczanie władztwa podatkowego gmin

Konstytucja w art. 168 wyposażyła jednostki samorządu terytorialnego w określony zakres władztwa podatkowego, którego granice wyznaczone są ustawowo. Przepis ten jest zbieżny z treścią art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego<sup>40</sup>, który nakazuje, by część zasobów finansowych społeczności lokalnych pochodziła z podatków i opłat lokalnych, których wysokość społeczności

37 Dz.U. Nr 203, poz. 1966 ze zm.

38 Wyrok TK, sygn. K 27/04, OTK–A 2005, nr 5, poz. 54.

39 Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1588).

40 EKSL sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r., ratyfikowana przez RP dnia 14 lipca 1994 r. (Dz.U. Nr 124, poz. 607) jest umową międzynarodową o statusie konwencji. W świetle zasad prawa międzynarodowego postanowienia Karty są wiążące dla państw, które ją ratyfikowały zarówno w stosunkach z innymi państwami, jak i w układzie wewnątrzpaństwowym.

te mają prawo ustalać w zakresie określonym w ustawie. Podkreślić należy, iż po raz pierwszy w polskich regulacjach konstytucyjnych zostało wyrażone władztwo podatkowe, chociaż jest ono wyraźnie ograniczone i sprowadza się generalnie do ustalania wysokości tych podatków i opłat poprzez posługiwanie się określonymi elementami techniki podatkowej, wyraźnie wskazanymi w ustawach i w zakresie przez nie dopuszczonym. Samorząd nie ma więc prawa do samodzielnego nakładania przymusowych świadczeń pieniężnych o charakterze daninowym w stosunku do podmiotów znajdujących się w obrębie jego władzy w celu pokrycia swoich potrzeb, a jego organy stanowiące mają jedynie prawo do ustalania wysokości stawki podatku w granicach wyznaczonych ustawowo i wprowadzania innych zwolnień od podatków o charakterze przedmiotowym, niż przewidziane w ustawie podatkowej. Przypomnieć jednak trzeba, że powyższe uprawnienia przysługują jedynie gminom i też są przez ustawodawcę ograniczane. Jako przykład można wskazać ust. 3 art. 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>41</sup>, zgodnie z którym jeśli stawka minimalna podatku od środków transportowych określona w załącznikach do ustawy jest wyższa niż stawka maksymalna określona w art. 10 ust. 1 ustawy, to rada gminy przyjmuje stawkę minimalną. To rozwiązanie pozbawiało *de facto* rady gmin prawa do kształtowania wysokości stawek – rady nie mogą ich ani podwyższać, ani obniżać, przyjmując stawkę dla poszczególnych rodzajów pojazdów w wysokości określonej w załącznikach do ustawy.

## 6. Rozwój regionalny a uprawnienia organów gmin

Przeprowadzona w Polsce w kilku etapach reforma ustroju państwa, zakończona w 1998 roku, doprowadziła co prawda do decentralizacji zasadniczej części spraw publicznych, ale w ślad za przekazanymi zadaniami nie nastąpiła wystarczająca decentralizacja środków publicznych, tym bardziej, że od 1 stycznia 1999 roku jednostkami samorządu terytorialnego są gminy, powiaty i województwa, dla których powinny być zagwarantowane środki na realizację ich zadań. Jednym z takich zadań jest prowadzenie polityki rozwoju społeczno-gospodarczego, które wymaga koordynacji wydatkowania środków publicznych przeznaczanych na ten cel. Pierwsza próba stworzenia ram prawnych, które usystematyzują i uporządkują reguły oraz sposoby prowadzenia polityki rozwojowej, została podjęta w ustawie z dnia 12 maja 2000 roku o zasadach wspierania rozwoju regionalnego<sup>42</sup>. Ustawa ta dotyczyła jednak tylko koordynacji działań rozwojowych podejmowanych przez Rząd i przez samorządy województw, ale w gminach odebrana została jako próba ograniczenia samodzielności ich organów. Uchwalona w dniu 6 grudnia 2006 roku ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju<sup>43</sup> komplek-

41 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.). Powołany przepis zmieniono art. 55 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

42 Dz.U. Nr 48, poz. 550 z późn. zm.

43 Dz.U. Nr 227, poz. 1658 z późn. zm.

sowo uregulowała to zagadnienie i wprowadziła mechanizmy koordynujące sposób prowadzenia polityki strukturalnej (rozwojowej), przez którą należy rozumieć zespół wzajemnie powiązanych działań podejmowanych i realizowanych w celu zapewnienia trwałego i zrównoważonego rozwoju kraju oraz spójności społeczno-gospodarczej i terytorialnej w skali krajowej, regionalnej lub lokalnej. Zgodnie z przyjętymi rozwiązaniami strategię rozwoju województwa określa samorząd województwa, a zasady, tryb i harmonogram jej opracowania określa sejmik w drodze uchwały. Strategia rozwoju realizowana jest przez regionalne programy operacyjne i przez inne instrumenty prawne oraz finansowe i powinna zawierać diagnozę sytuacji społeczno-gospodarczej województwa oraz określać cele strategiczne polityki rozwoju i kierunki działań podejmowane przez samorząd województwa, a także listę projektów infrastrukturalnych o szczególnym znaczeniu dla osiągnięcia celów i prognozę wysokości środków publicznych służących realizacji tych projektów. Samorząd województwa może występować o dofinansowanie realizacji regionalnego programu operacyjnego środkami budżetu państwa i środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz innymi środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych. Zasady współpracy między administracją rządową a samorządem województwa przy realizacji regionalnych programów operacyjnych określa kontrakt wojewódzki, który zawiera z zarządem województwa minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego<sup>44</sup>. Zakres i warunki dofinansowania programu środkami pochodzącymi z budżetu państwa lub ze źródeł zagranicznych kontraktu określa, w drodze uchwały, Rada Ministrów. Instytucja kontraktu wojewódzkiego dotyczy tylko tych regionalnych programów operacyjnych, które są dofinansowane środkami pozostającymi w dyspozycji administracji rządowej. Pozostałe regionalne programy operacyjne są ustanawiane przez samorząd województwa w pełni samodzielnie. Za prawidłową realizację programu operacyjnego odpowiada instytucja zarządzająca, którą jest zarząd województwa, a nadzór nad realizacją regionalnych programów operacyjnych sprawuje właściwy wojewoda. W przyjętych rozwiązaniach brak jednak miejsca dla organów gmin i powiatów.

## 7. Dysponowanie środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej

W celu prawidłowego wykorzystania środków unijnych i właściwego realizowania Narodowej Strategii Spójności ustawą z dnia 8 grudnia 2006 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw<sup>45</sup> włączono te środki do budżetu państwa, motywując to potrzebą połączenia źródeł finanso-

44 Zob. M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Formy ustalania, realizacji oraz finansowania zadań z zakresu rozwoju regionalnego*, (w:) *Problematyka funkcjonowania samorządu terytorialnego*. Zeszyty Naukowe WSAP w Szczecinie Nr 1/2007.

45 Dz.U. Nr 249, poz. 1832. Zob. także rządowe uzasadnienie projektu ustawy.

wania projektów unijnych w jeden strumień finansowy. W tej sytuacji wszystkie środki, jakie otrzymuje Polska z Unii Europejskiej oraz środki pomocy uzyskanej od państw Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA), stały się dochodami budżetu państwa, a wszystkie środki przeznaczane na finansowanie programów UE stały się wydatkami z tego budżetu, co zapewniło administracji rządowej pełną kontrolę nad strumieniami tych środków. Zmiany w zakresie gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej i innymi środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych, niepodlegającymi zwrotowi znalazły odzwierciedlenie w przepisach działu V ustawy o finansach publicznych. Samorząd województwa, będący instytucją zarządzającą, otrzymuje z budżetu państwa, w formie zaliczki, dotację rozwojową na realizację regionalnego programu operacyjnego. Dotacja ta stanowi dochód samorządu województwa, który z kolei udziela dotacji beneficjentom regionalnych programów operacyjnych. Oznacza to także przekazywanie środków innym jednostkom samorządu terytorialnego, a zatem również decydowanie o ich wydatkach.

## Wnioski

Na gruncie obowiązującego stanu prawnego zauważyć trzeba, że zakres faktycznej samodzielności gmin jest o wiele mniejszy, niż wskazywałyby na to prawne możliwości ich działania. Mając na uwadze ciągle jeszcze tymczasowość przyjętych rozwiązań i konieczność modyfikowania ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, postulować należy ukształtowanie takiego racjonalnego modelu systemu finansowego państwa, w którym istniejące źródła dochodów budżetowych rozdzielone zostaną w sposób gwarantujący jednostkom samorządu terytorialnego własne, wydajne i stabilne źródła dochodów (zwłaszcza jeśli dotyczy to szczebli ponadgminnych). Realizacja w praktyce powyższych postulatów wymaga przede wszystkim dokonania nowego podziału źródeł dochodów publicznych pomiędzy państwem a samorządem, z tym zastrzeżeniem, że nie powinno się w najmniejszym stopniu uszczuplać dochodów, jakimi obecnie dysponują gminy, jeśli ustawodawca w dalszym ciągu podtrzymuje swoje stanowisko, że są one podstawowymi jednostkami tego samorządu.

Zakres samodzielności gmin zależy więc od tego, jakie atrybuty władztwa zostaną im przekazane oraz jakie ograniczenia wynikają z obowiązujących przepisów. Na gruncie aktualnego ustawodawstwa ograniczenia takie można wskazać wprost w Konstytucji (np. art. 163, który stanowi, że samorząd wykonuje zadania nie zastrzeżone dla organów innych władz publicznych), w ustawach podatkowych (precyzujących zakres realnego władztwa podatkowego gmin), w ustawie Prawo zamówień publicznych (nakazującej odpowiednie tryby postępowania przy udzielaniu zamówień, a więc wydatkowaniu środków publicznych) czy w ustawie

o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>46</sup> (która ogranicza organowi podatkowemu I instancji możliwość podejmowania decyzji o ulgach na zasadzie uznania administracyjnego, bowiem udzielanie pomocy jest niedopuszczalne, chyba że na warunkach określonych w tej ustawie). Podkreślić również należy, że o zakresie samodzielności finansowej decydują także czynniki o charakterze ekonomicznym oraz czynniki prawne, stanowiące gwarancje związane z ochroną przyznanych przez przepisy uprawnień.

---

46 Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 ze zm.).

# KONSTITUCYJNE UWARUNKOWANIA WŁADZTWA DANINOWEGO JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

ANDRZEJ NIEZGODA

1. Podstawową cechą samorządu terytorialnego, która znalazła wyraz w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>1</sup>, jest jego samodzielność zarówno w wymiarze ustrojowym, jak również finansowym. Cecha ta odróżnia jednostki samorządu terytorialnego od terenowych organów administracji rządowej. Mimo jednak upływu kilkunastu lat od przywrócenia w Polsce instytucji samorządu terytorialnego zarówno pojęcie, jak treść samodzielności finansowej tego samorządu nie zostało wystarczająco opracowane teoretycznie<sup>2</sup> i wywołuje nadal pewne trudności w praktyce stosowania prawa. Wynika to częściowo z dynamicznego charakteru instytucji samorządu terytorialnego. Nadal zatem uzasadnione są badania mające na celu wyjaśnienie istoty oraz zakresu pojęcia samodzielności finansowej samorządu. Jednym z jej elementów jest władztwo daninowe polegające na możliwości kształtowania konstrukcji niektórych podatków i opłat stanowiących źródła dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. Zakres władztwa daninowego samorządu wymaga wyraźnego umocowania w Konstytucji, ponieważ może w pewnym stopniu ograniczać konstytucyjną zasadę wyłączności ustawowej formy nakładania ciężarów publicznych.

Przyjmując niebudzącą wątpliwości tezę, iż samodzielność samorządu terytorialnego nie polega na autonomii, a jedynie na niezawisłości od hierarchicznie zorganizowanego aparatu administracji rządowej, można analizować samodzielność finansową na co najmniej dwa sposoby. Pierwszy polega na porównaniu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego powiększonych o subwencję ogólną oraz dotacje celowe na zadania własne do wydatków zadań własnych. Akceptując ten sposób analizy, można by dojść do wniosku, iż jednostki samorządu terytorialnego prowadzą samodzielnie gospodarkę finansową wówczas, jeżeli dysponują adekwatnym, do wysokości ponoszonych wydatków, poziomem środ-

1 Zob. art. 165 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. Nr 78, poz. 483, sprost. Dz.U. z 2001 r. Nr 28, poz. 319, zm. Dz.U. z 2006 r. Nr 200, poz. 1471.

2 Istnieją wprawdzie monografie poświęcone pojęciu samodzielności samorządu terytorialnego w ogóle oraz samodzielności finansowej samorządu. Zob. J. Gumińska-Pawlic, Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne, Katowice 2003; W. Miemiec, Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych, Wrocław 2005 oraz A. Wiktorowska, Prawne determinanty samodzielności gminy. Zagadnienia administracyjnoprawne, Warszawa 2002. Zagadnienie władztwa finansowego jednostek samorządu terytorialnego jest w nich analizowane przede wszystkim w oparciu o treść rozwiązań ustawowych. Nie zajmują się więc szerzej zagadnieniem konstytucyjnych determinantów samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.



ków finansowych. Jest przy tym kwestią drugorzędną, z jakich źródeł czerpane są te środki. Natomiast drugi sposób polega na analizie poszczególnych instytucji z zakresu gospodarki finansowej samorządu terytorialnego z punktu widzenia prawnej możliwości prowadzenia przez jednostki samorządu terytorialnego własnej polityki w odniesieniu do gromadzenia dochodów, dokonywania wydatków oraz przygotowywania i wykonywania własnego budżetu. Takie podejście badawcze wysuwa na pierwszy plan kwestię znaczenia dochodów własnych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego oraz prowadzi do sformułowania postulatu szerokiego zakresu władztwa daninowego tych jednostek. Samodzielność w opisywanym rozumieniu istnieje bowiem jedynie wówczas, gdy jednostka samorządu terytorialnego posiada prawne instrumenty kształtowania i realizacji własnej polityki fiskalnej, społecznej i gospodarczej.

2. W doktrynie prawa finansowego wskazuje się wiele zróżnicowanych koncepcji ukształtowania władztwa jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do podatków i opłat<sup>3</sup>. Niezależnie jednak od ich konkretnej treści należy przyjąć, iż regulacja prawna uprawnień jednostek samorządu terytorialnego w zakresie kształtowania i pobierania danin publicznych powinna być dokonana w konstytucji oraz ustawach. Kształtowanie władztwa podatkowego tych jednostek w drodze aktów prawnych stanowionych przez organy administracji rządowej prowadziłyby do przekreślenia samodzielności samorządu. Pamiętać bowiem należy, iż samodzielność ta oparta jest na wyłączeniu jednostek samorządu terytorialnego ze zhierarchizowanej struktury administracji rządowej.

Konstytucyjne ujęcie materii władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego związane jest z dwojakiego rodzaju problemami. Pierwszy z nich obejmuje zakres swobody ustawodawcy zwykłego w odniesieniu do nadawania jednostkom samorządu terytorialnego uprawnień do nakładania i kształtowania danin publicznych, a tym samym określania granic ich samodzielności. Wiąże się on przede wszystkim z zagadnieniem treści, jaką konstytucja nadaje zasadzie wyłączności ustawowej drogi nakładania ciężarów publicznych.

Drugi natomiast dotyczy kwestii samodzielności jednostki samorządu terytorialnego stanowiącej lokalne prawo daninowe w ramach ustalonych ustawami granic. To z kolei zagadnienie może być rozpatrywane w dwu aspektach. Pierwszym z nich jest aspekt względnej trwałości przyznanych jednostkom samorządu terytorialnego uprawnień. Drugim natomiast jest charakter relacji zachodzących między uchwałami organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego, zawierającymi normy prawa daninowego a ustawami. Podstawową kwestią w tym zakresie jest rozstrzygnięcie, czy uchwały te stanowią przepisy wykonawczych do ustaw, czy też nie mają takiego charakteru. Zagadnienie to ma istotny wpływ na wykładnię przepisów ustaw zawierających uprawnienia dla organów samorządu terytorialnego w zakresie stanowienia lokalnego czy regionalnego prawa dani-

3 Zob. np. A. Borodo, Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy, Warszawa 2008, s. 20 i nast.

nowego. Przyjęcie wykonawczego charakteru takich uchwał wiązać się musi z zawężającą wykładnią przepisów określających kompetencje organów jednostek samorządu terytorialnego. Zadaniem gmin, powiatów i województw samorządowych w takim przypadku byłoby bowiem jedynie odczytywanie i realizacja celów, jakie stawiał sobie ustawodawca konstruując ustawy podatkowe. Natomiast przyjęcie stanowiska, według którego lokalne i regionalne prawo daninowe nie stanowi aktów wykonawczych do ustaw, łączy się z założeniem, iż kompetencje przyznane jednostkom samorządu terytorialnego w zakresie kształtowania danin publicznych są instrumentem realizacji polityki kreowanej na poziomie danej jednostki samorządu. Z tego powodu przepisy określające granice tych kompetencji powinny być interpretowane ściśle. Oznacza to postulat, aby kompetencje jednostek samorządu terytorialnego nie zawężyć na podstawie kryteriów niemających wyraźnego oparcia w przepisach ustaw.

Zagadnienie charakteru lokalnego prawa daninowego ma jednak wpływ także na wykładnię przepisów konstytucji określających swobodę ustawodawcy zwykłego co do kształtowania granic władztwa daninowego samorządu terytorialnego. Można bowiem przyjąć, iż samorząd terytorialny, jako upodmiotowienie lokalnej czy też regionalnej społeczności, ma demokratyczną legitymację do sprawowania władzy publicznej, w tym do kształtowania, w pewnym zakresie, ciężarów publicznych. Jeżeli zatem wspomniana demokratyczna legitymacja samorządu terytorialnego przesądza o innym niż wykonawczy charakterze lokalnego prawa daninowego, to zasada wyłączności ustawy w zakresie nakładania i kształtowania podatków i opłat może doznawać pewnych ograniczeń związanych z przekazywaniem kompetencji do kształtowania treści tych danin organom jednostek samorządu terytorialnego. Treść konstytucyjnej zasady wyłączności ustawowej formy nakładania ciężarów publicznych trzeba bowiem ustalać przy uwzględnieniu konstytucyjnej zasady samodzielności samorządu terytorialnego.

**3.** Ustawa konstytucyjna z dnia 17 października 1992 r., zwana Małą konstytucją<sup>4</sup> oraz utrzymane w mocy przepisy Konstytucji z 1952 r.<sup>5</sup> nie normowały zasad podziału kompetencji w zakresie nakładania i kształtowania danin publicznych między państwo a jednostki samorządu terytorialnego. Granice samodzielności tych jednostek w dziedzinie kształtowania podatków i opłat określone były zatem wyłącznie w przepisach ustaw zwykłych<sup>6</sup>. Natomiast Konstytucja z 1997 r., normując podstawowe zagadnienia gospodarki finansowej państwa, uregulowała również zagadnienie nakładania podatków i opłat, a także kompetencje jednostek samorządu terytorialnego w tym zakresie. Podstawowa zasada konstytucyj-

4 Ustawa konstytucyjna o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zm.).

5 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 lipca 1952 r. (tekst jedn. Dz.U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 ze zm.), której niektóre przepisy zostały utrzymane w mocy na podstawie art. 77 Małej konstytucji.

6 Do dnia 1 marca 1994 r., kiedy weszły w życie w stosunku do Polski przepisy Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, umowy międzynarodowej sporządzonej w Strasburgu w dniu 15 października 1985 r., (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze zm.).

na w tym zakresie, zapisana w artykule 217, stanowi, iż: „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. W ten sposób *expressis verbis* wyrażona została, formułowana od dawna w doktrynie oraz orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, zasada wyłączności ustawy w zakresie nakładania danin publicznych<sup>7</sup>. Równocześnie jednak w artykule 168 Konstytucji zagwarantowano jednostkom samorządu terytorialnego uprawnienie do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Aby określić charakter i granice władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego, należy poddać analizie treść obu przytoczonych wyżej przepisów. Wykładnia art. 217 Konstytucji może jednak rodzić pewne trudności. Ustawodawca konstytucyjny bowiem z jednej strony mówi o nakładaniu wszelkich danin, a z drugiej o określaniu pewnych elementów konstrukcyjnych podatków. Gdyby opierać się wyłącznie na ujęciu językowym tego przepisu można by dojść do wniosku, iż nakładanie wszelkich danin publicznych musi następować w drodze ustawowej. Natomiast w odniesieniu do podatków ustawowej formy wymaga również kształtowanie poszczególnych elementów ich treści<sup>8</sup>. Tym samym ustawodawca zwykły w odniesieniu do danin niebędących podatkami mógłby ograniczyć się do określenia podmiotu i przedmiotu obciążonych taką daniną pozostawiając określenie pozostałych elementów jej konstrukcji innym organom państwa lub organom jednostek samorządu terytorialnego. Takie jednak rozumienie omawianego przepisu kłóciłoby się z jego celem, którym jest zastrzeżenie formy ustawy dla kształtowania wszelkich ciężarów i świadczeń publicznych o charakterze pieniężnym<sup>9</sup>. Należy ponadto zauważyć, iż pogląd o wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków wynikających z wszelkich ciężarów publicznych, w tym podatków i opłat, mimo braku wyraźnych regulacji w poprzednio obowiązujących przepisach konstytucyjnych, nie budził wątpliwości zarówno w doktrynie, jak też orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Trzeba więc przyjąć, iż ustawodawca konstytucyjny chciał, aby nakładanie i kształtowanie konstrukcji nie tylko podatków, ale i wszelkich danin publicznych następowało wyłącznie w formie ustawy.

Tak rygorystycznie rozumiana zasada wyłączności ustawy wykluczałaby możliwość przekazania organom jednostek samorządu terytorialnego kompetencji zarówno w zakresie nakładania podatków i innych danin publicznych, jak również kształtowania konstrukcji tych danin z wyjątkiem określania zasad i trybu ich poboru, dla których Konstytucja nie zastrzega wyłączności ustawy. Należy jednak zauważyć, iż Trybunał Konstytucyjny wskazywał, iż zasady wyłączności

7 Zob. np. R. Mastalski, Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy, „Państwo i Prawo” 1993, nr 4, s. 4.

8 Należy oczywiście zauważyć, iż nałożenie daniny nie może nastąpić inaczej jak przez wskazanie jej przedmiotu oraz podmiotów obowiązanych do jej poniesienia. Określenie jednak pozostałych elementów konstrukcji wskazanych w omawianym przepisie Konstytucji stanowi już kwestię wtórną wobec nałożenia daniny.

9 Por. treść art. 84 Konstytucji.

ustawy w zakresie nakładania i kształtowania danin publicznych nie należy traktować w sposób tak restrykcyjny jak w odniesieniu do prawa represyjnego<sup>10</sup>. Dopuszczalne są zatem pewne ograniczenia tej zasady. Określając zakres dopuszczalnych ograniczeń, trzeba, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, uwzględnić, iż art. 217 Konstytucji nie ma charakteru jednolitego<sup>11</sup>. Wprowadza on bezwzględną wyłączność ustawy w zakresie nakładania podatków i innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych. W tych materiach konieczna jest więc wyłączna, precyzyjna i jednoznaczna regulacja ustawowa. Takie konstytucyjne ukształtowanie zasady wyłączności ustawy ma chronić jednostki przed dowolnością w kształtowaniu konstrukcji podatków i opłat oraz stwarzać prawne gwarancje ochrony interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego. Inaczej jednak ujęte zostały końcowe fragmenty art. 217 Konstytucji. Nakazują one bowiem zachowanie formy ustawy dla określenia jedynie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania. Z tego zróżnicowanego ujęcia normatywnej treści zasady wyłączności ustawy wynika możliwość pozostawienia większej swobody regulacyjnej aktom wykonawczym. Jeżeli bowiem wyłączność ustawy odnosi się w sposób bezwzględny tylko do określania „zasad” oraz „kategorii”, to nie ma konstytucyjnych przeszkód, aby materie bardziej szczegółowe zostały przekazane do uregulowania w aktach wykonawczych. Warunkiem przekazania materii przyznawania ulg i wprowadzania zwolnień podmiotowych do regulacji w akcie wykonawczym jest udzielenie w treści ustawy wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania<sup>12</sup>.

Analiza artykułu 217 Konstytucji prowadzić może jednak także do następującego wniosku, odmiennego od zapatrywania sformułowanego przez Trybunał Konstytucyjny. Nałożenie podatku następuje wprawdzie poprzez określenie zarówno podmiotu, jak i przedmiotu opodatkowania. Opodatkowanie zatem nie będzie miało miejsca, gdy nie zostanie określony tak podmiot jak i przedmiot podatku. Jednakże to strona podmiotowa opodatkowania oraz kwestia zwolnień i ulg podatkowych wykazuje większą „drażliwość” społeczną. Niewłaściwy sposób lub forma określenia podmiotu podatku mogą w szczególności prowadzić do naruszenia zasady równości podatkowej lub zasady sprawiedliwości społecznej. Z tego względu ustawodawca konstytucyjny w treści artykułu 217 dwukrotnie odniósł się do zagadnienia podmiotowej strony opodatkowania. Po raz pierwszy w początkowej części przepisu wskazał elementy konstrukcyjne podatków i opłat, których określenie w ustawie powoduje nałożenie daniny. Po raz drugi zaś w końcowej części analizowanego artykułu wskazując, iż w drodze ustawy powinno nastąpić określenie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów

10 Por. J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 57.

11 Por. uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1999, nr 7, s. 156.

12 Por. uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 września 1998 r., sygn. akt U 1/98, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1998, nr 5, s. 63.

zwolnionych od podatków<sup>13</sup>. Artykuł 217 Konstytucji wyraża w ten sposób zamiar prawodawcy zastrzeżenia, nie zaś złagodzenia, wymagań co do ustawowej formy kształtowania poszczególnych elementów konstrukcji danin publicznych. Omawiany przepis nie zawiera zatem przyzwolenia ustawodawcy konstytucyjnego na to, aby w formie przepisów wykonawczych stanowionych przez organy administracji publicznej określać szczegółowe materie co do ulg, umorzeń oraz zwolnień podmiotowych od podatków i opłat. Takie właśnie rozumienie analizowanego przepisu w pełni odpowiada zasadniczemu celowi, jaki leży u podstaw konstytucyjnego wymagania ustawowej formy nakładania danin publicznych. Polega on na tym, że nałożenie podatku lub opłaty oraz kształtowanie ich konstrukcji wymaga zgody podmiotów obciążonych daniną wyrażonej bezpośrednio lub poprzez organ przedstawicielski<sup>14</sup>.

Niezależnie jednak od tego, który z dwóch przedstawionych wyżej sposobów rozumienia zasady ustawowej formy nakładania podatków i opłat uznać należy za właściwy, to trzeba zauważyć, iż omawiana zasada ogranicza lub wyłącza możliwość kształtowania pewnych elementów konstrukcji danin publicznych w formie aktów wykonawczych wydawanych przez organy administracji publicznej. Wprawdzie samorząd terytorialny przynależy do systemu organów wykonawczych, to jednak wykonywanie przez niego funkcji z zakresu administracji publicznej nie opiera się na delegowaniu na samorząd uprawnień przez organy administracji rządowej. Przeciwnie, jednostki samorządu terytorialnego pozostając elementem ustroju państwa, wykonują administrację publiczną w granicach ustaw ale samodzielnie, opierając się na legitymacji wynikającej z demokratycznych wyborów do ich organów przez członków społeczności samorządowej. Taki właśnie charakter samorządu terytorialnego wynika z art. 165 ust. 2 Konstytucji<sup>15</sup> oraz preambuły i art. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego<sup>16</sup>. Z tego względu przepisy prawa miejscowego stanowione przez organy samorządu terytorialnego nie mają charakteru wykonawczego. Jak stanowi bowiem art. 94 Konstytucji wydawane są one na podstawie i w granicach ustaw. Przepisy te nie mają jednak

13 Takie odczytanie przepisu zawartego w omawianym artykule Konstytucji zakłada pewną niekonsekwencję redakcyjną prawodawcy, który dwukrotnie, lecz ze zróżnicowanym poziomem szczegółowości, określa ten sam element normy prawnej. Należy jednak wziąć pod uwagę, iż przepisy konstytucyjne mają wymiar nie tylko pozytywno-normatywny, ale również programowy. Zob. N. Gajl, Skarb Państwa, Warszawa 1996, s. 38.

14 Myśl tę wyraża hasło: „nie ma podatków bez reprezentacji” sformułowane w XVIII w. przez kolonistów amerykańskich w proteście przeciwko nakładaniu na kolonie danin publicznych przez Parlament Brytyjski, w którym nie było ich przedstawicieli. Por. F. H. M. Grapperhaus, Opowieści podatkowe drugiego milenium, Toruń 2000, s. 85.

15 Powołany przepis statujący samodzielność samorządu terytorialnego jest wyrazem określonej koncepcji samorządu znajdującej konstytucyjne ujęcie także w treści art. 170 i 169. Wskazują one na to, iż podstawą samorządu terytorialnego jest społeczność samorządowa. Egzemplifikacją tej właśnie koncepcji samorządu terytorialnego są przepisy art. 1 i 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm., art. 1 i 2 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 ze zm. oraz art. 1 i 6 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 ze zm.

16 W treści preambuły strony umowy uznają, iż samorząd terytorialny jest jedną z zasadniczych podstaw ustroju demokratycznego, zaś art. 3 w ust. 2 wskazuje, iż zarządzanie zasadniczą częścią spraw publicznych należeć powinno do społeczności lokalnej reprezentowanej przez organy przedstawicielskie lub wykonującej swoje uprawnienia bezpośrednio w drodze referendum.

na celu wykonania ustaw. Różnią się one zatem zdecydowanie od rozporządzeń wykonawczych do ustaw, o których mowa w art. 92 Konstytucji. Rozporządzenia bowiem wydawane mogą być jedynie na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w jego granicach, w celu wykonania ustawy oraz zgodnie z określonymi w ustawie wytycznymi co do treści aktu wykonawczego. Brak w Konstytucji zastrzeżenia wykonawczego charakteru przepisów prawa miejscowego stanowiących przez organy samorządu terytorialnego wynika z samodzielności samorządu, która – jak stanowi art. 16 ust. 2 Konstytucji – polega m.in. na tym, iż jednostki samorządu terytorialnego wykonują zadania publiczne we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Tak rozumiana samodzielność nie ma charakteru abstrakcyjnego, lecz powinna służyć realizacji dobra członków społeczności samorządowej<sup>17</sup>. Organy jednostek samorządu terytorialnego muszą zatem posiadać realne możliwości realizacji rozpoznanych przez siebie potrzeb społeczności samorządowej<sup>18</sup>. W przeciwnym wypadku samodzielność samorządu stanie się fikcją.

Powyższe rozważania dotyczące charakteru samodzielności samorządu terytorialnego i jego demokratycznego umocowania dają podstawę do stwierdzenia, iż restrykcyjne rozumienie konstytucyjnej zasady ustawowej formy nakładania danin publicznych nie jest uzasadnione w odniesieniu do kompetencji samorządu w zakresie kształtowania konstrukcji podatków i opłat. Wynikający z Konstytucji oraz Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego charakter samorządu terytorialnego skłania raczej do opowiedzenia się za dopuszczalnością szerszego ujęcia kompetencji organów samorządu terytorialnego. O ile zatem określanie szczegółowych kwestii co do ulg, umorzeń oraz zwolnień podmiotowych od podatków i opłat w przepisach rozporządzeń wykonawczych wydawanych przez organy administracji rządowej musi budzić wątpliwości co do zgodności z zasadą ustawowej formy nakładania danin publicznych, to należy dopuścić kształtowanie tych elementów przez samorząd w formie przepisów prawa miejscowego wydawanych na podstawie i w granicach ustaw. W tym drugim przypadku nie zostaje naruszony zasadniczy cel zasady ustawowej formy nakładania danin publicznych. Kształtowanie konstrukcji podatków i opłat dokonywane jest bowiem przez organ przedstawicielski, jakim jest rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa.

Z kolei artykuł 168 Konstytucji przyznaje jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Zasadniczo zbieżny z jego treścią jest przepis artykułu 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego<sup>19</sup>. Powołany przepis Konstytucji ana-

17 Zob. art. 23a ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, art. 20 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym oraz art. 22 ust. 1 ustawy o samorządzie województwa.

18 Nie można zaś mówić o realności zaspokajania potrzeb społeczności samorządowej bez szerokich uprawnień w zakresie kształtowania dochodów własnych.

19 Tekst oryginalny Karty zawiera sformułowanie o częściowo węższym zakresie uprawnień społeczności lokalnych do kształtowania podatków i opłat niż artykuł 168 Konstytucji. Ze względu jednak na charakter norm Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, jak również na miejsce tego aktu prawnego w systemie prawa polskiego, nie może to być argumentem za zawężającą wykładnią powołanego przepisu Konstytucji.

lizowany w związku z jej artykułem 217 wyklucza zatem, jak łatwo zauważyć, możliwość przekazania jednostkom samorządu terytorialnego kompetencji do nakładania podatków i opłat. Reguluje on zaś dwie inne kwestie. Pierwszą z nich jest forma przekazania, a drugą treść możliwych do przekazania jednostkom samorządu terytorialnego kompetencji w zakresie kształtowania konstrukcji danin publicznych. Zastrzeżenie formy ustawy dla określania zakresu kompetencji gmin, powiatów i województw samorządowych jest istotną gwarancją ich samodzielności. Zgodnie bowiem ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego uprawnienia organów jednostek samorządu terytorialnego określone ustawowo nie mogą być ograniczane, pomniejszane lub znoszone aktami podstawowymi<sup>20</sup>.

Odnosząc się z kolei do drugiej kwestii uregulowanej w omawianym artykule Konstytucji, należy zauważyć, iż nie określa on wprost uprawnień jednostek samorządu terytorialnego w zakresie kształtowania poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatków i opłat. Stanowi jedynie ogólnie o możliwości przekazania jednostkom samorządu uprawnień do określania wysokości opłatków i opłat lokalnych. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, iż artykuł 217 Konstytucji wprowadzający zasadę wyłączności ustawowej formy nakładania danin publicznych sformułowany został dość precyzyjnie, przy użyciu wyrażeń o jednoznacznej treści. Natomiast omawiany artykuł 168 zawiera wyrażenie nieostre: „ustalenie wysokości podatków i opłat”. Takie sformułowanie powołanych przepisów Konstytucji pozwala przyjąć, iż zamiarem ustrojodawcy było pozostawienie ustawodawcy zwykłemu daleko idącej możliwości co do ukształtowania zakresu kompetencji organów samorządu terytorialnego. Jednocześnie treść przekazywanych kompetencji powinna być w ustawach wyraźnie określona. Z treści artykułu 168 wynika bowiem, iż ustawa powinna wyznaczać granice przekazanych jednostkom samorządu terytorialnego kompetencji.

Dla ustalenia normatywnej treści omawianego przepisu Konstytucji istotne znaczenie ma ustalenie znaczenia pojęć: „ustalenie wysokości podatków i opłat” oraz „podatki i opłaty lokalne”. Należy przy tym pamiętać, iż ustalenie znaczenia pojęć konstytucyjnych powinno mieć charakter autonomiczny. W szczególności zaś niewłaściwe byłoby wyjaśnianie pojęć zawartych w konstytucji w świetle obowiązującego ustawodawstwa zwykłego. Pierwsze z powołanych wyżej pojęć nie może być zatem, co oczywiste, rozumiane wyłącznie jako ustalenie wysokości zobowiązania w zakresie podatków i opłat. Należy dopuścić możliwość rozumienia pojęcia „ustalenie wysokości podatków i opłat” jako nadającego jednostkom samorządu terytorialnego kompetencje w zakresie kształtowania treści wskazanych ustawą danin publicznych. Wówczas oznaczać może ono zarówno kształtowanie podstawy opodatkowania oraz stawek podatkowych, jak również wpro-

20 Por. uzasadnienie uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r. w przedmiocie ustalenia powszechnie obowiązującej wykładni art. 4 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, sygn. akt W 2/96, Wspólnota 1996, nr 33, s. 24. Uchwały Trybunału w sprawie ustalenia wykładni ustaw utraciły wprawdzie moc powszechnie obowiązującą, jednak – jak się wydaje – wiele z nich będzie nadal oddziaływać zarówno na orzecznictwo, jak na doktrynę.

wadzanie ulg oraz zwolnień od podatków i opłat. Treść wszystkich wskazanych elementów konstrukcji danin wpływa bowiem na wysokość kwoty podatku czy opłaty przypadających do zapłaty.

Możliwość przekazania organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego kompetencji do określania, w granicach ustaw, stawek podatkowych nigdy nie budziła w literaturze przedmiotu ani w orzecznictwie wątpliwości. Pojawiały się one natomiast, zwłaszcza od wejścia w życie obowiązującej Konstytucji, w odniesieniu do zakresu możliwych do przekazania organom samorządu terytorialnego kompetencji do wprowadzania zwolnień i ulg podatkowych. Ostatecznie wskazane wyżej wątpliwości spowodowały reakcję ustawodawcy zwykłego, który *expressis verbis* zastrzegł w przepisach odpowiednich ustaw, iż rada gminy może wprowadzać ulgi i zwolnienia wyłącznie o charakterze przedmiotowym<sup>21</sup>. Wprowadzanie zwolnień i ulg podmiotowych oraz o mieszanym podmiotowo–przedmiotowym charakterze stało się zatem niedopuszczalne. Zakres kompetencji jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, zgodnie z treścią artykułu 168 Konstytucji, określa bowiem ustawa.

Rozwiązanie takie pozostaje zasadniczo w zgodzie z treścią Konstytucji. Ustawodawcy zwykłemu przysługuje bowiem, jak była o tym mowa, daleko idąca swoboda w określaniu uprawnień samorządu terytorialnego w odniesieniu do kształtowania jego dochodów. Należy jednak zauważyć, iż zawężanie kompetencji w zakresie wprowadzania ulg i zwolnień podatkowych jedynie do ulg i zwolnień przedmiotowych nie było konieczne. W szczególności nie wydaje się trafny pogląd, według którego wprowadzanie zwolnień podmiotowych od podatków i opłat oznacza w każdym przypadku uchylenie wynikającego z ustawy obowiązku podatkowego, więc jest niedopuszczalne w świetle artykułu 217 Konstytucji. Wprowadzanie zaś zwolnień przedmiotowych nie pociąga za sobą takiego skutku, a zatem jest dopuszczalne. Zwolnienia będące elementem konstrukcji daniny publicznej, niezależnie bowiem od ich podmiotowego czy przedmiotowego charakteru, wywołują tymczasem taki sam skutek. W ich następstwie podatnik nie ma obowiązku zapłaty całości lub tylko części kwoty podatku. Ciężą jednak na nim inne obowiązki wynikające z ustawy podatkowej. Wprowadzanie zwolnień podatkowych, niezależnie od ich charakteru, mieści się więc w zakresie kompetencji do ustalania wysokości podatków i opłat. Jeżeli zaś tak, to ewentualne kompetencje do wprowadzania zwolnień podmiotowych, jako objęte zakresem artykułu 168 Konstytucji, nie naruszałyby sformułowanej w artykule 217 zasady ustawowej formy nakładania danin publicznych. Gdyby jednak przyjąć, iż wprowadzanie zwolnień podmiotowych przez organy jednostek samorządu terytorialnego wy-

21 Zob. ustawa z dnia 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1680), ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682) oraz ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1683).



kracza poza określanie wysokości podatków i opłat, to również należałoby uznać je za zgodne z Konstytucją. Przemawia za takim stanowiskiem pogląd, wyrażony w powołanym wyżej orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, iż zasady wyłączności ustawy w zakresie nakładania danin publicznych nie należy rozumieć w sposób skrajnie rygorystyczny. Możliwe jest zatem, w granicach określonych przez ustawy, określanie szczegółowych kwestii odnoszących się do zwolnień podmiotowych przez organy samorządu terytorialnego.

Z kolei pojęcie „podatków i opłat lokalnych”, w odniesieniu do których możliwe jest przekazanie części władztwa daninowego jednostkom samorządu terytorialnego, nie powinno być zawężane do podatków i opłat uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych<sup>22</sup>. Należy zauważyć, iż zarówno w Konstytucji, jak również w literaturze przedmiotu brak jest wyraźnych i jednoznacznych kryteriów pozwalających rozstrzygnąć o lokalnym charakterze daniny. Wręcz przeciwnie, wskazuje się na umowność pojęcia lokalności i różne jej poziomy<sup>23</sup>. Dlatego też należy przyjąć, iż ustawodawca konstytucyjny w art. 168 użył pojęcia „podatki i opłaty lokalne” w szerokim rozumieniu, niejako przeciwstawiając je pojęciu podatków i opłat centralnych<sup>24</sup>. Nie ma zaś formalnych przeszkód, aby konkretny podatek czy opłata zostały przyznane jednostkom samorządu terytorialnego, stając się tym samym daniną lokalną. Z tego względu to właśnie zakres kompetencji przekazanych organom jednostek samorządu terytorialnego przesądza o zaliczeniu danej daniny do podatków czy opłat lokalnych<sup>25</sup>. Zawężanie zatem pojęcia, o którym mowa, a tym samym kompetencji organów jednostek samorządu terytorialnego tylko do danin uregulowanych w tej ustawie, kłóciłoby się z tendencją do poszerzania roli i znaczenia samorządu terytorialnego wyrażaną w szeregu przepisów Konstytucji. Ostatecznie więc katalog podatków i opłat lokalnych określa ustawodawca zwykły, przyznając organom jednostek samorządu terytorialnego kompetencje do kształtowania takich elementów prawopodatkowego stanu faktycznego, jak podstawa opodatkowania, stawki, ulgi i zwolnienia czy inne elementy konstrukcji daniny. Z Konstytucji nie można bowiem wyprowadzać w tym zakresie jakichkolwiek ograniczeń.

**4.** Przeprowadzone powyżej rozważania dają podstawę do sformułowania następujących wniosków. Po pierwsze wynikająca z Konstytucji oraz Europejskiej

22 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.).

23 Por. np. L. Patrzalek, Cele polityki podatkowej gminy, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 12, s. 47 oraz E. Ruśkowski, Finanse lokalne w dobie akcesji, Warszawa 2004, s. 13–15.

24 Tak też rozumiane bywa to pojęcie w literaturze przedmiotu. Por. np. L. Etel, E. Ruśkowski, Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Warszawa 1996, s. 47; A. Hanusz, Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz, Warszawa 1995, s. 3; W. Nykiel, Podatki lokalne aspekty prawoporównawcze, „Acta Universitatis Lodzensis Filia Iuridica” 1992, s. 54.

25 Ze względu na kryterium zakresu przekazanych jednostkom samorządu kompetencji podatki i opłaty podzielić można na daniny lokalne, których wszystkie elementy konstrukcyjne określone są przez organy samorządowe, daniny lokalno-państwowe, których jedynie niektóre elementy kształtowane przez organy samorządu oraz daniny przekazane, których wszystkie elementy określają ustawy. Por. T. Dębowska-Romanowska, Prawo budżetowe państwa i samorządu terytorialnego, (w:) Prawo finansowe, praca zbiorowa pod red. W. Wojtowicz, Warszawa 2000, s. 164.

Karty Samorządu Lokalnego zasada samodzielności samorządu terytorialnego pozostanie fikcją, jeżeli organy jednostek samorządu terytorialnego nie zostaną wyposażone w odpowiednio szerokie kompetencje w zakresie kształtowania dochodów własnych. Granice tych kompetencji określa konstytucyjna zasada ustawowej formy nakładania danin publicznych. Po drugie, oba powołane wyżej akty prawne pozostawiają ustawodawcy zwykłemu daleko idącą swobodę co do rodzaju i zakresu kompetencji do określania konstrukcji podatków i opłat, jakie mogą być przekazane organom jednostek samorządu terytorialnego. Po trzecie wreszcie, dokonane w 2002 r. zawężenie uprawnień rad gmin w zakresie wprowadzania zwolnień i ulg podatkowych jedynie do zwolnień i ulg podmiotowych, jakkolwiek formalnie zgodne z Konstytucją, nie było konieczne. Co więcej, uzasadniony wydaje się postulat przywrócenia kompetencji organów samorządu terytorialnego do wprowadzania zwolnień i ulg podmiotowych.

# KONSTYTUCYJNE UWARUNKOWANIA SAMODZIELNOŚCI FINANSOWEJ SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W ASPEKTCIE DECYZYJNYM (ZARZĄDCZYM)

JOANNA M. SALACHNA

## 1. Uwagi wprowadzające – istota problemu oraz sformułowanie tezy

Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego (jst.) bywa głównym lub też jednym z zasadniczych zagadnień omawianych w różnego rodzaju opracowaniach, w tym monografiach<sup>1</sup>. Jednakże jest ona rozpatrywana przede wszystkim w ujęciu zasobowym, w kontekście prawnej konstrukcji publicznego systemu finansowego, incydentalnie zaś i w ograniczony sposób poprzez pryzmat zarządczy<sup>2</sup>. Dzieje się tak, mimo iż wyrażane są poglądy, że wśród warunków samodzielności znajdują się określone formy władztwa (decydowania o określonych sprawach)<sup>3</sup>. Stąd też w literaturze prawnofinansowej występuje wyraźny deficyt refleksji odnośnie do prawnych ram samodzielności w aspekcie decyzyjnym (zarządczym). Sprecyzowania w tym miejscu wymaga, z jaką sferą funkcjonowania należy identyfikować ujęcie decyzyjne (zarządcze) samodzielności prowadzenia gospodarki finansowej przez jst. Otóż po pierwsze, chodzi o działania organów jst. (a nie np. kierownictwa ich jednostek organizacyjnych). Wynika to z określenia podmiotu odniesienia, którym są jst. realizujące zadania za pośrednictwem swoich organów (stanowiących i wykonawczych). Po drugie – rozpatrywaniu podlegają akty finansowe zarówno o charakterze strategicznym, jak też bieżącym. W końcu sama samodzielność, postrzegana przez pryzmat podejmowania przez organy jst. decyzji (aktów) finansowych, oznacza swobodę działań, która jednak nie może być utożsamiana z dowolnością. Zatem określenie ram samodzielności decyzyjnej jst. (a więc formalnej) wymaga analizy zakresu kompetencji organów

1 Przed wszystkim: E. Kornberger–Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001; J. Glumińska–Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Katowice 2003; W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005; A. Ostrowska, *System prawnofinansowy powiatów a decentralizacja finansów publicznych*, Białystok 2006.

2 Zob. J. Glumińska–Pawlic, *Samodzielność...*, *op. cit.*, s. 183 i nast.

3 Zob. np. E. Ruśkowski, *Finanse lokalne a decentralizacja finansów publicznych*, (w:) E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007, s. 29.

jst. w sprawach finansowych. Na marginesie – w omówieniu pominięta zostanie, istotna skądinąd, kwestia ustalenia rozumienia „spraw finansowych”.<sup>4</sup>

Delimitacja ram (prawnych), w których jst. dysponują swobodą podejmowania decyzji, ma niezwykle istotne znaczenie z punktu widzenia prowadzenia przez nie gospodarki finansowej, ponieważ warunkuje możliwe w danych warunkach i czasie<sup>5</sup> działania (ich warianty). Tymczasem w doktrynie, jak już wskazano, kwestie te, jeśli w ogóle się pojawiają, są traktowane marginalnie. Natomiast praktyka wskazuje, że legalność określonej (konkretnej) decyzji finansowej organu jst., za wyjątkiem działań na gruncie prywatnoprawnym, generalnie uznawana jest wówczas, gdy przepisy *expressis verbis* wskazują na dany rodzaj zachowania. Kwestionowane często są natomiast m.in. te działania (akty), których przedmiot rozstrzygnięcia wprawdzie mieści się w zakresie działalności jst. danego szczebla, ale jego typ (np. w postaci udzielenia dotacji) nie został przewidziany obowiązującymi regulacjami.

Na tle tych wstępnych ustaleń oraz zapewnionej konstytucyjnie samodzielności jst. wyjaśnienia zatem wymaga kwestia określania ram (granic) swobody decyzyjnej samorządu terytorialnego w zakresie prowadzonej przez nie gospodarki finansowej. Nie bez znaczenia dla jej rozstrzygnięcia pozostają odpowiedzi na bardziej szczegółowe pytania, mianowicie:

- czy organy jst., podejmując określone decyzje (akty) finansowe, muszą wykazywać się prawnie uszczegółowionymi w takim samym stopniu kompetencjami podmiotowymi i przedmiotowymi;
- oraz czy dodatkowo rodzaj przyjętego w decyzji (akcie) rozwiązania musi mieć wyraźne oparcie w powszechnie obowiązujących przepisach prawa?

W dalszej części opracowania podejmę próbę ukazania, iż zakres finansowej samodzielności (swobody) decyzyjnej kształtowany jest w zależności od sfery stosunków prawnych podejmowanego przez organy jst. działania. Natomiast generalnie uznawanie, iż dane (konkretne rodzajowo) decyzje w sferze publicznoprawnej muszą zawsze znajdować wprost (*expressis verbis*) oparcie w ogólnie obowiązujących przepisach prawnych, wywodzi się z nieuprawnienie zawężającej interpretacji regulacji Konstytucji RP<sup>6</sup> w zakresie sformułowanej zasady le-

4 Dotyczy ona bowiem wyodrębnienia ze wszystkich (całości) spraw jst. – które skądinąd zawsze mają skutek finansowy – pewnej ich kategorii („spraw finansowych”) wedle jakiegoś kryterium. Z punktu widzenia zakresienia granic samodzielności decyzyjnej (formalnej) nie ma to większego znaczenia, jakkolwiek jest ono niezwykle istotne (a i kontrowersyjne) w zakresie innych zagadnień (np. nadzoru sprawowanego przez regionalne izby obrachunkowe) – por.: T. Dębowska–Romanowska, Spór wokół koncepcji regionalnych izb obrachunkowych w świetle art. 171 ust. 2 Konstytucji RP, (w:) J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku (red.), 15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, Poznań 2007.

5 W kontekście „finansowym” są to przede wszystkim: wielkość posiadanych lub możliwych do pozyskania zasobów finansowych; rodzaje zadań, które muszą być realizowane przez jst.; potrzeby społeczności lokalnej.

6 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).

galizmu, rozpatrywanej w kontekście gwarantowanej samodzielności samorządu terytorialnego. Uogólniając – prawne granice finansowej samodzielności decyzyjnej (zarządczej) jst. nie są „sztywne” i jednolite dla wszystkich rodzajów podejmowanych działań.

## 2. Wyznaczanie granic decyzyjnej samodzielności finansowej jst. – przyczyny problemów oraz regulacje konstytucyjne

Przyczyn występujących niejednokrotnie problemów praktycznych dotyczących rozstrzygnięcia, czy jst. (jej organ) był władny do podjęcia danej decyzji (aktu), upatrywać należy – jak się wydaje – w sposobie postrzegania następujących, powszechnie respektowanych reguł:

- 1) w prawie publicznym nie obowiązuje zasada, że zachowania niezakazane są dozwolone,
- 2) dozwolone są tylko takie zachowania organów publicznoprawnych, które wyraźnie wynikają z obowiązujących przepisów.

Od razu zastrzeżenia wymaga, że przytoczone zasady bynajmniej nie mogą być podważane, aczkolwiek ich interpretacja dokonywana w odniesieniu do działalności jst. musi uwzględniać jeszcze inne podstawowe zasady, które wyrażone są w Konstytucji RP. Zanim jednak będzie o nich mowa, podnieść trzeba dodatkowo, że dozwolanie w zakresie wszelkich decyzji (aktów) finansowych organów jst. tylko tego, co wprost (*expressis verbis*) ma oparcie w przepisach prawnych, wynika z szerokiego odnoszenia administracyjnoprawnej zasady kompetencyjności, która jest jedną z pierwszorzędných i bezwzględnie obowiązujących wytycznych, ale – co istotne – na gruncie stosowania prawa przez organy administracji.<sup>7</sup> W tym miejscu zaznaczenia wymaga, że organy jst., podejmując strategiczne i bieżące decyzje finansowe, działają przede wszystkim jako organy władzy publicznej, a nie administracji publicznej (którymi bywają w niektórych, w tym finansowych sprawach organy wykonawcze gmin lub przewodniczący zarządów powiatów i województw).<sup>8</sup> Przypisane natomiast zadania realizują w imieniu i na odpowiedzialność jst. (art. 16 ust. 2 w zw. z art. 169 ust. 1 Konstytucji RP). Nie oznacza to bynajmniej nieskrępowanej swobody w podejmowaniu działań, ponie-

7 Zwana jest ona powszechnie zasadą praworządności – zob. np. M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2004, s. 17–18. Sformułowana jest w art. 6 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.) i stanowi, iż organy administracji publicznej działają na podstawie przepisów prawa.

8 Oczywista jest przy tym konstatacja, iż o ile władztwo publiczne sprawowane przez dany podmiot obejmuje niejednokrotnie także działalność administracyjną (organ władzy jest jednocześnie w określonych sprawach organem administracji), o tyle z posiadania (wyłącznie) statusu organu administracji nie można wywodzić kompetencji władztwa publicznoprawnego.

waż organy władzy publicznej, zgodnie z wyrażoną zasadą legalizmu (art. 7 Konstytucji RP) zobowiązane są do działania na podstawie i w granicach prawa.

Zestawienie administracyjnoprawnej zasady kompetencyjności (zwanej także praworządnością) z konstytucyjną zasadą legalizmu prowadzi do wniosku, iż ta pierwsza (działanie na podstawie przepisów prawa) jest zakresowo węższa i mieści się całkowicie w ramach legalizmu (działanie na podstawie i w granicach prawa).<sup>9</sup> Wyjaśnienia zatem wymaga, jak należy dekodować zasadę legalizmu, która nie tylko zakreśla granice samodzielności decyzyjnej jst., ale także *implicite* wyznacza odczytywanie kryterium nadzoru w sprawach finansowych<sup>10</sup>. Upředzająco zaznaczenia wymaga, iż powołana reguła zawarta w art. 7 Konstytucji RP odnosi się nie tylko do działalności prawotwórczej<sup>11</sup>, ale także do aktów stosowania prawa<sup>12</sup>. Jak wynika z wcześniejszych ustaleń, w zakresie podejmowania określonych zachowań wymaga ona od organów władzy spełnienia jednocześnie dwóch warunków, mianowicie posiadania stosownej kompetencji oraz korzystania z tej kompetencji w granicach prawa. W dalszym wywodzie zaprezentowane zostaną najpierw ogólne dyrektywy pojmowania elementów składających się na pojęcie legalizmu, dalej zaś podjęta zostanie próba ich „adaptacji” na potrzeby ustalenia decyzyjnej samodzielności jst. w zakresie spraw finansowych.

Zgodnie z generalnymi wytycznymi kompetencyjność zachowana jest wówczas, gdy dane działanie organu władzy publicznej znajduje stosowne (wyraźne) upoważnienie (podstawę) w obowiązującym prawie. Nie może mieć tu zatem miejsca domniemanie kompetencji w sytuacjach braku regulacji oraz o wywodzenie jej z innej rodzajowo podstawy prawnej działania organu.<sup>13</sup> Konieczność istnienia wyraźnego umocowania prawnego do określonych działań wyklucza jednocześnie wykładnię polegającą na dorozumianym ograniczeniu obowiązywania przepisów.<sup>14</sup> Podkreśla się przy tym, że przedsięwzięte przez organ zachowania muszą przebiegać wedle ustanowionych procedur.<sup>15</sup> Ma to szczególne znaczenie w toku działalności prawotwórczej (zapewnia m.in. demokratyzm postępowania).<sup>16</sup>

9 W literaturze podkreśla się, iż legalizm znajduje swój częściowy wyraz m.in. w formułowanej, w nauce prawa administracyjnego, zasadzie kompetencyjności – W. Sokolewicz, Komentarz do art. 7 Konstytucji, (w:) L. Garlicki (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. V, Warszawa 2007, s. 8. Szerzej na ten temat: W. Jakimowicz, Wykładnia w prawie administracyjnym, Warszawa 2006, s. 67 i nast.

10 Zgodnie bowiem z art. 171 ust. 2 w zw. z ust. 1 tej regulacji Konstytucji RP w zakresie spraw finansowych nadzór nad działalnością jst. sprawują regionalne izby obrachunkowe na podstawie kryterium legalności.

11 Por. wyrok TK z 18 lipca 2006 r., U 5/04, OTK ZU 2006, nr 7A, poz. 80.

12 Szerzej na ten temat: W. Jakimowicz, Wykładnia w prawie administracyjnym, Warszawa 2006, s. 67 i nast.

13 Tak m.in. w uchwale TK z 10 maja 1994 r., W 7/94, OTK 1994, cz. I, poz. 23; wyrokach TK z 14 czerwca 2000, P 3/00, OTK ZU 2000, nr 5, poz. 138 oraz z 27 maja 2002 r., K 20/01, OTK ZU 2002, nr 3A, poz. 34.

14 „[...] Nawet w sytuacji, gdy »wykładnia« taka zostaje dokonana ze słuszną intencją” – Wyrok TK z 15 kwietnia 2003 r., SK 4/02, OTK 2003, nr 4A, poz. 31.

15 W. Sokolewicz, Komentarz do art. 7..., *op. cit.*, s. 11 (i powołane tam orzecznictwo) oraz P. Winczorek, Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2000, s. 19.

16 Por. np. wyroki TK: z 23 marca 2006 r., K 4/06, OTK ZU 2006, nr 3A, poz. 32; z 20 lipca 2006 r., K 40/05, OTK ZU, nr 7A, poz. 82.

Z kolei generalna dyrektywa zachowania „granic prawa” zobowiązuje organy władzy publicznej do przestrzegania prawa, co oznacza, iż muszą one respektować zarówno wprowadzone prawnie zakazy, jak też stosować ustanowione nakazy.<sup>17</sup> Można zatem stwierdzić, iż organ władzy, korzystając z przypisanej mu kompetencji, ma podjąć rozstrzygnięcie, które jeśli nie ma w danym przypadku określonego nakazu zachowania – nie będzie w świetle przepisów zakazane. Niezależnie jednak od tego ustalenia, podkreśla się, że pojęcie prawa, które wyznacza granice (ramy) zachowań organów władzy publicznej, należy odnosić nie tylko do aktów powszechnie obowiązujących, ale także – w przypadku procesu prawotwórczego – do aktów normatywnych o charakterze wewnętrznym.<sup>18</sup>

Zaprezentowane kierunkowe wytyczne dekodowania zasady legalizmu nie rozwiewają jednak wątpliwości co do ram samodzielności decyzyjnej jst. Niemniej, na podstawie analizy obowiązujących przepisów stwierdzić można, że w zasadzie nie występują one, przynajmniej w sensie *stricte* prawnym (dogmatycznym) na tle władztwa finansowego w zakresie pozyskiwania (gromadzenia) środków publicznych.<sup>19</sup> Tu bowiem, niezależnie od samej oceny m.in. zasadności, słuszności czy racjonalności regulacji, granice podejmowanych decyzji są dosyć jasno określone. Wiadomo bowiem konkretnie np. w jakich ramach mogą być określone stawki podatkowe, jak limitowane jest zaciąganie zobowiązań dłużnych i kto (jaki organ) jest do tego umocowany. Pewne problemy, o charakterze wyłącznie kompetencyjnym (tu: w sensie właściwości organu), pojawiają się na tle procesu podejmowania decyzji budżetowych.<sup>20</sup> Dotyczą one zarówno etapu tworzenia, jak i też częściowo wykonywania budżetu. Jednakże ich przyczyną jest wadliwa legislacja ustawowa, a nie problemy z zastosowaniem konstytucyjnej zasady legalizmu. Odczytywanie zaś tej reguły (legalizmu) rodzi największe trudności i spory w zakresie władztwa finansowego jst. odnośnie do kreowania i określania sposobu realizacji wydatków. Przy tym chodzi tu przede wszystkim o przedmiotową ich płaszczyznę. W praktyce pojawią się bowiem liczne pytania o to, czy np. dany rodzaj wydatku może być planowany przez jst. Chodzi tu m.in. o sytuacje, w których rodzajowo wydatek mieści się wprawdzie zakresowo w zadaniu przypisanym do realizacji danego szczebla jst. (np. opieka nad zabytkami), ale z żadnych regulacji nie wynika możliwość zaplanowania i realizacji da-

17 W. Sokolewicz, Komentarz do art. 7..., *op. cit.*, s. 10. W tym kontekście zwraca uwagę pogląd wyrażony przez SN, dotyczący priorytetu stosowania norm. Otóż wynika z niego, że w sytuacji zbiegu kilku unormowań mających zastosowanie do tej samej sytuacji (prawnej i faktycznej), przestrzeganie prawa polega na daniu przez organ władzy publicznej pierwszeństwa prawu silniejszemu (w rozpatrywanym przez Sąd przypadku było nim prawo własności), bez względu na niemożność dochowania innych zasad – wyrok SN z 30 listopada 2006 r., I CSK 272/06, Lex nr 233055.

18 Tak: Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzcziński, Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Warszawa 1999, s. 143 i nast. Zob. także m.in. w wyroku TK z 24 czerwca 1998, K 3/98, OTK ZU 1998, nr 4, poz. 52.

19 Nie oznacza to wszakże, iż obowiązujący system finansowy nie rodzi obiekcji co do przyjętych rozwiązań prawnych. Niemniej jednak są to głównie zastrzeżenia dotyczące aspektu zasobowego (wyposażenia jst. w stosowne źródła zasilania finansowego), a nie decyzyjnego.

20 Szczegółowo o tych kwestiach: J.M. Salachna, Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, Warszawa 2008, s. 180 i nast.

nego typu wydatku (np. nie w formie dotacji, jak wynika z regulacji ustawowych, ale w formie refundacji kosztów prac konserwatorskich, które zostały poniesione przed podjęciem stosownej uchwały przez organ stanowiący). Rozstrzygnięcia zarówno organów nadzoru, jak i sądów administracyjnych w takich kwestiach bywają zgoła odmienne, zaś doktryna w zasadzie „milczy” na ten temat. Problemy te zaś są istotne z punktu widzenia funkcjonowania jst., w tym w kontekście prowadzenia przez nie określonej polityki rozwoju lokalnego.

Podejmując próbę odczytania zasady legalizmu i wynikających z niej reguł w stosunku do zakresu decyzyjnego jst., nie można tego czynić z pominięciem innych regulacji, w tym gwarancji konstytucyjnych. Otóż ustawa zasadnicza odnośnie do przedmiotowego zakresu funkcjonowania wspólnot samorządowych wprowadza konstrukcję domniemania kompetencji.<sup>21</sup> Ważniejsze jednak jest – z punktu widzenia omawianych zagadnień – iż jst. przysługują prawa podmiotowe zarówno o charakterze publiczno-, jak i prywatnoprawnym.<sup>22</sup> Jak już wcześniej zaznaczano, ich realizacja następuje zaś we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. To zaś – co szczególnie istotne – skutkuje z jednej strony koniecznością powstrzymywania się ustawodawcy od nadmiernej ingerencji w kompetencje jst., z drugiej natomiast – obowiązkiem poszanowania przyznanej jst. samodzielności.<sup>23</sup> Nie można przy tym także niedostrzegać, że jst. wykonują obok zadań własnych, także zadania zlecone, co ma także znaczenie dla oceny ich „finansowej” swobody decyzyjnej.

Powyższe spostrzeżenia implikują, że zasada legalizmu wprawdzie jest regułą naczelną i bezwzględnie obowiązującą, jednak jej interpretacja, zważywszy na wielopłaszczyznowość władztwa finansowego jst. – nie może być niejako samoistna. Uwzględnić bowiem trzeba w jakiej sferze i jakiego rodzaju sprawy są przedmiotem rozstrzygnięcia decyzyjnego jst. Rozpatrywanie zasady legalizmu w korelacji z innymi regulacjami i gwarancjami konstytucyjnymi dotyczącymi funkcjonowania samorządu terytorialnego prowadzi do sformułowania następujących wniosków:

- 1) Jeżeli organy jst. (w jej imieniu) podejmują decyzję finansową w zakresie spraw własnych (wspólnoty samorządowej) w sferze publicznoprawnej, to:

21 Wynika to z unormowań zawartych w art. 163 w zw. z art. 16 ust. 2 Konstytucji RP. Domniemanie kompetencji dotyczy tylko części zadań publicznych. Nie może ono dotyczyć m.in. wymiaru sprawiedliwości, czy też stanowienia przepisów powszechnie obowiązujących. Nie wyklucza to jednakże władczego działania jst., które przejawiać się może nie tylko w podejmowaniu rozstrzygnięć o charakterze wiążącym, ale także ich egzekwowania. – P. Sarnecki, Komentarz do art. 16 oraz do art. 163 Konstytucji, (w:) L. Garlicki (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. IV, Warszawa 2005.

22 Wynika to wprost z art. 165 Konstytucji RP. Zob. także wyroki TK z 15 marca 2005 r., K 9/04, OTK ZU 2005, nr 3A, poz. 24 oraz z 26 września 2006 r., K 1/06, OTK ZU 2006, nr 8A, poz. 110.

23 Ingerencja „[...] nie może wkraczać poza granice niezbędne dla ochrony interesu publicznego” – wyrok TK z 20 marca 2007 r., K 35/05. Zob. także np. B. Banaszak, Prawo konstytucyjne, Warszawa 2004, s. 593; Z. Niewiadomski, Samorząd terytorialny w Konstytucji RP, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 3.



- przedmiot rozstrzygnięcia musi dotyczyć (mieścić się) zakresowo zadań przypisanych do realizacji jst. (ogólna kompetencja przedmiotowa);
  - kompetencja (działanie na podstawie przepisów prawa) rozpatrywana powinna być głównie w płaszczyźnie podmiotowej, tj. odnośnie ustalenia uprawnienia danego organu do podjęcia decyzji o określonym rodzaju (kompetencji przedmiotowej);
  - samo zaś merytoryczne rozstrzygnięcie (treść decyzji) następować musi z zachowaniem granic prawa, przy respektowaniu ewentualnych zakazów i nakazów.<sup>24</sup>
- 2) Decyzje finansowe podejmowane w zakresie spraw zleconych muszą natomiast w równym stopniu uwzględniać przysługujące kompetencje podmiotowe i przedmiotowe; w sytuacji zaś, gdyby samo rozstrzygnięcie nie było z góry przesądzone – z zachowaniem granic prawa.
- 3) Jeśli natomiast jst. (jej organy) występują w stosunkach prywatnoprawnych, to na pierwszy plan wysuwa się przestrzeganie istniejących zakazów lub nakazów (granic prawa). Niemniej jednak dany organ musi wykazywać się uprawnieniem do podjęcia danej decyzji (kompetencja podmiotowa).<sup>25</sup>

Obocznie nadmienić można, że inaczej jest w stosunkach administracyjnoprawnych. Wówczas bowiem podejmowane przez organy rozstrzygnięcia muszą następować niejako w pierwszej kolejności, na podstawie prawa (przepisów powszechnie obowiązujących) w zakresie kompetencji zarówno podmiotowych, jak i przedmiotowych.

### 3. Konkluzje

Generalizując, i tym samym upraszczając poczynione ustalenia, stwierdzić można, że organy jst. w sferze publicznoprawnej muszą w pierwszej kolejności dysponować stosowną kompetencją podmiotową (właściwość organu), podej-

---

24 Przytoczyć wypada w tym miejscu pogląd, iż „samodzielność w zakresie kreowania wydatków musi być definiowana jako prawo do samodzielnego działania [...] »w granicach ustaw« [...], a nie jedynie »z upoważnienia ustawowego«. Jest to zatem aspekt samodzielności faktycznej dotyczącej zarządzania, w przypadku którego można domniemywać, iż jednostce samorządu terytorialnego wolno robić to, czego nie zabraniają ustawy” – J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność...*, *op. cit.*, s. 183 – 184.

25 Przykładowo jst. są m.in. właścicielami nieruchomości, w związku z czym mają do nich zastosowanie w tym zakresie ogólnie obowiązujące przepisy kodeksu cywilnego. Jednak np. zbycie (sprzedaż) posiadanej nieruchomości, dokonywane przez organ wykonawczy jst., musi nastąpić na warunkach określonych przez organ stanowiący – zob. art. 18 ust. 2 pkt 9 lit a) u.s.g.; art. 12 pkt 8 lit. a) u.s.p.; art. 18 pkt 19 lit. a) u.s.w., z uwzględnieniem postanowień ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 z późn. zm.).

powołane zaś rozstrzygnięcie musi mieścić się w granicach wyznaczonych obowiązującym prawem (nie musi być przewidziane *expressis verbis* w przepisach). Natomiast w sferze prywatnoprawnej następuje przelokowanie wskazanych czynników. Otóż w takich przypadkach przedmiot decyzji wysuwa się na pierwszy plan – rozstrzygnięcie podejmowane jest z uwzględnieniem zakazów i nakazów (w granicach prawa), dalej zaś (w tle) pozostaje ustalenie organu właściwego do podjęcia takiej decyzji.

Sformułowane propozycje rozumienia (interpretacji) konstytucyjnej zasady legalizmu nie są ani bezdyskusyjne, ani jednoznaczne. Nie implikuje to jednak postulatu odnośnie tworzenia dodatkowych uregulowań funkcjonowania samorządu terytorialnego w ustawie zasadniczej, głównie z tego powodu, że doszłoby prawdopodobnie do nadreglamentacji prawnej. Natomiast potrzebna i konieczna jest – jak się wydaje – szersza dyskusja naukowa w określonym polu badawczym, ponieważ obszar granic samodzielności decyzyjnej jst. (nie tylko w zakresie spraw finansowych) nie jest wystarczająco zbadany, a rodzi praktyczne, bardzo istotne problemy.

# GRANICE WŁADZTWA PODATKOWEGO JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W ŚWIETLE ART. 168 KONSTYTUCJI

LEONARD ETEL

I Od dość długiego czasu trwa w literaturze przedmiotu dyskusja dotycząca uprawnień organów samorządu terytorialnego do tworzenia miejscowego prawa podatkowego. Dyskusja ta nie koncentruje się na tym, czy samorząd może tworzyć prawo podatkowe – wynika to bezpośrednio z postanowień Konstytucji – ale dotyczy tego, jakie sprawy podatkowe mogą być normowane aktami samorządu. Problematyka ta określana jest mianem granic władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego<sup>1</sup>.

W zasadzie we współczesnej literaturze nie ma głosów negujących przyznanie władzom lokalnym uprawnień podatkowych. Wynika to stąd, że jednym z podstawowych warunków zapewnienia faktycznej samodzielności organów lokalnych jest przyznanie im własnych dochodów, na wysokość których mogą one mieć wpływ. Przyznanie takich uprawnień samorządowi jest przejawem przyzwolenia państwa na uczestnictwo samorządu w realnym sprawowaniu władzy. Jednym z tradycyjnych atrybutów sprawowania władzy przez suwerena była możliwość decydowania o wysokości płaconych podatków. Atrybutu tego nie może być pozbawiona władza lokalna. Jej prestiż i znaczenie w ramach wspólnoty lokalnej jest uwarunkowane tym, jakie ta władza ma kompetencje do gromadzenia środków niezbędnych do realizacji swoich zadań<sup>2</sup>. Nie ma realnej władzy bez pieniędzy, a ściślej bez własnych pieniędzy, które mogą być uzyskiwane we współczesnych systemach finansowych jedynie za pośrednictwem podatków. Realizacja idei samorządności lokalnej, jakże charakterystycznej dla modelu państwa demokratycznego, wymaga przyznania jednostkom samorządowym prawa do decydowania o podatkach i opłatach zasilających ich budżety.

Tylko władza lokalna jest w stanie uzyskać optymalnie najwyższe wpływy z podatków i opłat lokalnych. W gminie, gdzie prawie każdy się zna, trudno jest uciec od podatku płaconego na rzecz budżetu lokalnego. Władza lokalna, pod wa-

1 H. Litwińczuk, Władztwo lokalne w sferze podatkowej, „Finanse” 1985, nr 9; B. Brzeziński, Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat, Toruń 1989, s. 39 i nast.; C. Kosikowski, Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym) Warszawa 2004, s. 230 i nast.; A. Borodo, Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne (w:) Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Wrocław 2001, s. 130 i nast.

2 Samodzielność samorządu terytorialnego jest tym większa, im więcej posiada on dochodów własnych – zob. E. Ruśkowski, Finanse lokalne (zarys wykładu), Siedlce 2001, s. 27.

runkiem przyznania jej stosownych kompetencji, jest w stanie tak przygotować system ewidencjonowania podatników, że trudno będzie znaleźć w nim luki.

Miejscowe prawo podatkowe okazuje się być bardzo przydatne wówczas, gdy należy wskazać optymalną formę ustalenia drobnych danin publicznoprawnych, które powinny ze swej istoty pasować do lokalnych uwarunkowań społeczno-gospodarczych. Kto i w jakiej formie powinien decydować o wprowadzeniu opłaty miejscowej? Najbardziej predysponowany do tego działania jest organ władzy lokalnej, który ma rozeznanie, czy w ogóle warto podatek ten wprowadzać, a jeżeli tak, to w jakiej wysokości. Czy Parlament powinien decydować co roku o wysokości opłaty od posiadania psów w gminie? Tego typu świadczenia lokalne to naturalny obszar aktywności jednostek samorządu terytorialnego. Sprawę można postawić inaczej. W systemie podatkowym mogą istnieć podatki i opłaty lokalne tylko wówczas, gdy funkcjonuje samorząd. Są to jego podatki i powinien on mieć wpływ na ich wysokość.

Państwo, przyznając samorządowi uprawnienia do kształtowania lokalnych świadczeń podatkowych, zrzuca z siebie ciężar ich corocznej obsługi (ustalenie stawek, wydawanie decyzji wymiarowych, prowadzenie postępowań itp.). Warto zauważyć, że tych podatków jest więcej niż państwowych i są one bardzo pracołłonne z uwagi na to, że większość z nich w stosunku do osób fizycznych powstaje po doręczeniu decyzji ustalającej. Jednocześnie wpływy uzyskiwane z tych świadczeń są nieporównywalnie mniejsze niż z podatków państwowych płaconych na zasadzie samowymiaru (podatnik sam oblicza i wpłaca podatek). Świadczenia te, z uwagi na wskazane cechy, byłyby bardzo niewygodne w administrowaniu przez organy państwowe.

Kolejnym argumentem za przyznaniem samorządowi prawa do decydowania o wysokości podatków lokalnych jest potrzeba dostosowywania ich wysokości do kondycji finansowej podatników lokalnych. Są regiony w kraju, gdzie podatek od nieruchomości, płacony nawet według najwyższych stawek od budynków i gruntów przez osoby fizyczne, jest marginalną częścią ich dochodów. Są też takie, gdzie większość podatników nie jest w stanie go zapłacić nawet przy określeniu niskich stawek. Kto ma decydować o wysokości tego świadczenia na takich terenach? Najbardziej właściwy wydaje się być organ samorządu terytorialnego.

Za przyznaniem jednostkom lokalnym prawa do decydowania o wysokości podatków lokalnych przemawia możliwość ich wykorzystywania jako instrumentów oddziaływania na procesy społeczno-gospodarcze zachodzące na danym obszarze. Możliwość ustalania stawki, wprowadzania zwolnień i ulg podatkowych służy prowadzeniu lokalnej polityki w zakresie pobudzania przedsiębiorczości, ochrony środowiska, rozwoju sportu i kultury.

Z wyżej wskazanych powodów przyznanie organom lokalnym prawa do decydowania o wysokości obciążenia podatkowego na danym terenie wydaje się jak

najbardziej uzasadnione. Problemem natomiast jest to, jakie powinny być jego granice?<sup>3</sup>

Z formalnoprawnego punktu widzenia problematyka ta nie wydaje się być złożona. Organy samorządu w formie aktów prawa miejscowego mogą regulować tylko te sprawy i tylko w takim zakresie, jak to wynika z upoważnienia ustawowego. To ustawodawca określa granice dopuszczalnych regulacji w formie aktów prawa miejscowego, co wynika z jego istoty jako prawa podstawowego. I tu dochodzimy do istoty problemu. Jakie sprawy powinny być przekazywane przez ustawodawcę do uregulowania w ramach miejscowego prawa podatkowego? Kwestie te są przedmiotem regulacji konstytucyjnych, których stosowanie wcale nie jest proste i nastrocza wiele problemów interpretacyjnych. Niektóre z nich – wg mnie najważniejsze – są przedmiotem niniejszego opracowania.

II Konstytucyjną podstawą prawotwórczej działalności samorządu terytorialnego w sferze podatkowej jest art. 16 ust. 2 i 168 Konstytucji RP. Z pierwszego z tych przepisów wynika uprawnienie samorządu terytorialnego do uczestniczenia w sprawowaniu władzy. Jednym z nieodłącznych elementów „imperium” jest możliwość decydowania o dochodach podatkowych. Uprawnienie to znajduje swój wyraz bezpośredni w art. 168 Konstytucji. Zgodnie z nim „jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.” Treść tego prawa jest jednak różnie interpretowana.

Przed wszystkim można mieć wątpliwości co do zwrotu „ustalanie wysokości” określonych podatków. Najczęściej – również w literaturze – wynikające z tego zwrotu uprawnienie jest utożsamiane z możliwością określania wysokości stawek podatków i opłat lokalnych. Taka interpretacja tego zwrotu znajduje potwierdzenie w art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego.<sup>4</sup> Zgodnie z nim „przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą.”<sup>5</sup> Najprostszym sposobem ustalania wysokości podatków jest kształtowanie ich stawki. Nie jest to jednakże jedyny sposób decydowania o wysokości obciążenia podatkowego. Wysokość podatku jest zależna również od wprowadzenia wyłączeń z opodatkowania, zwolnień i ulg. Uprawnienie do kształtowania tych elementów konstrukcji podatku umożliwia decydowanie o jego wysokości. Należy podkreślić, że instytucje te mogą być stosowane nie tylko na etapie tworzenia prawa, ale również na etapie jego stosowania. Stąd też wpływ jednostki samorządu terytorialnego na wysokość podat-

3 Problematykę podziału kompetencji podatkowych pomiędzy parlamentem a samorządem terytorialnym w innych systemach przedstawia C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 46 i nast.

4 Europejska Karta Samorządu Terytorialnego z dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607).

5 Szerzej: W. Miemiec, *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 10.

ków i opłat lokalnych powinien być rozumiany jako możliwość stanowienia przez organy stanowiące samorządu aktów prawa miejscowego, które regulują ww. elementy konstrukcji podatku (stanowienie prawa) i decydowania o wysokości podatku w drodze stosownych decyzji podejmowanych przez organy jednostek samorządu terytorialnego (stosowanie prawa). W praktyce obie te możliwości są wykorzystywane. Jako przykład można wskazać ustawę o podatku rolnym, gdzie rada gminy może w drodze uchwały wprowadzać m.in. ulgi podatkowe<sup>6</sup>. Jest to niewątpliwie przejaw wpływu rady na wysokość podatku rolnego poprzez uchwalenie aktu miejscowego prawa podatkowego. Ten wpływ występuje również wtedy, gdy podatek rolny zostanie w całości lub w części umorzony przez wójta, burmistrza (prezydenta) w drodze decyzji wydanej na podstawie na podstawie art. 67a Ordynacji podatkowej. W tym przypadku gmina wpływa na wysokość podatków poprzez swój organ uprawniony do przyznawania ulg w drodze decyzji.

Ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych przez jednostkę samorządu terytorialnego sprowadza się do określania przez jej organy (w drodze stanowienia prawa miejscowego oraz poprzez wydawanie decyzji) elementów konstrukcji podatku decydujących o jego wysokości (stawki, ulgi, zwolnienia). W moim przekonaniu nie można twierdzić, że omawiane uprawnienie z art. 168 Konstytucji powinno być odnoszone jedynie do decydowania o wysokości podatków poprzez tworzenie prawa. Jednostka samorządu uprawnienie to może realizować również poprzez podejmowanie decyzji indywidualnych w sprawie przyznawania ulg w spłacie podatków i opłat lokalnych. Ma to swoje następstwa przede wszystkim związane z tym, że ustawodawca może zadecydować o przyznaniu samorządowi obu form wpływu na wysokość podatku – tak jak ma to miejsce w obowiązującym stanie prawnym – ale może je też ograniczyć jedynie do jednej z nich. W każdym z tych przypadków – według mnie – władza lokalna ma zagwarantowany wpływ na ustalanie wysokości podatków i opłat stanowiących dochód samorządu. Nie mają zatem podstawy twierdzenia, zgodnie z którymi władze samorządowe muszą mieć kompetencje do tworzenia prawa podatkowego, ponieważ gwarantuje to im Konstytucja oraz Europejska Karta Samorządu Lokalnego. Wpływ na wysokość podatku samorządowy organ podatkowy ma także, decydując o przyznaniu ulg w spłacie zobowiązań. Nie musi mieć go zatem na etapie tworzenia prawa. Wg mnie należy rozważyć potrzebę funkcjonowania w Polsce dosyć rozbudowanych kompetencji organów gmin do wydawania podatkowych aktów prawa miejscowego. Jak pokazują badania, władze gminne bardzo często nie radzą sobie z realizacją tej kompetencji.<sup>7</sup> Ustawowe „zmuszanie” rad, zwłaszcza niewielkich gmin wiejskich, do tworzenia prawa podatkowego nie zawsze przynosi dobre rezultaty.<sup>8</sup> Uchwały podatkowe rad gmin charakteryzują się w większości bardzo

6 Wynika to z art. 13e, gdzie stwierdza się, że rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

7 Wnioski z badań dotyczących kontroli tworzenia i stosowania miejscowego prawa podatkowego przedstawione są w: L. Etel, Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 174 i nast.

8 *Ibidem*

niskim poziomem legislacyjnym, o czym łatwo przekonać się, sięgając do wojewódzkiego dziennika urzędowego, gdzie są publikowane. W toczącej się dyskusji dotyczącej przyczyn stanowienia coraz gorszych przepisów regulujących system podatkowy pomija się prawotwórczą działalność gmin w tym zakresie. Czy nieprzygotowane do tego organy gmin powinny być obligowane do tworzenia prawa? Nie mam wątpliwości, że jest to problem, który powinien być rozwiązany poprzez zmianę konstrukcji uprawnień ustawowych władzy lokalnej do tworzenia miejscowego prawa podatkowego. Zmiany te powinny pójść w kierunku ograniczenia uprawnień rad do określania stawek w granicach ustawowych i do wprowadzenia zwolnień, których konstrukcja prawna byłaby uregulowana w ustawie. Organy gmin nie powinny mieć kompetencji, z czym mają najwięcej kłopotów, do wprowadzania ulg podatkowych i kreowania rozbudowanych zwolnień przedmiotowych. Należy również rozważyć możliwość wprowadzania podatków fakultatywnych – uregulowanych kompleksowo w ustawie, o wprowadzeniu których na swoim terenie decydowałyby jednostki samorządu terytorialnego (niekoniecznie gminy).<sup>9</sup>

III Wyżej przeprowadzone rozważania pozwalają stwierdzić, że ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych przez władzę lokalną ma miejsce poprzez decydowanie o stawkach podatkowych oraz ulgach i zwolnieniach. Może to się odbywać zarówno w drodze tworzenia aktów prawa miejscowego, jak i wydawanie decyzji. Nie budzi w tym aspekcie wątpliwości treść kompetencji do ustalania wysokości stawek podatkowych. Nie można tego natomiast powiedzieć o ulgach i zwolnieniach, zwłaszcza w odniesieniu do art. 217 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. „Kategorie podmiotów zwolnionych od podatku” oraz „ulgi i umorzenia” mogą być zatem wprowadzane jedynie w drodze ustawy. *A contrario* nie mogą być przedmiotem aktów prawa miejscowego.

Regulacja ustawowa dotycząca podatnika musi być zupełna w tym sensie, że to ustawa musi regulować, na kim ciąży obowiązek podatkowy, ale też i jakie podmioty mogą być zwolnione od podatku. Stąd właśnie należy wywodzić zakaz wprowadzania w uchwałach gmin zwolnień o charakterze podmiotowym. Zakaz ten nie może być jednakże interpretowany rozszerzająco. Zwolnienia podmiotowe to takie, w konstrukcji których jedynym kryterium ich stosowania jest posiadanie określonej podmiotowości, tj. bycie osobą fizyczną, osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej o określonych cechach. W analizowanym przepisie konstytucyjnym nie ma mowy o zwolnieniach przedmiotowych i zwolnieniach przedmiotowo-podmiotowych. Zakaz wprowadzania zwolnień w innej formie niż ustawa odnosić należy jedynie do zwolnień podmiotowych.

9 *Ibidem*

Ustalenie to ma fundamentalne znaczenie z uwagi na pojawiające się wątpliwości co do zgodności z analizowanym artykułem zwolnień wprowadzanych przez rady gmin. Wiąże się to z tym, że z niezrozumiałych powodów rady gmin mogą wprowadzać jedynie zwolnienia przedmiotowe.<sup>10</sup> Co zatem ze zwolnieniami przedmiotowo–podmiotowymi? Każde zwolnienie dotyczące przedmiotu podatku ma swoje odniesienie do konkretnych podatników. W efekcie rady gmin, podejmując uchwały, uciekają się do sztuczek słownych, aby nie narazić się na zarzut wprowadzenia zwolnienia innego niż przedmiotowe. I tak np. zwalniają od podatku rolnego grunty gospodarstw rolnych przekazanych za rentę lub emeryturę (podmiotem jest gospodarstwo rolne!) zamiast zwolnić grunty gospodarstw rolnych stanowiących własność rolników rencistów i emerytów. W pierwszym przypadku zwolnienie tak sformułowane uznawane jest przez niektóre regionalne izby obrachunkowe za zwolnienie przedmiotowe, a więc dopuszczalne. Te same izby kwestionują natomiast możliwość zwolnienia gruntów stanowiących własność rolników emerytów i rencistów, argumentując, że jest to zwolnienie o charakterze przedmiotowo–podmiotowym, przez co nie może być wprowadzane w drodze uchwały rady. Takie podejście zachęca władze lokalne do formułowania zwolnień w „dziwnym” języku, co rzutuje negatywnie na jakość tworzonego prawa. Ograniczenie rad gmin jedynie do wprowadzania zwolnień przedmiotowych jest całkowicie zbędne z uwagi na postanowienia Konstytucji. Władze lokalne nie mają – i nie powinny mieć – uprawnień do zwalniania określonych podmiotów. Natomiast nic nie stoi na przeszkodzie, aby wprowadzały zwolnienia o charakterze przedmiotowo–podmiotowym, na co – wg mnie – zezwala im brzmienie art. 217 Konstytucji.

Oprócz zwolnień podmiotowych również ulgi umorzenia stanowią – zgodnie z art. 217 – materię ustawową. Ustawodawca posłużył się tu zwrotem „zasady przyznawania”, co oznacza, że w ustawie powinny być określone przede wszystkim kryteria stosowania tych instytucji, bez konieczności kompleksowej regulacji. Należy stąd wnioskować, że mogą zatem w ustawie być zawarte upoważnienia dla organów lokalnych do szczegółowego określania trybu przyznawania ulg i umorzeń.<sup>11</sup>

Nic nie stoi na przeszkodzie, aby to gminne organy podatkowe przyznawały ulgi. Zasady przyznawania określa ustawa, natomiast na podstawie tych zasad ulgi i umorzenia są dokonywane przez wójta, burmistrza (prezydenta).<sup>12</sup>

Pewne wątpliwości wzbudza w literaturze pojęcie „przyznawanie ulg”. Według mnie nie chodzi tylko i wyłącznie o przyznawanie ulg i umorzeń na etapie stosowania prawa.<sup>13</sup> Przyznawanie ulg może odbywać się nie tylko na podsta-

10 Zob. np. art 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

11 Takie uprawnienie jest przyznane radzie gminie w art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym. Rada gminy określa tryb i szczegółowe warunki zwolnienia przewidzianego dla gruntów, na których zaprzestano produkcji rolnej.

12 Jako przykład tego rodzaju działania można wskazać art. 13 ustawy o podatku rolnym, który normuje zasady udzielania tzw. ulgi inwestycyjnej. Udziela jej na wniosek podatnika wójt, burmistrz (prezydent) w drodze decyzji.

13 Zob. H. Dzwonkowski, Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji, „Glosa” 1999, nr 6.



wie decyzji, ale również na podstawie aktu prawnego. Niekiedy w ramach jednego aktu prawnego obok siebie występują ulgi przyznawane na podstawie decyzji przez organ podatkowy i ulgi przyznane przez radę gminy w formie stosownej uchwały.<sup>14</sup> Przemawia to za szerokim rozumieniem tego pojęcia, zgodnym z jego znaczeniem wynikającym z języka potocznego.

Zasadniczy problem związany z występującymi w art. 217 pojęciami „ulga” i „umorzenie” sprowadza się do tego, że nie bardzo wiadomo, co się pod nimi kryje. Nie można im nadać znaczenia przyjętego w doktrynie<sup>15</sup>, z uwagi na to, że umorzenie podatku jest jednym z rodzajów ulg podatkowych. Pojęcie „ulga” zawarte w Konstytucji nie może być rozumiane zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej, ponieważ nie obejmuje zwolnień podatkowych, o których mowa jest w dalszej części art. 217. Nie wnikając w szczegółowe rozważania dotyczące tej tematyki, w tym miejscu należy – według mnie – sięgnąć do potocznego rozumienia terminu „ulga” – jako częściowego zmniejszenie ciężaru podatkowego. Znaczenie pojęcia „umorzenie” jako ulgi uznaniowej należy ustalać w oparciu o postanowienia art. 67a Ordynacji podatkowej. Być może ustawodawca uznał za konieczne zamieszczenie w Konstytucji tylko tej ulgi uznaniowej z uwagi na jej najdalej idące skutki. W każdym razie, mimo że tylko umorzenie jest wymienione w analizowanym przepisie do wszystkich ulg, w tym również uznaniowych, należy odnosić konstytucyjny nakaz ich normowania w ustawie. Może on być zatem rozciągany na inne ulgi uznaniowe, takie jak odroczenie terminu płatności i rozłożenie na raty. Z uwagi na zasadniczy wątek prowadzonych tu rozważań podstawowe znaczenie ma ustalenie, że zasady ustalania ulg, w tym i umorzeń podatku, muszą być ustalone w ustawie, natomiast szczegółowe regulacje mogą być przez ustawodawcę przekazane do uregulowania w formie prawa podustawowego.

**IV** Z analizowanego art. 168 Konstytucji wynika, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo kształtowania wysokości tylko jednej kategorii świadczeń podatkowych, a mianowicie podatków i opłat lokalnych. Wbrew pozorom, nie ma jasności co do tego, jakie świadczenia zaliczane są do tej grupy. Definicji podatków i opłat lokalnych nie zawiera żaden akt prawny.<sup>16</sup> W obowiązującym systemie funkcjonuje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w której unormowany jest podatek od nieruchomości, od środków transportowych oraz opłata od posiadania psów, opłata targowa, opłata miejscowa i opłata uzdrowiskowa. Według mnie nie ma podstaw do twierdzenia, że podatki i opłaty lokalne, o których mowa w art. 168 Konstytucji, to tylko te, które

14 Zob. art. 13e ustawy o podatku rolnym, na mocy którego rada gminy może wprowadzić ulgi w podatku rolnym i art. 13d, gdzie wskazuje się na ulgi przyznawane na podstawie decyzji organu podatkowego wydanej na wniosek podatnika.

15 Szerzej: W. Nykiel, *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 36; S. Presnarowicz, *Ułgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 51.

16 Szerzej M. Popławski (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, Białystok 2007, s. 32 i nast.

są uregulowane w powołanej ustawie. Konstytucyjne pojęcie podatków i opłat lokalnych należy ustalać poprzez odwołanie się do postanowień Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, gdzie znajduje się powołana już regulacja przyznająca samorządowi uprawnienia do ustalania wysokości podatków. Art. 168 Konstytucji jest realizacją wymogów dotyczących władztwa podatkowego samorządu określonych w art. 9 Karty. Wskazuje się tam wyraźnie na podatki i opłaty stanowiące „część zasobów finansowych społeczności lokalnych”. Pozwala to twierdzić, że władztwo podatkowe samorządu dotyczy podatków zasilających budżety lokalne. Podatki i opłaty lokalne w takim ujęciu to podatki i opłaty stanowiące dochody własne samorządu. W związku z tym nie może to być pojęcie zawężane tylko do pewnej grupy świadczeń, w Polsce uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Obejmuje ono wszystkie świadczenia zasilające budżety lokalne.<sup>17</sup>

Analizując pojęcie podatków i opłat lokalnych, należy wyjaśnić, czym jest opłata lokalna i w jakim zakresie różni się od podatku lokalnego? Są to niewątpliwie bardzo zbliżone pojęcia. W nauce prawa podatkowego powszechnie wskazuje się, że podstawowa i w zasadzie jedyna różnica zachodząca pomiędzy podatkiem i opłatą sprowadza się do tego, że podatek jest świadczeniem o charakterze nieodpłatnym. Nieodpłatny charakter podatku jest też jedną z jego istotnych cech w definicji zawartej w art. 6 Ordynacji podatkowej. Nieodpłatność podatku wyraża się tym, że podatnik uiszczając podatek, nie otrzymuje ze strony Skarbu Państwa lub gminy żadnego świadczenia wzajemnego<sup>18</sup>. I to różni podatek od typowej opłaty. Opłata pobierana jest w związku z konkretnymi czynnościami organów państwowych lub samorządowych, bądź też za konkretne usługi. W doktrynie podkreśla się, że opłata ma charakter ekwiwalentny<sup>19</sup>, tzn. świadczenie wzajemne otrzymywane przez wnoszącego opłatę jest warte tyle, ile wynosi opłata. Jeżeli tak rozumiana ekwiwalentność świadczenia i opłaty nie występuje, to wnoszona opłata nabiera cech podatku. Będzie tak w przypadku, gdy opłata jest wyższa od wartości świadczenia uzyskiwanego przez wnoszącego opłatę. Nadwyżka wniesionej kwoty ponad wartość świadczenia uzyskanego ma charakter podatku<sup>20</sup>. Podobnie będzie wówczas, gdy z wniesieniem „opłaty” nie będzie wiązało się żadne świadczenie ze strony państwa lub samorządu. Taka „opłata” będzie w istocie rzeczą podatkiem. Stąd też dobrze się stało, że ustawodawca w Konstytucji posługuje się pojęciem „podatek” i „opłata”. Wyklucza się w ten sposób spory, które powstawałyby na etapie tworzenia i stosowania prawa podatkowego przy definiowaniu podatków i opłat. Zarówno podatki, jak i opłaty wchodzą do szerszej kategorii „danin publicznych”, których zasady ustanawiania reguluje art. 217 Konstytucji. W związku z tym ograniczone jest w praktyce legislacyjnej nazywanie

17 L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego. Białystok 2004, s. 40 i nast.

18 Por. np. B. Brzeziński, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Toruń 2008, s. 38.

19 *Ibidem*

20 *Ibidem*

podatków opłatami jedynie po to, aby uniknąć zaostrzonych rygorów nakładania podatków<sup>21</sup>.

W oparciu o powyższe ustalenia za podatki i opłaty lokalne, o których mowa w art. 168 Konstytucji, należy uznać te świadczenia, które spełniają dwa kryteria:

- stanowią dochód budżetu samorządowego i,
- jednostka samorządowa może ustalać ich wysokość<sup>22</sup>.

Dla uniknięcia nieporozumień interpretacyjnych należy posługiwać się terminem „podatki i opłaty samorządowe”, do których zaliczają się niewątpliwie podatki i opłaty lokalne uregulowane w powołanej ustawie o takim tytule. W systemie podatkowym można zatem wyróżnić podatki i opłaty samorządowe oraz podatki państwowe. Podział podatków na samorządowe i państwowe ma swoje umocowanie w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z którą podatkowymi dochodami gminy są: podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, od działalności gospodarczej osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych oraz opłaty lokalne (od posiadania psów, miejscowa, uzdrowskowa i targowa) oraz opłata skarbową.

V Zgodnie z analizowanym art. 168 Konstytucji prawa do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych mają wszystkie szczeble samorządu terytorialnego. W obowiązującym stanie prawnym jedynie rady gminy są upoważnione do tworzenia miejscowego prawa podatkowego w formie uchwał. Uprawnienia tego nie mają organy powiatu i województwa samorządowego, a to z uwagi na to, że ustawodawca nie przyznał tym jednostkom samorządu terytorialnego „własnych” podatków. Nie mając podatków zasilających ich budżety, nie mogą mieć przez to uprawnień do podejmowania uchwał, które normowałyby sprawy podatkowe. Tak więc w Polsce jedynie jednostki najniższego szczebla samorządu terytorialnego wyposażone są we własne dochody podatkowe i w ustawowe kompetencje do regulowania ich konstrukcji. Zasadniczym powodem takiego stanu rzeczy jest to, że w 1990 roku utworzone zostały jedynie gminy<sup>23</sup>, a powiaty i województwa zaczęły funkcjonować dopiero 8 lat później<sup>24</sup>. Powołując gminy, dokonano podziału podatków na te, które będą zasilaty ich budżety i podatki państwowe, trafiające do budżetu państwa. Stąd też w 1998 r., kiedy powstały powiaty i województwa, nie było już podatków, z których wpływy mogłyby zasilac budżety tych jednostek. Jednocześnie nie bardzo można odebrać gminom ich wpływy podatkowe, cho-

21 Legislacyjną specyfikę nakładania podatków przedstawia C. Kosikowski – zob. C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998, s. 73.

22 Szerzej: M. Popławski, *Pojęcie podatków lokalnych „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003*, nr 7–8.

23 Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 1996 r. Nr 13, poz. 74 z późn. zm.).

24 Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (Dz.U. z 1998 r. Nr 96, poz. 603).

ciaż takie próby są uporczywie czynione<sup>25</sup>. Zmniejszenie dochodów podatkowych gmin musi wiązać się, co wynika z Konstytucji, albo z ich zrekompensowaniem z innych źródeł albo też zmniejszeniem ustawowo przypisanych gminom zadań. I jedno i drugie jest bardzo trudne, przez co w najbliższym czasie nie należy spodziewać się żadnych istotnych zmian w obowiązującym podziale wpływów podatkowych, a przez to i kompetencji do tworzenia prawa podatkowego na szczeblu lokalnym. To, że jedynie gminy mają uprawnienia do tworzenia miejscowego prawa podatkowego, ma swoje dobre i złe strony. Niewątpliwie jednostki te, zgodnie z Europejską kartą Samorządu Lokalnego i Konstytucją RP, powinny mieć możliwość oddziaływania na wysokość obowiązujących na ich terenie podatków i opłat lokalnych. Można mieć jednak uzasadnione wątpliwości czy wszystkie podatki samorządowe powinny być objęte władztwem podatkowym gmin.

**VI** W konkluzji należy stwierdzić, że wpływ organów samorządowych na ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych jest zagwarantowany konstytucyjnie w analizowanym art. 168 Konstytucji. Jego treść przesądza o uprawnieniach jednostek samorządu do kształtowania systemu podatkowego. Wpływ ten władza lokalna ma zarówno na etapie tworzenia prawa podatkowego, jak i podejmowania decyzji w sprawie zwolnień i ulg. Obie formy umożliwiają decydowanie o wysokości podatków i opłat lokalnych. Przez tę grupę podatków należy rozumieć nie tylko świadczenia uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ale wszystkie podatki i opłaty, które zasilają budżety samorządowe.

Obecny stan miejscowego prawa podatkowego uzasadnia postulaty zmian w ustawowych uprawnieniach samorządu do regulowania spraw podatkowych. Zasygnalizowane w tym opracowaniu kierunki tych zmian nie kolidują z postanowieniami Konstytucji w tym zakresie. Wydaje się, że ich realizacja nie zostałaby źle przyjęta przez organy samorządu, które mają w wielu przypadkach duże kłopoty z poprawną realizacją kompetencji prawotwórczych.

---

25 W 2000 roku próbowano przekazać podatek od czynności cywilnoprawnych na rzecz powiatów. Dwa lata później, w trakcie reformy podatku od środków transportowych, projektowano oddać ten podatek powiatowi.

# WYBRANE PROBLEMY PRAWNE FINANSÓW I GOSPODARKI JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

MAŁGORZATA CIŁAK

## 1. Problem możliwości udzielania dotacji z budżetu gminy spółkom gminnym

Gospodarka komunalna stanowi tę sferę działań samorządu, która w ciągu ostatnich lat ulegała wielkim przeobrażeniom. Prowadzona niegdyś głównie w formie zakładów budżetowych i jednostek budżetowych, obecnie w coraz większym stopniu oparta jest na spółkach prawa handlowego. Specyficzną cechą sfery użyteczności publicznej jest zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców wspólnoty samorządowej. Należy więc uwzględniać w niej z jednej strony realia ekonomiczne kształtujące koszty prowadzenia tej działalności, z drugiej zaś potrzeby społeczne, związane z koniecznością zapewnienia dostępu do podstawowych dóbr i usług po cenach możliwych do zaakceptowania przez mieszkańców danej jednostki samorządu terytorialnego. Podmioty działające w sferze gospodarki komunalnej powinny więc, obok rachunku ekonomicznego, kierować się również względami społecznymi. Działają one bowiem niejako na styku gospodarki rynkowej i zaspokajania potrzeb społecznych. Ważnym problemem w tym kontekście jest kwestia możliwości udzielania dotacji z budżetu gminy spółce gminnej. Możliwość dotowania przez gminę spółek gminnych budzi wątpliwości na tle obecnego stanu prawnego wobec braku jednoznacznej regulacji w tym zakresie.

Zgodnie z art. 174 ust. 1 ustawy o finansach publicznych<sup>1</sup>, z budżetu jednostki samorządu terytorialnego mogą być udzielane dotacje przedmiotowe dla zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych, kalkulowane według stawek jednostkowych<sup>2</sup>. Przepis ten wyraźnie wyodrębnia pewne kategorie podmiotów, które mogą być dotowane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Są to zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze. Jest to katalog zamknięty, a wśród wymienionych w nim podmiotów brak jest spółek prawa handlowego. Inne przykłady udzielania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego określa m.

1 Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm., dalej jako u.f.p.

2 Wymienione jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych mogą otrzymywać także innego rodzaju dotacje na podstawie innych przepisów u.f.p.

in. art. 176 ust. 1 u.f.p., zgodnie z którym podmioty niezaliczane do sektora finansów publicznych i nie działające w celu osiągnięcia zysku mogą otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacje na cele publiczne związane z realizacją zadań tej jednostki. Na gruncie tego przepisu możliwość udzielenia podmiotowi dotacji istnieje, gdy spełnione są łącznie dwie przesłanki: 1) jest to podmiot niezaliczony do sektora finansów publicznych, 2) podmiot ten nie działa w celu osiągnięcia zysku. Wydaje się, że spółka prawa handlowego, prowadząca działalność w sferze gospodarki komunalnej, o ile spełnia pierwszy z wyżej wymienionych warunków (nie należy do sektora finansów publicznych na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 12 u.f.p.), to nie spełnia warunku drugiego, w związku z czym udzielenie jej dotacji na podstawie tego przepisu nie jest możliwe.

Wydaje się, że jedyna możliwość udzielenia spółce gminnej dotacji przez gminę w obecnym stanie prawnym rysuje się na tle art. 174 ust. 2 u.f.p., zgodnie z którym z budżetu jednostki samorządu terytorialnego mogą być udzielane dotacje przedmiotowe również innym podmiotom niż wymienione w ust. 1, o ile tak stanowią odrębne przepisy. Te odrębne przepisy muszą jednak, jak się wskazuje w doktrynie, wyraźnie wskazywać na możliwość dotowania danego podmiotu w formie dotacji przedmiotowej (nie wystarczy zaś ogólne sformułowanie o możliwości dofinansowania działalności tego podmiotu<sup>3</sup>). Wymóg ten w istotny sposób zawęża możliwość dotowania spółek. Jednak podkreślić należy, że art. 174 nie mówi wprost o dopuszczalności dotowania spółki gminnej przez gminę. Taką możliwość można z niego wywodzić, o ile uzna się spółkę gminną za „inny podmiot”, któremu ponadto odrębne przepisy przyznają prawo do otrzymywania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast żaden przepis u.f.p. nie przewiduje wprost możliwości udzielenia spółce samorządowej dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Możliwość dotowania spółki komunalnej mogą zakładać inne niż u.f.p. przepisy. Wtedy dotowanie spółek będzie prawnie dopuszczalne.

Obecne rozwiązania prawne mogą być różnie oceniane. Można przywołać bowiem zarówno argumenty przemawiające za, jak i przeciw dopuszczeniu dotowania spółek gminnych. Z jednej strony bowiem spółki gminne wykonują zadania należące do gminy, która odpowiada za ich realizację i jest zainteresowana wykonywaniem ich na odpowiednim poziomie, w związku z czym powinna mieć możliwość wspierania podmiotów działających w tej sferze. Z drugiej natomiast, forma spółki prawa handlowego w założeniu miała przyczynić się do poprawy efektywności wykonywania tych zadań, a w konsekwencji uwolnienie gmin od konieczności dopłacania do nich. Istotnym celem działania komunalnej spółki prawa handlowego jest osiąganie zysku. Jest ona przystosowana do prowadzenia działalności gospodarczej. W związku z tym powinna być w stanie samodzielnie utrzymać się na rynku i nie powinna być wspierana przez podmioty zewnętrzne.

3 E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2007, s. 516.

Ponadto posiada ona osobowość prawną, jest odrębnym bytem prawnym w stosunku do jednostki samorządu terytorialnego.

Podsumowując, obecne rozwiązania prawne nie formułują jednoznacznych podstaw dla dotowania spółek gminnych. Rozstrzygnięcie, czy jest to rozwiązanie właściwe, nie jest łatwe wobec istnienia argumentów za i przeciw. Sytuacja ta uzasadnia poszukiwanie rozwiązań prawnych, które uwzględniałyby specyfikę działania tych podmiotów.

## 2. Problem samodzielności jednostek samorządu terytorialnego w sferze przekazywania mienia

Jednym z problemów poruszonych w dyskusji na Zjeździe Katedr jest ograniczanie konstytucyjnych gwarancji dla jednostek samorządu terytorialnego przez ustawodawcę, wyrażające się w przekazywaniu jednostkom samorządu terytorialnego zadań, których organy państwowe z różnych przyczyn nie chcą wykonywać. Chodzi tu przede wszystkim o zadania kosztowne i pracochłonne, czy też z innych powodów „kłopotliwe” dla administracji rządowej. Zadaniem tymi obarcza się więc jednostki samorządu terytorialnego, nie zawsze zapewniając im wynikający z zasady adekwatności udział w dochodach w celu ich finansowania. Przykładem takich działań jest przedstawiony w czasie dyskusji problem planów porządkowych lasów oraz oświetlenia dróg.

Ograniczanie samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego wyraża się nie tylko w sferze przekazywania zadań, ale również dotyczy przekazywania mienia. Ustawodawca przekazuje jednostkom samorządu terytorialnego mienie, którym z różnych powodów organy państwowe lub państwowe jednostki organizacyjne nie chcą się zajmować. Przykładami takich działań mogą być:

- przepisy ustawy o samorządzie gminnym<sup>4</sup> (utraciły moc wskutek orzeczenia TK), które zobowiązywały gminy do przejmowania nieruchomości Wojskowej Agencji Mieszkaniowej. Mienie to, często zaniedbane i w złym stanie technicznym, wymagało znacznych nakładów finansowych, które musiała ponieść przejmująca je gmina. Pomimo że konsekwencją działania ustawodawcy było przysporzenie majątku gminie, w istocie gminy zostały obciążone kosztami, które w ten sposób na nie przerzucono. W wyroku TK stwierdził naruszenie samodzielności gmin w postaci całkowitego pominięcia ich podmiotowości prawnej, przejawiającego się w niemożności wyrażenia woli przez gminę, która „zdana jest na łaskę lub niełaskę Wojskowej Agencji Mieszkaniowej”<sup>5</sup>.

4 Art. 8a ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

5 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 września 2006 r., K 1/06.

- przepisy ustawy o drogach publicznych<sup>6</sup> przekazujące gminom własność odcinka drogi, wskutek czego gmina staje się właścicielem i zarządcą dróg, w związku z czym z jednej strony następuje zwiększenie jej majątku, z drugiej jednak powstają koszty wiążące się z utrzymaniem tych dróg, będących w złym stanie technicznym. W tym przypadku jednakże TK uznał konstytucyjność zakwestionowanych przepisów, nie dopatrując się naruszenia samodzielności gminy ze względu na brak rażącej dysproporcji pomiędzy nałożonym zadaniem a możliwościami finansowymi gmin<sup>7</sup>.

Ingerencje w majątek jednostek samorządu terytorialnego stanowią jeden z aspektów ograniczania ich samodzielności. Przywołane powyżej przypadki stanowią przykłady takich działań ustawodawcy. Pozostaje pytanie, czy „przymuszanie” jednostek samorządu terytorialnego do przejmowania niektórych składników mienia stanowi właściwą drogę rozwiązywania problemów.

### 3. Problem konieczności uwzględniania przez gminy przepisów o pomocy publicznej

Swobodę działań samorządów ograniczają nie tylko regulacje konstytucji i ustaw, ale również przepisy wspólnotowe dotyczące pomocy publicznej. Wymóg jednakowego traktowania przedsiębiorców dotyka wielu sfer działalności jednostek samorządu terytorialnego. M. in. dotyczyć to może gospodarki komunalnej (wspomniana kwestia dotowania spółek gminnych), a także podatków i opłat lokalnych. Tu pojawiają się problemy granic kompetencji organów gminy do różnicowania wysokości ich stawek oraz wprowadzania zwolnień w drodze uchwały rady gminy, a także stosowania ulg indywidualnych.

Możliwość udzielania pomocy publicznej wiąże się z koniecznością przejścia stosownych procedur związanych przede wszystkim z notyfikacją pomocy Komisji Europejskiej, która ostatecznie podejmuje decyzję, czy pomoc taka może zostać udzielona. Wyjątek stanowi pomoc *de minimis*, która ze względu na niewielki rozmiar nie podlega obowiązkowi notyfikacji Komisji.

Zgodnie z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Pierwszej Instancji, pomocą publiczną są środki o charakterze bezpośrednich przysporzeń pieniężnych lub rzeczowych, jak i wszelkiego rodzaju zmniejszenia czy złagodzenia obciążeń po stronie przedsiębiorstwa, pochodzące ze środków publicznych, wywierające skutek w postaci zysku lub zredukowania obciążeń, mające charakter selektywny, zakłócające lub grożące zakłóceniem konkurencji oraz wpływające na wymianę handlową między państwami członkowskimi,

6 Art. 10 ust. 5 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, Dz.U. z 2004 r. Nr 204, poz. 2086 z późn. zm.

7 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 2005 r., K 46/04.



bez względu na formę, cel i przyczynę interwencji<sup>8</sup>. Generalny zakaz stosowania pomocy publicznej wynika z art. 87 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską. W tym samym przepisie określono również wyjątki, w których pomoc publiczna jest lub może zostać uznana za zgodną ze wspólnym rynkiem na mocy decyzji Komisji Europejskiej.

Pojęcie pomocy publicznej jest rozumiane w prawie wspólnotowym szeroko. Jedną z form pomocy są dotacje dla przedsiębiorców. Dotyczy to również jednostek samorządu terytorialnego i ich spółek prawa handlowego. Problem ewentualnego dotowania ich wiązałby się, poza wspomnianymi ograniczeniami ze strony prawa krajowego, także z koniecznością uwzględniania przepisów o pomocy publicznej. Inną formą pomocy publicznej są zwolnienia i ulgi podatkowe. Również w tym wypadku problem dotyczy jednostek samorządu terytorialnego (gmin), których organy mają pewne kompetencje w zakresie kształtowania elementów konstrukcyjnych podatków i opłat lokalnych.

Na podstawie art. 5, art. 10 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 19 pkt. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>9</sup> rada gminy ustala wysokość stawek podatku od nieruchomości i od środków transportowych oraz opłat: targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psów. Może ona również różnicować ich wysokość w odniesieniu do poszczególnych przedmiotów opodatkowania w oparciu o określone przez siebie kryteria. Rada gminy może wprowadzać również zwolnienia przedmiotowe od wymienionych podatków i opłat na podstawie art. 7 ust. 3, art. 12 ust. 4 oraz art. 19 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Podobne uprawnienia przysługują radzie gminy również w odniesieniu do podatku rolnego i leśnego (tu wysokość stawek może ona kształtować pośrednio, poprzez obniżanie średniej ceny skupu żyta czy sprzedaży drewna. W przypadku podatku rolnego zakres jej uprawnień obejmuje także udzielanie ulg przedmiotowych)<sup>10</sup>.

Niezależnie od uprawnień rady gminy, kompetencje w odniesieniu do wymienionych wyżej podatków i opłat posiada także wójt, burmistrz czy prezydent miasta, będący w odniesieniu do nich organem podatkowym. Może on stosować ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określone w rozdziale 7a ustawy Ordynacja podatkowa<sup>11</sup>: odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty, odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, umorzenie w całości lub w części zaległości podat-

8 Z. Brodecki (red.), Traktat o Unii Europejskiej, Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską – Komentarz, Warszawa 2006, s. 356 i n.

9 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.

10 Na podstawie art. 6 ust. 3 oraz art. 13 e ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm. oraz art. 4 ust. 5 i art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

11 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.

kowej, odsetek lub opłaty prolongacyjnej. Ulgi te mogą być udzielane jako pomoc publiczna.

Korzystanie przez rady gmin z ich konstytucyjnych uprawnień może skutkować wejściem w zakres przepisów o pomocy publicznej. Ustalenia wymaga tu przede wszystkim kwestia, czy zawsze różnicowanie wysokości stawek i wprowadzanie zwolnień przez radę gminy będzie stanowiło pomoc publiczną, a jeśli nie, to w jakich przypadkach.

Obecne stanowisko organów wspólnotowych, a także polskie regulacje wskazują, że nie zawsze realizacja przez radę gminy jej konstytucyjnych uprawnień będzie stanowiła niedozwoloną pomoc publiczną. Należy bowiem odróżnić środki o charakterze generalnym, skierowane do ogółu podmiotów, z których każdy może skorzystać, od tych o charakterze selektywnym, skierowane do wybranego/wybranych podmiotów. Istotny jest także cel wprowadzenia danego środka. Jeżeli jest nim chęć różnicowania sytuacji gospodarczej podmiotów, można mówić o pomocy publicznej. Jeżeli jednak rada gminy kieruje się innymi celami, np. chęcią ochrony środowiska (np. w odniesieniu do różnicowania stawek podatku od środków transportowych), wówczas z pomocą publiczną nie mamy do czynienia<sup>12</sup>. Taki sposób określenia granicy między środkami stanowiącymi pomoc publiczną a tymi, które jej nie stanowią, sprawia, że ścisłe określenie granic uprawnień rad gmin w tym zakresie może w konkretnych przypadkach nastęrczać wiele trudności i wpływać na zakres ich kompetencji w przedmiocie podatków i opłat samorządowych.

---

12 Obwieszczenie Komisji o zastosowaniu zasad z zakresu pomocy państwa wobec środków dotyczących bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej, Dz. Urz. WE C 384, 10.12.1998, s. 3–9; ustawa o podatkach i opłatach lokalnych; stanowisko wspólne Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Ministerstwa Finansów w sprawie stosowania przepisów o pomocy publicznej w zakresie podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego i leśnego w 2005 roku.

# KONSTYTUCYJNE REGULACJE UPRAWNIEŃ PRAWOTWÓRCZYCH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO W ZAKRESIE PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH W WYBRANYCH PAŃSTWACH EUROPEJSKICH

ALICJA MŁYNARCZYK

Konstytucyjne gwarancje zapewnienia samorządom terytorialnym uprawnień prawotwórczych w zakresie podatków i opłat mają zasadnicze znaczenie dla ich samodzielności finansowej i właściwego wykonywania zadań. Optymalny zakres tych gwarancji jest przedmiotem dyskusji w doktrynie prawa finansowego. Należy odpowiedzieć na pytanie, czy przepisy konstytucyjne powinny przyznawać jednostkom samorządu terytorialnego władztwo podatkowe oraz uprawnienia dotyczące wprowadzania lokalnych obciążeń finansowych. Uzasadnieniem przyznania jednostkom samorządu terytorialnego szerszych uprawnień prawotwórczych w zakresie podatków i opłat lokalnych jest możliwość dostosowania różnych kosztów świadczonych usług do wysokości tych świadczeń, a także dokonania właściwszego rozłożenia obciążeń pomiędzy różnymi kategoriami podatników i aktywniejszego wspierania rozwoju gospodarczego poprzez stosowanie atrakcyjnych stawek podatkowych.<sup>1</sup> Jednak negatywną konsekwencją takiego rozwiązania może być zróżnicowanie sytuacji finansowej jednostek lokalnych oraz infrastruktury regionalnej oraz poziomu życia mieszkańców.<sup>2</sup> Stwierdza się również, że przyznanie władzom samorządowym uprawnień do nakładania podatków mogłoby doprowadzić do nadmiernych dysproporcji w opodatkowaniu podmiotów gospodarczych i dlatego właściwsza byłaby ograniczona autonomia władztwa podatkowego organów lokalnych.<sup>3</sup>

Władztwo podatkowe przyznają jednostkom samorządu terytorialnego konstytucje Republiki Federalnej Niemiec, Belgii, Królestwa Holandii, Estonii, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Słowenii, Rzeczypospolitej Polskiej. Za wzorcowe w znacznym stopniu niektórzy autorzy uznają rozwiązania Konstytucji Republiki Federalnej Niemiec.<sup>4</sup> Konstytucja Republiki Federalnej Niemiec określa źródła dochodów gmin i podstawowe zasady ich ustalania. Konstytucyjnie został uregulowany podział podatków między Federację, kraje (lan-

1 L. Patrzalek, Cele polityki podatkowej, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 12, s. 49 i 50.

2 E. Chojna-Duch, Teoretyczne i legislacyjne problemy decentralizacji finansowej samorządu terytorialnego, (w:) A. Piekar i Z. Niewiadomski (red.), Samorząd terytorialny zagadnienia prawne i administracyjne, Warszawa 1998, s. 334.

3 S. Owsiak, Finanse publiczne, Warszawa 1998, s. 112.

4 N. Gajl, Skarb Państwa, Warszawa 1996, s. 69.

dy) i gminy.<sup>5</sup> Federacji przyznano zyski z monopolu finansowych i wpływy z podatków od konsumpcji (o ile nie przypadają one na mocy odrębnych regulacji krajom lub wspólnie Federacji i krajom, czy też gminom), podatek od drogowego transportu towarów, podatki od obrotu kapitałowego, podatek ubezpieczeniowy i wekslowy, jednorazowe daniny majątkowe i daniny wyrównawcze pobierane dla przeprowadzenia kompensaty obciążeń, daniny uzupełniające do podatku dochodowego i do podatku od korporacji, cła i daniny w ramach Wspólnot Europejskich. Kraje (landy) otrzymały podatek majątkowy, spadkowy, od pojazdów mechanicznych, podatki od obrotu, podatek od piwa, daniny kasyn gry. Gminy uzyskały wpływy z podatków realnych (tj. od nieruchomości oraz przemysłowego), lokalnych podatków od konsumpcji i od luksusu, ale Federacja i kraje mogą uczestniczyć we wpływach z podatku przemysłowego. Konstytucja RFN określa też podatki wspólne, które przypadają jednocześnie na rzecz związku, krajów związkowych, a także gmin. Do podatków wspólnych należą najbardziej znaczące finansowo podatki: podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek od korporacji i podatek obrotowy. Gminy uzyskały 15% udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. Art. 106 Konstytucji RFN stanowi, że udział gmin w podatku dochodowym jest przekazywany gminom przez ich kraje związkowe na podstawie wysokości świadczeń podatkowych uiszczanych przez mieszkańców gminy. Zastosowany sposób rozdziału wpływów z tego tytułu jest jednym z elementów wyrównań finansowych między gminami. Powoduje bowiem pewne przesunięcia dochodów podatkowych z gmin uzyskujących wyższe świadczenia podatkowe od swoich mieszkańców do gmin pobierających niższe wpływy z opodatowanego dochodu.<sup>6</sup> Uprawnienia prawotwórcze gmin w zakresie podatków, wyrażone w art. 106 ust. 6 Konstytucji Republiki Federalnej Niemiec, polegają na przyznaniu im prawa do ustalania stawek podatków realnych w ramach ustaw. Ustawa federalna może również upoważnić gminy do ustalania stawki udziału gmin we wpływach z podatku dochodowego, o czym mówi ust. 5 art. 106. Uważa się, iż Konstytucja Niemiec daje gwarancje samodzielności gmin, ale finansowe zagwarantowanie tej samodzielności wyraża się głównie w wyrównawczej formie zabezpieczeń.<sup>7</sup>

W Republice Federalnej Niemiec gminy nie mają przewidzianych przez Konstytucję uprawnień do nakładania nowych podatków (Steuererfindungsrecht) lecz mogą być upoważnione przez ustawodawstwo krajów związkowych (landów) do wprowadzania w drodze uchwał podatkowych niektórych podatków o charakterze konsumpcyjnym. Ustalają także stawki podatkowe w stosunku do przypadających im podatków realnych (przemysłowego i od nieruchomości)<sup>8</sup>.

5 Por. L. Weichsel, *Öffentliche Finanzwirtschaft*, Stuttgart 1976, s.36 i n.; por. E. Schmidt-Jortzig, J. Makswit, *Handbuch des Kommunalen Finanz- und Haushaltsrechts*, Aschendorff, Münster 1991, s.16 i n.

6 A. Borodo, *Dochody samorządu terytorialnego w RFN*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 10, s. 25 i 30.

7 N. Gajl, *Finanse komunalne jako materia konstytucyjna*, „Finanse Komunalne” 1994, nr 5, s. 7 i 8.

8 Por. K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 1998, s. 58.

Konstytucja Belgii, normując źródła dochodów samorządów terytorialnych, określa je jako podatki i obciążenia na rzecz prowincji nakładane wyłącznie uchwałami rady prowincji. Według art. 170 podatki lokalne stanowią także dochody wspólnot i regionów, które mogą je wprowadzać na podstawie norm wydawanych przez organy regionalne. Prawo do ustanawiania obciążeń i podatków lokalnych przyznano również aglomeracjom, federacjom gmin i samym gminom na podstawie decyzji ich rad. Ustawa konstytucyjna Belgii nie zawiera katalogu podatków uznanych za państwowe i samorządowe. Zgodnie z art. 171 podatki stanowiące wpływy państwa, wspólnot i regionu uchwała się corocznie. Przyjęto założenie, iż dodatkowe obciążenia obywateli na rzecz państwa, wspólnot, regionów, aglomeracji, federacji gmin lub gmin mogą być nakładane tylko w postaci podatków. Konstytucja nie reguluje zasad przyznawania samorządom innych źródeł dochodów pochodzących np. ze środków transferowych.

Belgijskie gminy mogą ustanawiać podatki, ale tylko takie, które mają charakter komunalny i są niezależne od podatków ustanawianych przez inne władze. Kilkanaście rodzajów podatków wyłączono spod kompetencji gminy (np. podatek od kasyn gry, zakładów i wyścigów konnych, podatek myśliwski). Wprowadzone przez gminy opłaty muszą pokrywać wyłącznie koszty poniesionych na określone świadczenia nakładów.<sup>9</sup>

Konstytucja Holandii, podobnie jak ustawa zasadnicza Belgii, wskazuje podatki lokalne jako źródła dochodów gmin i stanów prowincjonalnych. Ustawy mają jedynie określać ogólne zasady wprowadzania i pobierania tych podatków. Uchwały zarządów gminnych i stanów prowincjonalnych dotyczące ustanowienia, zmiany lub uchylecia miejscowych i prowincjonalnych podatków wymagają zgody króla. Przepisy konstytucyjne nie określają ich przedmiotu, ale zalecają, aby podatki te nie szkodziły tranzytowi, wywozowi i wwozowi towarów z innych prowincji i z innych gmin.

Dochody własne samorządu terytorialnego w Holandii pochodzą głównie z podatku majątkowego, od posiadania psów oraz turystycznego, jak i z opłat pobieranych od użytkowników urządzeń i obiektów samorządowych. Wymiar realnego podatku majątkowego opiera się na kryterium wartości albo powierzchni posiadłości. Wybór rodzaju unormowania należy do władz gminnych.<sup>10</sup>

Konstytucja Estonii w § 157 stwierdza, że samorząd lokalny ma prawo w ramach ustaw do ustalania i ściągania podatków, a także nakładania powinności. Konstytucja Republiki Litewskiej na mocy art. 121 przyznaje radom samorządowym prawo nakładania, w trybie przewidzianym przez ustawę podatków lokalnych, a także daje im prawo do obniżania przewidzianych opłat i podatków w ramach swojego budżetu. Konstytucja Republiki Węgierskiej na podstawie § 44A

9 J. Boć, W Belgii, (w:) J. Jeżewski (red.), Gmina w wybranych państwach Europy Zachodniej, Wrocław 1995, s. 120.

10 H. Sochacka-Krysiak, Finanse lokalne, Warszawa 1993, s. 57 i 67.

ust. 1 lit. d) uprawnia lokalny organ przedstawicielski do ustalania w ramach ustawy rodzajów i wysokości podatków lokalnych. Konstytucja Republiki Słowenii mówi w art. 147, że wspólnoty lokalne ustanawiają podatki i inne opłaty w granicach określonych konstytucją i ustawami.

Obowiązująca obecnie w Rzeczypospolitej Polskiej Ustawa Konstytucyjna z dn. 2 kwietnia 1997 r.<sup>11</sup> określa pozycję prawną i majątkową samorządu terytorialnego w art. 165. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu jednostki samorządu terytorialnego mają osobowość prawną. Przysługują im prawo własności i inne prawa majątkowe. Na podstawie ust. 2 ich samodzielność podlega ochronie sądowej. Władztwo finansowe samorządu zostało zagwarantowane w art. 167 Konstytucji. Na mocy ust. 1 jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Przepis ten przewiduje gwarancje dla samorządu terytorialnego w postaci odpowiedniego wyposażenia w dochody publiczne, tzn. proporcjonalnie do potrzeb wyznaczonych przez zakres zadań rzeczowych (własnych lub zleconych), o których mowa w art. 166 Konstytucji.<sup>12</sup> Strukturę źródeł dochodów samorządów terytorialnych określa art. 167 ust. 2. Stanowi on, iż dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Wskazuje się jednak na brak w Konstytucji kryteriów i zasad, według których dochody te mają być przyznawane oraz rozdzielane pomiędzy poszczególne korporacje terytorialne.<sup>13</sup> Art. 167 ust. 3 zastrzega dla określenia źródeł dochodów tryb ustawowy, co stanowi istotną gwarancję formalną samodzielności finansowej samorządu terytorialnego.<sup>14</sup> Art. 167 ust. 4 deklaruje, iż zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego następują wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych. Konstytucyjna gwarancja zapewnienia samorządom terytorialnym władztwa podatkowego obejmuje przyznanie im prawa kształtowania podatków i opłat lokalnych. Na podstawie art. 168 Konstytucji „jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”. Zaznacza się, że uprawnienia podatkowe tych podmiotów, a w szczególności gmin muszą opierać się na wyraźnym upoważnieniu ustawowym. Stanowienie aktów prawnych przez samorządy terytorialne musi być zgodne z konstytucyjną zasadą państwa prawnego, a zwłaszcza wynikającą z niej zasadą sprawiedliwości i równości opodatkowania.<sup>15</sup>

Uprawnienia prawotwórcze jednostek samorządu terytorialnego w zakresie opłat lokalnych wymienia Konstytucja Szwecji, która wskazuje jako źródła dochodów gmin podatek gminny regulowany ustawowo oraz opłaty nakładane przez

11 Ustawa Konstytucyjna z dn.2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

12 N. Gajl, *Finanse komunalne jako materia konstytucyjna*, „Finanse Komunalne” 1994, nr 5, s. 6 i 7.

13 W. Miemieć, *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s.11.

14 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dn. 30 marca 1999, K5/98, OTK 1999, nr 3, s. 228.

15 R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 67 i 68.

te jednostki. Przepisy konstytucyjne nie precyzują jednak rodzaju podatków lokalnych.

W Szwecji władze lokalne miały szerokie kompetencje do decydowania o własnych dochodach podatkowych, ale obecnie na podstawie umowy rządu i samorządów o niepodnoszeniu podatków zostały one znacznie zawężone. Dokonane zmiany uzasadniano względami gospodarczymi i koniecznością podjęcia działań dostosowawczych do rozwiązań prawnych obowiązujących w państwach członkowskich Wspólnoty Europejskiej.<sup>16</sup>

Na podstawie przedstawionych przykładów unormowań obowiązujących w krajach europejskich należy stwierdzić, że nie ma jednolitego modelu władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego. Kompetencje współczesnych samorządów terytorialnych w zakresie normowania podatków polegają przede wszystkim na możliwości ustalania stawek podatków samorządowych w wyznaczonych ustawowo granicach. W niektórych państwach europejskich zakres ich konstytucyjnych uprawnień jest znacznie szerszy i obejmuje również możliwość ustanawiania podatków lokalnych. Nie można jednak stwierdzić, że w tych państwach samorządy mają pełną autonomię finansową. Zakres uprawnień, jaki wchodzi w skład pojęcia autonomii lokalnej w poszczególnych państwach, często znacznie się różni.<sup>17</sup> Stawiane jest również pytanie, czy podatki i opłaty zapewnią jednostkom samorządu terytorialnego samorządność i autonomię finansową. Można przyjąć, że autonomia finansowa jednostek samorządu terytorialnego polega przede wszystkim na wyposażeniu ich w kompetencje do kształtowania wydatków.<sup>18</sup> Według niektórych autorów autonomia jest synonimem samodzielności.<sup>19</sup> Według innych samodzielność nie może być rozumiana jako autonomia, czyli całkowita niezależność od organów centralnych. Jednocześnie wyrażane są opinie negatywnie oceniające takie rozwiązanie prawne. Argumentuje się, że samorządowe jednostki organizacyjne są integralną częścią struktur organizacyjnych państwa i nie do przyjęcia byłoby uzyskanie przez organy lokalne pełnej autonomii, która uprawniałaby na przykład do działalności prawotwórczej czy też dekoncentracji funkcji.<sup>20</sup> Twierdzi się nawet, że pełna autonomia finansowa organów lokalnych jest sprzeczna z ideą państwa jako całości.<sup>21</sup>

Niektóre konstytucje państw europejskich przyznają autonomię finansową regionom (Konstytucja Republiki Włoskiej), kantonom (Konstytucja Konfederacji Szwajcarskiej), wspólnotom autonomicznym (Konstytucja Hiszpanii).

16 K. Rudebeck, Doświadczenia szwedzkie, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 4, s. 62 i 63.

17 N. Gajl, Finanse i gospodarka lokalna na świecie, Warszawa 1993, s. 14.

18 A. Komar, Problematyka finansów samorządu terytorialnego w Polsce, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1990, z. 3–4, s. 7 i 8.

19 W. Kopaliński, Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych, Warszawa 1990, s. 53.

20 A. Drwiłło, J. Gliniecka, Finanse gmin, Gdańsk 1997, s. 80.

21 S. Owsiak, M. Kosek-Wojanr, K. Surówka, Równowaga budżetowa, deficyt budżetowy, dług publiczny, Warszawa 1993, s. 137.

Należy jednak zaznaczyć, że samo pojęcie autonomii nie jest jednoznaczne. Autonomia finansowa może być zdefiniowana jako konstytucyjne przelanie na inny, wewnętrzny podmiot publiczny prawa do stanowienia dochodów publicznonoprawnych.<sup>22</sup> Pojęciem tym określa się również możliwość sfinansowania własnych wydatków z dochodów uzyskanych z terenu działania danego samorządu terytorialnego.<sup>23</sup> Inni autorzy uważają, że autonomia finansowa organów samorządów terytorialnych oznacza całkowite oddzielenie źródeł dochodów centralnych od samorządowych, które mogą być zasilane wyłącznie przyznanymi im dochodami.<sup>24</sup>

Konstytucja Włoch uprawnia regiony do uchwalania własnych podatków oraz udziałów w podatkach Skarbu Państwa stosownie do potrzeb regionu. Zastrzega jednak, że nie mogą one ustanawiać ceł importowych, eksportowych lub tranzytowych między regionami. Art. 119 zapewnia regionom przyznanie przez państwo na mocy odrębnych ustaw specjalnych dotacji dla osiągnięcia określonych celów, a zwłaszcza przyspieszenia rozwoju południa i wysp. Konstytucja Włoch gwarantuje jednocześnie autonomię prowincjom i gminom, ale nie określa jej zasad i granic, odsyłając w tym zakresie do unormowań ustawowych. We Włoskiej ustawie zasadniczej brakuje unormowań dotyczących źródeł dochodów gmin i prowincji.

Kompetencje gmin we Włoszech w zakresie normowania podatków lokalnych są ograniczone. Podatek od nieruchomości dający największe dochody jest regulowany ustawowo. Samorządom terytorialnym pozostawiono swobodę do zmniejszania lub zwiększania ustalonych limitów dla podatku od działalności gospodarczej prowadzonej przez osoby fizyczne. Gminy mogą również samodzielnie ustalać stawki podatku od wywozu i usuwania odpadów. Jednakże wpływy z tego podatku muszą pokrywać koszty obsługi tej działalności. Istotnym źródłem dochodów gminnych jest również dopłata od zużycia energii elektrycznej i podatek od odprowadzania ścieków. Dla dopłaty do ogólnokrajowego podatku od zużycia energii elektrycznej ustawodawstwo państwowe określa jednolitą stawkę, którą gminy obowiązane są stosować. Natomiast przy ustalaniu wysokości podatku od odprowadzania ścieków gminy mają swobodę wyboru kwoty w ramach określonych przez władze regionalne stawek maksymalnych i minimalnych.<sup>25</sup> W literaturze włoskiej wnioskuje się przyznanie samorządom terytorialnym samodzielności, polegającej na uprawnieniu gmin do swobodnego ustalania stawek podatkowych, ale w zakresie ustalonym prawem państwowym.<sup>26</sup>

Konstytucja Konfederacji Szwajcarskiej zawiera katalog podatków związkowych (art. 41 ust. 1), zaznaczając jednocześnie (art. 41 ust. 2), że podobnego rodzaju podatki kantonalne i gminne nie mogą obciążać przedmiotu opodatkowane-

22 T. Dębowska–Romanowska, Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego, Warszawa 1995, s. 18.

23 A. Drwiłło, J. Gliniecka, Finanse organów lokalnych, Gdańsk 1992, s. 38.

24 S. Owsiak, M. Kosek–Wojnar, K. Surówka, Równowaga budżetowa..., *op. cit.*, s. 136.

25 E. Buglione, Podatki lokalne we Włoszech, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 4, s. 34 i n.

26 A. Fraschini, Financing Communal Government in Italy, „Local Government Studies” 1992, nr 4, s. 90.



go już podatkiem związkowym, albo zwolnionego od podatku. Źródła dochodów kantonów wymienia też art. 31 i art. 32 bis, zaliczając do nich wpływy z opodatkowania przemysłu, handlu detalicznego, wyszynku oraz udział w podatku konsumpcyjnym od wyrobów wódczanych. Przepisy konstytucyjne przyznają szeroką autonomię finansową kantonom, pomijając zagadnienie uprawnień majątkowych i finansowych komun.

W Szwajcarii głównymi źródłami dochodów samorządów terytorialnych są podatki bezpośrednie. Kantony i gminy pobierają w szczególności podatek dochodowy i od majątku od osób fizycznych, a od osób prawnych podatki od zysku i kapitału. Kantony, tak jak i poszczególne gminy, określają roczną stopę podatkową.<sup>27</sup>

Konstytucja Hiszpanii przyznaje w art.156 ust.1 autonomię finansową wspólnotom autonomicznym. Nie definiuje jednak pojęcia tej autonomii. Wspólnoty autonomiczne mogą ukonstytuować graniczące ze sobą prowincje o wspólnych cechach historycznych, kulturowych i gospodarczych, a także terytoria wyspiarskie oraz prowincje stanowiące regionalną jedność historyczną. Wspólnoty autonomiczne i korporacje lokalne mogą ustanawiać i pobierać podatki zgodnie z przepisami Konstytucji i regulacjami zawartymi w ustawach. W art. 140 Konstytucja zapewnia autonomię municypiów. Posiadają one pełną osobowość prawną. Na mocy art. 142 źródłami dochodów municypiów i prowincji są podatki i udziały w podatkach państwowych i wspólnot autonomicznych. Przepisy konstytucyjne nie precyzują jednak rodzaju podatków lokalnych. Konstytucja określa źródła dochodów wspólnot autonomicznych, na które składają się: podatki przekazane im w całości lub częściowo przez państwo, dodatki do podatków państwowych oraz inne formy udziału w dochodach państwa, podatki przez nie ustanawiane, opłaty i daniny specjalne, dotacje z budżetu państwa, dochody pochodzące z posiadanego majątku, wpływy uzyskane na podstawie prawa prywatnego, dochody z operacji kredytowych. Konstytucja określa także generalną zasadę ustalania dotacji z budżetu państwa dla wspólnot autonomicznych na pokrycie kosztów usług i zadań państwowych przejętych przez te wspólnoty, której wysokość powinna zapewniać wykonywanie podstawowych usług publicznych na poziomie minimalnym.

W Hiszpanii znaczne wpływy daje gminom podatek od działalności gospodarczej, od nieruchomości, od pojazdów, od dochodów kapitałowych z nieruchomości, od wzrostu wartości terenów miejskich. Określone ustawowo uprawnienia podatkowe gmin polegają na ustalaniu stawek przyznanych im podatków lokalnych w granicach określonych przez ustawę. Podatek od wzrostu wartości terenów miejskich oraz podatek od budowl i instalacji są nakładane na mocy uchwał organów stanowiących gmin (okręgów) miejskich.<sup>28</sup>

27 R. Schaffhauser, W Szwajcarii, (w:) J. Jeżewski (red.), Gmina w wybranych państwach Europy Zachodniej, pod red. J. Jeżewskiego, Wrocław 1995, s. 277.

28 Local finance..., *op. cit.*, s. 50; A. Santigosa, The Finance of Spanish Local Government and its Recent Reform, (w:) Financing European Local Governments, Edited by J. Gibson, R. Batley, London 1993, s. 150, 151.

W niektórych konstytucjach państw europejskich zagwarantowano samorządowi terytorialnym źródła dochodów w sposób ogólny i nie ujęto w nich uprawnień prawotwórczych samorządów terytorialnych w zakresie podatków i opłat lokalnych. Konstytucja Francji stanowi w art. 35, iż podstawowe założenia samorządu wspólnot lokalnych, ich kompetencji i źródeł dochodów regulują ustawy. Samodzielność tych jednostek wyraża art. 72, zgodnie z którym są one swobodnie zarządzane przez rady pochodzące z wyborów. Szczegółowe zasady ich samodzielności mają określać ustawy.

Jednostkom samorządu terytorialnego we Francji przyznano na mocy ustaw prawo ustalania stawek lokalnych podatków bezpośrednich pod warunkiem przestrzegania wyznaczonej dla nich maksymalnej wysokości oraz zasad wzrostu podatków.<sup>29</sup> Dlatego należy stwierdzić, że wspólnoty lokalne we Francji mają znaczną swobodę decydowania o stawkach podatkowych, ale w ramach określonych przez ustawy.<sup>30</sup>

Federalna Ustawa Konstytucyjna Republiki Austrii w art. 116 ust.2 określa gminę jako samodzielny podmiot gospodarczy. Ma ona prawo, w granicach ogólnych ustaw federalnych i krajowych, posiadać, nabywać i rozporządzać majątkiem wszelkiego rodzaju, prowadzić przedsiębiorstwa gospodarcze, a także w ramach porządku finansowego samodzielnie kierować swoim budżetem i pobierać podatki.

Austriackie samorządy terytorialne otrzymały na mocy ustaw podatki własne, do których należą podatki gruntowe, od nieruchomości, od napojów alkoholowych i lodów, od listy płac, od zysków z prowadzonej działalności gospodarczej. Podstawą opodatkowania podatku od nieruchomości jest jej wartość ustalona dla celów podatkowych, zbliżona do wartości rynkowej. Wspomniane podatki są nakładane na mocy uchwał samorządów terytorialnych.<sup>31</sup>

Konstytucja Republiki Słowackiej określa pozycję prawną i majątkową samorządu terytorialnego w art. 65. Zgodnie z ust 1 tego przepisu gmina i wyższa terytorialna jednostka są osobami prawnymi, które na warunkach określonych w ustawie samodzielnie gospodarują własnym majątkiem i swoimi środkami finansowymi. W art. 65 zostało też zagwarantowane władztwo finansowe samorządu. Na podstawie ust. 2 wspomniane jednostki samorządu terytorialnego finansują swoje potrzeby przede wszystkim z dochodów własnych, a także z dotacji państwowych. Ustawa określi, które podatki i opłaty stanowią dochody gminy, a które podatki i opłaty stanowią dochody wyższych terytorialnych jednostek. Dotacji państwowych można domagać się tylko w ramach ustaw.

---

29 B. Brachet, *Le système fiscal français*, Paris 1997, s. 184.

30 J.F. Copé, *Autonomie financière des collectivités locales en Europe*, Poznań 1992, s. 34 i 35.

31 E. Thoni, *Doświadczenia austriackie, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 4, s. 50.*

Na mocy art. 78 Konstytucji Republiki Islandii samorząd zarządza swoimi sprawami niezależnie i zgodnie z ustawą. Źródła dochodów samorządów oraz ich prawo do decydowania, czy i jak wykorzystać te źródła reguluje ustawa.

Na mocy art. 238 Konstytucji Republiki Portugalskiej jednostki władzy lokalnej posiadają własny majątek i własne finanse. System finansów lokalnych jest określony przez ustawę i ma na celu sprawiedliwy podział dochodów publicznych przez państwo i jednostki władzy lokalnej, a także wyrównywanie różnic w niezbędnym zakresie między jednostkami terytorialnymi tego samego stopnia. Dochody własne jednostek władzy lokalnej obejmują obowiązkowe dochody pochodzące z zarządzania własnym majątkiem i dochody pobrane za korzystanie z ich służb. Jednostki władzy lokalnej mogą korzystać z władztwa daninowego w przypadkach i na zasadach przewidzianych w ustawie.

Konstytucyjnej regulacji władztwa podatkowego nie zawiera również Konstytucja Macedonii, która w art. 114 stanowi, iż gminy finansowane są ze źródeł własnych określonych w ustawie oraz ze środków Republiki.

Inne ustawy zasadnicze państw europejskich pomijają zagadnienie źródeł dochodów samorządów terytorialnych i ich uprawnień prawotwórczych w zakresie podatków i opłat lokalnych. Konstytucja Finlandii potwierdza jedynie prawo gmin do samorządu, stwierdzając w § 51, że zarząd gmin opiera się na zasadzie samorządu terytorialnego obywateli zgodnie z przepisami odrębnych ustaw w tej sprawie.

Gminy w Finlandii uzyskują większość swoich dochodów podatkowych z lokalnego podatku dochodowego od osób fizycznych.<sup>32</sup> Znacznie niższe wpływy gminy otrzymują z podatku od nieruchomości. Gminy mają prawo do ustalania stawek lokalnego podatku dochodowego od osób fizycznych. Ustawowo nie są określone ich maksymalne i minimalne granice. Ustawodawca może jednak wpływać na wysokość dochodów uzyskanych przez gminy z tego podatku, normując wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu. Gminy zostały również ustawowo uprawnione do nakładania podatku od nieruchomości. Rada gminy może decydować o stawce wspomnianego podatku w ramach swych statutowych uprawnień.<sup>33</sup>

Podobne regulacje konstytucyjne odnoszące się do uprawnień jednostek samorządu terytorialnego zawiera Konstytucja Królestwa Danii, która w § 82 stanowi, iż prawo wspólnot samorządowych do samodzielnego kierowania swymi sprawami, pod nadzorem Państwa, określi ustawa.

Duńskie samorządy terytorialne uzyskują środki niezbędne dla sfinansowania ich działalności przede wszystkim z podatku dochodowego<sup>34</sup>. Na podstawie upo-

32 Local Finance in the Fifteen Countries of the European Union, Brussels-Paris 1997, s. 53.

33 L. Oulasvirta, Dochody gmin w Finlandii, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 7-8, s. 139 i 140.

34 Local finance..., *op. cit.*, s. 53.

ważnienia ustawowego samorządu ustalają dla każdego roku podatkowego stawki podatkowe lokalnego podatku dochodowego, którego podstawą jest dochód oszacowany dla celów pobierania państwowego podatku dochodowego, to znaczy dochód netto po odliczeniu indywidualnych ulg.<sup>35</sup>

Konstytucja Republiki Chorwacji gwarantuje obywatelom prawo do samorządu terytorialnego oraz przyznaje prawo do stanowienia w określonych sprawach lokalnych. W art. 129 mówi o tym, że ustrój i zakres działalności organów jednostek samorządu terytorialnego regulują ich statuty zgodnie z ustawą. Nie odnosi się jednak do sprawy władztwa finansowego tych jednostek.

Konstytucja Republiki Czeskiej w art. 101 ust. 3 określa jednostkę samorządu terytorialnego jako korporację publicznoprawną, która może posiadać własny majątek i prowadzi gospodarkę na podstawie własnego budżetu.

Poglądy wyrażane w literaturze opowiadają się za ujęciem w konstytucji katalogu podatków i innych dochodów uznanych za lokalne, zasad i warunków finansowania gospodarki lokalnej w formie dotacji i odpowiednio zobiektywizowanych subwencji oraz udziałów samorządów terytorialnych, uprawnień gmin do samodzielnego uchwalania budżetów lokalnych, a także różnego rodzaju innych uprawnień w tym m.in. do tworzenia własnych przedsiębiorstw lokalnych, emitowania akcji i obligacji, zaciągania kredytów i pożyczek.<sup>36</sup> Uważa się, że uwzględnienie w konstytucji takiego katalogu zagadnień prawno-finansowych będzie stanowić trwałą gwarancję konstytucyjną dla gospodarki lokalnej.<sup>37</sup> Za jedno z ważniejszych zasad konstytucyjnych dotyczących zagadnień finansowych jednostek samorządu terytorialnego uznano zasadę gwarantowania źródeł dochodów lokalnych poprzez wskazanie na rodzaj gwarancji, zasadę rozdziału dochodów publicznych oraz zakazu wewnętrznego podwójnego opodatkowania.<sup>38</sup>

Zgodnie z niektórymi opiniami konstytucja powinna wyłącznie w sposób ogólny gwarantować samorządowi terytorialnemu zarówno odpowiednie źródła dochodów, jak i pokrycie wydatków na zadania zlecone<sup>39</sup>, bez ustalania ich rejestru, a jedynie je oznaczając i zapewniając im gwarancje stabilności.<sup>40</sup>

Poglądy doktryny znajdują swoje odbicie w przepisach konstytucyjnych państw europejskich. Konstytucje niektórych państw europejskich nie wskazują źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego ani nie normują uprawnień tych jednostek odnoszących się do ich kształtowania (konstytucja Francji, Finlandii, Republiki Czeskiej, Republiki Chorwacji). Natomiast inne konstytu-

35 J. S. Klein, *Moderniser la fiscalité locale*, Paris 1990, s. 123.

36 N. Gajl, *Finanse komunalne...*, *op. cit.*, s.10.

37 N. Gajl, *Skarb Państwa*, Warszawa 1996, s. 75.

38 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo obywatela do samorządu w Konstytucji Rzeczypospolitej*, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 11, s. 9.

39 H. Izdebski, *Prawo obywatela do samorządu w Konstytucji Rzeczypospolitej*, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 11, s. 17.

40 L. Kieres, *Prawo obywatela do samorządu w Konstytucji Rzeczypospolitej...*, *op. cit.*, s. 19 i 20; Z. Zimmermann, *op. cit.*, s. 33.

cje przyznają samorządom terytorialnym szeroki zakres władztwa podatkowego. Konstytucje Belgii, Holandii, Republiki Słowenii, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej uprawniają również samorządy terytorialne do ustanawiania podatków lokalnych. Polskie jednostki samorządu terytorialnego nie uzyskały prawa ustanawiania podatków lokalnych, ale w porównaniu z obecnie obowiązującymi konstytucjami państw europejskich Konstytucja III Rzeczypospolitej ma stosunkowo rozbudowane przepisy odnoszące się do źródeł dochodów samorządów terytorialnych oraz uprawnień gmin dotyczących możliwości normowania podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Podsumowując rozważania na temat uprawnień prawotwórczych jednostek samorządu terytorialnego w zakresie podatków i opłat lokalnych, nie można zdecydowanie opowiedzieć się za jednym z przedstawionych rozwiązań konstytucyjnych. Ustalenie optymalnego zakresu gwarancji konstytucyjnych w omawianej dziedzinie zależy od szeregu czynników m.in. istniejącej struktury administracyjnej kraju, tradycji historycznych, ogólnych celów polityki państwa, przyjętych metod zarządzania, funkcji politycznych i ekonomicznych wykonywanych przez związki publicznoprawne w danym państwie.

# KONSTITUCYJNOPRAWNE ASPEKTY OPODATKOWANIA LOKALNEGO W REPUBLICIE CZESKIEJ

MICHAL RADVAN, JAN NECKÁŘ

Jeżeli mówimy o konstytucyjnoprawnych aspektach opodatkowania lokalnego w Republice Czeskiej, musimy pamiętać o dwóch stosunkowo samodzielnych dziedzinach uregulowanych w ramach porządku konstytucyjnego – prawnego samorządu terytorialnego, mających prawo do nakładania obowiązków podatkowych. Porządek konstytucyjny RC tworzą dwa dokumenty, które są wzajemnie powiązane. Pierwszym jest ustawa konstytucyjna nr 1/1993 Sb., Konstytucja Republiki Czeskiej. Drugim dokumentem jest zaś uchwała prezydium ČNR (Czeskiej Rady Narodowej) nr 2/1993 Sb., o ogłoszeniu Karty podstawowych praw i swobód człowieka, która jest częścią porządku konstytucyjnego RC.

W porządku konstytucyjnym możemy znaleźć regulację dotyczącą samorządu terytorialnego, która, wg J. Filipa, ma dwa podstawowe założenia:<sup>1</sup>

1. Pierwsze jest połączone z regulacją podstawowych praw i swobód człowieka, które są objęte przede wszystkim w Karcie. Problematyka samorządu terytorialnego jest ściśle połączona z prawem do udziału w zarządzaniu majątkiem społecznym. Karta w art. 21 ust. 1 zapewnia obywatelom prawo udziału w zarządzaniu rzeczy społecznych bezpośrednio, lub za pośrednictwem swych przedstawicieli.

2. Drugie założenie dotyczy samego charakteru gminy i województwa jako konkretnie określonej wspólnoty. Założenie to jest regulowane głównie w Konstytucji. Instytucjonalna gwarancja istnienia samorządu terytorialnego zawarta jest w art. 8 Konstytucji. Konstytucja zawiera także gwarancję prawa samorządu terytorialnego do samodzielnego decydowania o sprawach, które są określone w porządku konstytucyjnym i w ustawach. Funkcjonowanie samorządu terytorialnego należy do kompetencji własnej (gmina decyduje sama wg własnego uznania i swymi organami w określonych kwestiach) i zleconej (organy gminy pełnią zadania przydzielone im przez władze państwowe). To znaczy, że ustawy określają zadania, które są wyrazem kompetencji własnej i tym właśnie sposobem konkretyzują prawo samorządu zawarte w Konstytucji.<sup>2</sup> Problemowe jest jednak działanie ustawodawcy, który pod wpływem orzeczeń Sądu konstytucyjnego wybrał rozwiązanie, które wymaga, by podjęcie każdego rozporządzenia gminy poprze-

1 J. Filip, Ústavní právo 1. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 1999. s. 452-453.

2 Por. Průcha, P. Správní právo. Obecná část. 6. doplněné a aktualizované vydání. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 193.

dzało upoważnienie zawarte w ustawie.<sup>3</sup> Na podstawie tego, przykładowo D. Hendrych zalicza rozporządzenia gminy do wtórnych aktów prawnych.<sup>4</sup> Osobiście jestem raczej za argumentami P. Průchy, który uważa kompetencje rady gminy już zawarte w ustawie za wystarczające odbicie ustawowej podstawy prawa samorządów terytorialnych do uchwalania aktów prawnych.<sup>5</sup>

Treść prawa samorządu terytorialnego jest zawarta w art. 101 ust. 1 i 2, art. 104, art. 101 ust. 3 Konstytucji (istnienie samorządu i jego podstawowe kompetencje w zakresie majątku, gospodarki finansowej, organizacji i uchwalania aktów prawnych), art. 100 ust. 1, art. 101 ust. 3 Konstytucji (objęcie nośnika samorządu i jego charakteru prawnego), art. 100 ust. 1 Konstytucji (obsada organów samorządu), art. 99 i art. 100 Konstytucji (terytorium samorządu), art. 101 ust. 1 i 2, art. 102, art. 104 Konstytucji (prawo do samorządu poprzez pośredników) i w końcu art. 101 ust. 4 Konstytucji (gwarancja prawa do samorządu terytorialnego).<sup>6</sup> Zgodnie z treścią tego artykułu zwrócić należy uwagę przede wszystkim na art. 101 ust. 3 Konstytucji, który stanowi, że gmina gospodaruje według własnego budżetu i może posiadać własny majątek. Poszczególne ustawy nie konkretyzują jednak wszystkich aspektów funkcjonowania samorządu i jego gospodarki finansowej, np. nie zawierają regulacji dotyczących podatków lokalnych. Autonomia ekonomiczna samorządu terytorialnego gwarantowana jest również przepisami europejskimi – Europejską kartą samorządu terytorialnego,<sup>7</sup> która w art. 9 nazwanym „Źródła finansowe wspólnot lokalnych“ zawiera niektóre zasady ekonomicznej niezależności, np. prawo do własnych źródeł pieniężnych uzyskanych z podatków lokalnych. Pojęcie podatku lokalnego nie jest w prawie czeskim definiowane, można jednak powiedzieć, że podatek ten jest świadczeniem pieniężnym na rzecz budżetu gminy, na który może gmina wpływać (na podstawie opodatkowania, ulgi, zwolnienia i stawkę). Nieważne jest przy tym, jeśli podatnik otrzymał od gminy coś w zamian, czy chodzi o świadczenie regularne lub jednorazowe – podatki lokalne zawierają podatki sensu stricto, jak również i inne opłaty. O tym, jak poważnie traktuje się w RC problematykę autonomii ekonomicznej samorządu terytorialnego, może się czytelnik sam przekonać w związku z faktem, iż RC przy ratyfikacji Europejskiej karty samorządu terytorialnego poinformowała, że nie czuje się zobowiązana przestrzegać art. 9 ust. 3, 5 i 6. Trzeba wskazać również, że obydwa projekty „ustawy o podatkach lokalnych“, które opierały się na tym, że rola podatków lokalnych nie powinna być bagatelizowana, powinny stworzyć wystarczający potencjał podatków lokalnych za usługi publiczne i po-

3 Por. art. 4 ust. 1, art. 104 ust. 1 i 3 ustawy konstytucyjnej nr 1/1993 Sb., Konstytucja Republiki Czeskiej, ze zmianami, § 10 ustawy nr 128/2000 Sb., o gminach, ze zmianami.

4 Por. Hendrych, D. Právní předpisy a jiné abstraktní formy správní činnosti. In: Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 5., rozšíř. vyd. Praha: C.H.Beck, 2003, s. 109.

5 Por. Průcha, P. Správní právo. Obecná část. 6. doplněné a aktualizované vydání. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 193-194.

6 Por. Filip, J. Ústavní právo 1. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 1999, s. 455-456.

7 Europejska charta samorządu terytorialnego jest umową międzynarodową podpisaną w ramach Rady Europy dnia 15 października 1985 w Szttrasburku. RC ją podpisała dnia 28 maja 1998 i w Sbirce zákonů byla opublikována pod numerem 181/1999. Dla RC stała się ważna dnia 1 września 1999.

winy rozszerzyć możliwości gmin skutecznego regulowania rozwoju lokalnego, Izba poselska odrzuciła.<sup>8</sup>

Drugim nakazem dotyczącym także podatków lokalnych jest wymóg regulacji prawnej na poziomie ustawy, zawarty w art. 11 ust. 5 Karty. Fakt, że wymóg regulacji prawnej opodatkowania znajdziemy właśnie w art. 11 Karty dowodzi, że podatki w pewnym sensie ograniczają prawo własności. Nie chodzi przy tym tylko o podatki majątkowe, ale także o inne podatki, np. dochodowe lub akcyzę, ponieważ dochód w formie pieniędzy lub niepieniężnego ekwiwalentu jest również majątkiem. Opodatkowanie dochodów ekonomicznie aktywnych osób jest przejawem władczej ingerencji państwa do procesu dystrybucji, nie chodzi jednak o ingerencję ekonomiczną, ale prawną. Charakter ustawowy podatku oznacza, że centralne organy państwowe (np. organy administracji podatkowej) oraz organy samorządu terytorialnego nie mogą swobodnie decydować o wprowadzaniu podatków lub o wysokości stawki. Jeżeli mają upoważnienie zawarte w ustawie, wtedy obowiązuje je zawsze ustawowy zakres upoważnienia i rozporządzenie podatkowe może być ogłoszone tylko na podstawie przepisów wynikających z ustawy. Podatnik nie ma jednak możliwości „negocjowania” wysokości stawki podatku i warunków jego płatności. Z tego samego powodu nie są dozwolone żadne umowy pomiędzy podatnikiem i innymi podmiotami, np. o tym, że podatek zapłaci za podatnika ktoś inny. Umowa taka była by nieważna z mocy prawa.

Zgodnie z brzmieniem tego przepisu należy ustalić, które podatki lub opłaty uregulowane w porządku prawnym RC można, zgodnie z wyżej podaną definicją uważać za podatki. Z pewnością podatkami będą opłaty lokalne i podatek od nieruchomości. W przypadku podatku od nieruchomości oferowane są gminom dwie możliwości wpływu na jego konstrukcję – zwolnienie od podatku nieruchomości dotkniętych katastrofami żywiołowymi i zwolnienie gruntów rolnych, a także możliwość zmiany współczynników wpływającego na wysokość podatku – renta dotycząca położenia, współczynnik gminy i współczynnik lokalny. Lista opłat lokalnych zawiera razem dziewięć rodzajów podatków lokalnych. O inkasowaniu opłat lokalnych decydują gminy samodzielnie w ramach własnej kompetencji, oczywiście zawsze na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie. Opłaty nie muszą być pobierane we wszystkich gminach. O tym, czy dana opłata będzie pobierana na terenie gminy, o wysokości stawki, warunkach płatności i zwolnieniach, decyduje rada gminy rozporządzeniem. Współczesna ustawa o opłatach lokalnych<sup>9</sup> upoważnia radę gminy do wprowadzenia następujących opłat, według pełnego ich wykazu:

- opłata od posiadania psa,
- opłata od pobytu rekreacyjnego, turystycznego lub w uzdrowisku,

8 Por. Sprawozdanie o powodach do propozycji ustawy o podatkach lokalnych. Sněmovní tisk 375. Praha: Parlament ČR, 1999. Także sprawozdanie o powodach do propozycji ustawy o podatkach lokalnych. Sněmovní tisk 582. Praha: Parlament ČR, 2000.

9 Ustawa nr 565/1990 Sb., o opłatach lokalnych, ze zmianami.



- opłata od korzystania z placów publicznych,
- opłata od opłaty za wstęp,
- opłata od możliwości zakwaterowania,
- opłata za wjazd środkiem transportu do wybranych miejsc i części miasta,
- opłata od automatów,
- opłata od eksploatacji systemu kompletowania, zbioru, transportu, wykozystawania i likwidacji odpadów komunalnych,
- opłata od opisu i oszacowania parceli budowlanej i możliwości przyłączenia budowli do wodociągu lub kanalizacji.

Jeżeli gmina zdecyduje się wprowadzić na swoim terenie niektóre z opłat lokalnych lub zechce dokonać zmian w konstrukcji podatku od nieruchomości, musi uczynić to za pośrednictwem rozporządzenia. Rozporządzenie to jest ogłaszane w ramach kompetencji własnej gminy i jest jednym ze sposobów, jak może gmina zrealizować tę kompetencję. Należy jednak podkreślić, że rozporządzenie nie może przekroczyć upoważnienia zawartego w ustawie, np. jeżeli chodzi o maksymalną wysokość zobowiązania lub o rodzaj opłaty. Gmina także nie może rozszerzyć wykazu opłat ponad wykaz podany w ustawie. Potwierdzają to także orzeczenia Sądu konstytucyjnego.<sup>10</sup>

Istotnym w tym zakresie wydaje się, moim zdaniem, analiza dokonana w jednym z wyroków Najwyższego sądu administracyjnego, który rozstrzygał o funkcjach opłat lokalnych. Chodzi o orzeczenie nr. 2 Afs 107/2007 – 168 z dnia 23 stycznia 2008.<sup>11</sup> „*Nejvyšší správní soud především konstatuje, že poplatky lze obecně vymezit jako jeden z veřejnoprávních příjmů, které veřejnoprávní subjekty ukládají jednotlivcům takovým způsobem, aby se jimi alespoň částečně kryly náklady spojené s činnostmi, vyvolané činností těchto jednotlivců. Jak přesvědčivě vyložil K. Engliš (Finanční věda, Fr. Borový v Brně, 1929, str. 74 a násl.), poplatky i daně jsou autoritativně stanovené příspěvky podřízených hospodářství, „avšak daně pouze se zřetelem k únosnosti, poplatky též se zřetelem k individuálnímu prospěchu.“ Proto také „vrchní účel poplatků není nikdy výnos.“ Podobně M. Bakeš konstatuje (M. Bakeš a kol., Finanční právo, 3. vyd., C. H. Beck, 2003, str. 87), že „zatímco daně jsou většinou platby neekvivalentní, za které není poskytována přímá protihodnota, a zároveň platby, které mívají spíše periodický charakter, jsou poplatky většinou vybírány jednorázově, a to v souvislosti s nějakým protiplněním ze strany státu či jeho orgánů, kraje, obce apod. Mají tedy většinou povahu určitého ekvivalentu za poskytnutí služby, vydání povolení, rozhodnutí so-*

10 Np. Pl. ÚS 39/93, w którym przytacza się następujące: „jeżeli chodzi o ustalenie opłat lokalnych, ich stawki, sposobu wybierania, zwolnień itp..., gmina powinna uwzględnić aktualne brzmienie ustawy nr 565/1990 Sb., o opłatach lokalnych. Gminy są podaną ustawą upoważnione do wydawania rozporządzeń regulujących opłaty lokalne, tylko w przypadkach podanych w art. 1 danej ustawy.“ Por. także Pl. ÚS 28/94 i Pl. ÚS 27/94.

11 <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=14380&mark=> 18.1.2009.

*udu apod. “ Argumentace stěžovatele v tom smyslu, že zpoplatnění psa představuje legitimní cíl, spočívající v získávání prostředků k naplnění veřejného rozpočtu a případy osvobození tedy představují jen výjimky, se proto zcela míjí s podstatou poplatků. Jejich smyslem totiž není naplnění veřejného rozpočtu, nýbrž nastolení jakési (byť i zcela abstraktně pojaté) reciprocity mezi poplatkem a mezi činností orgánů veřejné správy (princip ekvivalence). Prvním učiněným závěrem je proto konstatování, že smyslem poplatku ze psů primárně není a ani nemá být posílení obecního rozpočtu, protože pak by se již pojmově nejednalo o poplatek, nýbrž spíše o majetkovou daň. Poplatek ze psů tak nemá jiný význam než snižovat či dokonce v některých případech vyrovnávat negativní důsledky, spojené s chovem psů, o kterých jistě není potřeba obsáhle pojednávat. Proto také ostatně není náhodou, že jiná výše poplatků ze psů je vybírána v případě bytového a rodinného domu. Např. podle obecně závazné vyhlášky č. 21/2003 Statutárního města Brna o místních poplatcích pro Městskou část Brno – Královo Pole, kde se právě nachází útulek žalobce, platilo, že základní sazba tohoto poplatku v případě bytového domu činila 1500 Kč ročně, zatímco v případě rodinného domu 600 Kč za rok. Argument stěžovatele prostřednictvím legitimního cíle poplatku spočívajícího v naplnění veřejného rozpočtu má proto zdejší soud za vyvrácený.“*

Wynika z niego, iż Czeski Najwyższy Sąd Administracyjny w chwili obecnej zaprzecza fiskalnej funkcji podatków lokalnych i także w pewnym stopniu daje gminie prawo gospodarowania swoim majątkiem wg art. 101 ust. 3 Konstytucji, co osobiście uważam za absolutnie nie do przyjęcia.

## CZEŚĆ IV

### DANINY PUBLICZNE W KONSTYTUCJI

# TWORZENIE I STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO W ZGODZIE Z KONSTYTUCJĄ

RYSZARD MASTALSKI

1. Ustalenie granic opodatkowania jest trudne. Można je bowiem ujmować w płaszczyźnie ekonomicznej, społecznej i prawnej. Znaczne trudności stwarza zwłaszcza ustalenie, czy i w jakim stopniu podatki funkcjonujące w danym miejscu i czasie są właściwe z gospodarczego i społecznego punktu widzenia. Ekonomiczne i społeczne granice opodatkowania nie zawsze muszą być jednak rozpatrywane samoistnie. Można badać te granice również w aspekcie pewnej rzeczywistości społecznej kształtowanej przez prawo. Ocena systemu podatkowego z punktu widzenia optymalizacji jego rozwiązań w płaszczyźnie gospodarczej i społecznej jest łatwiejsza, jeżeli dokonuje się jej przez pryzmat prawny, zwłaszcza zaś norm konstytucyjnych. Chodzi o zgodność opodatkowania z wyrażonymi w Konstytucji zasadami funkcjonowania rynku – zwłaszcza zaś z zasadą wolności gospodarczej i z zasadą ochrony własności oraz z zasadą sprawiedliwości opodatkowania. Można zatem poprzez badanie prawnych granic opodatkowania odnosić się także, w określonym zakresie, do jego granic ekonomicznych i społecznych.

Odpowiednio skonstruowane przepisy prawa podatkowego stwarzają jedynie potencjalne możliwości realizacji wymienionych zasad konstytucyjnych. Ostatecznie rozstrzyga o tym proces stosowania prawa podatkowego, przesądzający o rzeczywistym obciążeniu podatkowym gospodarki jako całości oraz poszczególnych członków społeczeństwa.

2. Nakładanie przez państwo na określone podmioty obowiązku świadczenia pieniężnego, bez wzajemnego świadczenia z jego strony, wskazuje na szczególne znaczenie konstytucji dla prawa podatkowego. Dotyczy to zarówno tworzenia

tego prawa, jak i jego stosowania. Stwierdzenie to należy odnieść oczywiście nie tylko do prawa podatkowego, lecz do całego systemu prawa. Istnieją w nim jednak gałęzie regulujące bezpośrednio stosunki prawne pomiędzy państwem i obywatelem, ingerujące w sferę wolności (prawo karne) i własności (prawo podatkowe) jednostki, które wymagają ciągłej i wyraźnej, nieomal bieżącej, konfrontacji z konstytucją.

Do prawa podatkowego trzeba odnieść w pierwszym rzędzie te normy konstytucyjne, które kształtują prawa i obowiązki jednostki, a także dotyczą ustroju politycznego i gospodarczego. W ten sposób można kontrolować zasadność opodatkowania także z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia, poddając badaniu jego zgodność z gwarantowaną w konstytucji wolnością gospodarczą, czy też ochroną prawną własności oraz konstytucyjną zasadą państwa prawnego. Konieczność częstej konfrontacji procesu legislacyjnego z konstytucją wiąże się także z daleko idącą specyfiką tworzenia prawa podatkowego.

W prawie podatkowym, w przeciwieństwie do innych gałęzi prawa, o zakresie i przedmiocie normowania nie decydują przesłanki prawne (bezpieczeństwo obywateli i państwa w prawie karnym, zasady obrotu prawnego i jego bezpieczeństwo w prawie cywilnym), lecz przesłanki ekonomiczne i społeczne. Celem regulacji w prawie podatkowym nie jest bowiem bezpośrednio oddziaływanie na funkcjonowanie społeczeństwa, lecz nieekwiwalentne przesunięcie środków pieniężnych pomiędzy podatnikiem a władzą publiczną, realizujące cele fiskalne opodatkowania. Daje to daleko idącą swobodę prawodawcy w tworzeniu prawa podatkowego.

Przyjmuje się współcześnie, że ustawodawca ma znaczną swobodę w wyborze stanów faktycznych poddawanych opodatkowaniu. Jeżeli pominąć ekonomiczne i społeczne (socjalne) uwarunkowania opodatkowania, nie zawsze należyćie uwzględniane w momencie tworzenia prawa podatkowego, to można przyjąć, że nie ma żadnych reguł, które by nakazywały opodatkowanie określonego stanu faktycznego. Ustawodawca dysponuje dużą samodzielnością w wyborze źródeł opodatkowania i nieraz trudno ustalić, dlaczego jeden stan faktyczny jest opodatkowany, zaś inny nie.

Zagadnienie prawnych granic opodatkowania nabiera szczególnego znaczenia wówczas, gdy proces legislacyjny zdominowany jest przez bieżącą sytuację gospodarczą i społeczną, co powoduje zwykle jego jednostronność. Doraźne tworzenie prawa podatkowego prowadzi do tego, że nie przywiązuje się większej wagi do jego skutków w sferze gospodarczej i społecznej (zwłaszcza długofalowych). Powoduje to, że swoboda prawodawcy w poddawaniu opodatkowaniu określonych zjawisk gospodarczych i społecznych nie jest w rzeczywistości ograniczana przez jego skutki w tych sferach. Tym samym podstawowe przesłanki opodatkowania – ekonomiczne i socjalne – tak mocno eksponowane w demokratycznych państwach o gospodarce rynkowej, przestają w gruncie rzeczy ogra-

niczać swobodę prawodawcy, która nabiera wielu cech dowolności. Dowolność prawodawcy – czemu bez wątpienia sprzyja funkcjonujący w Polsce zdecentralizowany model tworzenia prawa – może być w takiej sytuacji ograniczana jedynie przez ewentualne bariery prawne, głównie bariery zawarte w konstytucji.

3. Konstytucyjna zasada ochrony praw i wolności nie jest możliwa do urzeczywistnienia bez powiązania jej z zagadnieniami podatkowymi. Prawo podatkowe stanowi jeden z ważniejszych obszarów regulacji w nowoczesnym państwie prawnym. Wskazywany znaczny stopień swobody ustawodawcy w tworzeniu prawa podatkowego powinien mieć wyraźnie określone granice w konstytucji – należy go podporządkować zasadom z niej wyprowadzonym. Chodzi zwłaszcza o normy zawarte w rozdziale II Konstytucji „Wolności, Prawa i Obowiązki Człowieka i Obywatela”.

Prawa i wolności uregulowane w Konstytucji odnoszą się nie tylko do osób fizycznych; podmiotami tych wolności mogą być także osoby prawne, szczególnie gdy chodzi o prawo własności czy wolność prowadzenia działalności gospodarczej<sup>1</sup>. Istotne są zwłaszcza, z punktu widzenia podatkowego, ograniczenia praw i wolności zawarte w Konstytucji. Podstawowe znaczenie ma tu przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zgodnie z jego treścią, ograniczenia w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanowione tylko w ustawie, i to jedynie w przypadkach, gdy są konieczne z punktu widzenia interesu społecznego *expressis verbis* wskazanego w tych przepisach, jak wreszcie ograniczenia te nie mogą naruszać istoty praw i wolności. Podobne zasady przyjęto co do ograniczenia prawa własności. Według art. 64 ust. 3 Konstytucji, własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jaki nie narusza istoty prawa własności. Nie ulega wątpliwości, iż przepis ten można odnieść bezpośrednio do opodatkowania. Świadczenie pieniężne na rzecz władzy publicznej bez wzajemnego świadczenia ze strony tej władzy ogranicza prawo własności, prowadząc w ostatecznym efekcie do przewłaszczenia – zmiany własności – co powszechnie uważane jest za najważniejszą cechę ekonomiczną opodatkowania. Przepis tego artykułu, gdy chodzi o opodatkowanie, należy rozpatrywać łącznie z przepisem art. 84 Konstytucji – zamieszczonym w analizowanym jej rozdziale. Zgodnie z jego treścią, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Artykuł 84 normuje przede wszystkim powszechność opodatkowania, która uznawana jest, obok równości opodatkowania, za podstawowy element zasady sprawiedliwości podatkowej. Powszechność opodatkowania wyraża się w tym, że podatek jako nieekwiwalentne świadczenie pieniężne powinien spoczywać na wszystkich – wszyscy muszą się przyczyniać do pokrywania wspólnych potrzeb. Równość opodatkowania oznacza zaś właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego,

1 L. Garlicki, Wolność i prawa jednostki w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r., w: Pięć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2002 str. 67.

odpowiednio do zasady zdolności świadczenia, uważanej współcześnie za jedną z najważniejszych zasad podatkowych.

Analiza treści art. 84 Konstytucji wskazuje, iż wyraża on także zasadę konieczności podatku. Skoro bowiem prawodawca przyjął generalną normę, zgodnie z którą każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, bezspornie oznacza to, że w ciężarach i świadczeniach publicznych mieszczą się również podatki, a każdy, kto jest w sytuacji opisanej w ustawie, ma obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia na rzecz władzy publicznej. Zasady powszechności opodatkowania oraz jego konieczności nie mogą jednak prowadzić do naruszania istoty wolności i praw jednostki, o której mowa w art. 34 ust. 3 Konstytucji, w szczególności zaś nie mogą naruszać istoty prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji).

W art. 84 została poza tym zasygnalizowana wyłączość ustawowa w prawie podatkowym, uregulowana w art. 217 Konstytucji, i to w sposób specyficzny, właściwy tylko dla prawa podatkowego. Nie można bowiem w stosunku do ustaw funkcjonujących w innych gałęziach prawa, nawet gdy regulują prawa i obowiązki jednostki, tak jednoznacznie ustalić ich treści, jak to ma miejsce w art. 217. Wymieniono w nim bowiem *expressis verbis* elementy konstrukcyjne podatku – podmiot i przedmiot opodatkowania oraz stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków – które powinny być bezpośrednio uregulowane w ustawie.

**4.** Badanie stanowienia prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją powinno być dokonywane zarówno we wskazanej już płaszczyźnie wolności praw i obowiązków jednostki i obywatela, jak również, a może przede wszystkim, z punktu widzenia zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Wydaje się, iż najbardziej efektywne, nie tylko z prawnego punktu widzenia, lecz także z punktu widzenia wskazywanych tu aspektów gospodarczych i społecznych opodatkowania, jest rozpatrywanie stanowienia prawa podatkowego łączące w sobie wolności, prawa i obowiązki jednostki i obywatela z zasadą państwa prawnego. Stanowienie sprawiedliwego prawa, jako jeden z aspektów zasady państwa prawnego, nie może bowiem naruszać istoty wolności i praw jednostki, w szczególności zaś istoty prawa własności.

W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że państwo prawne musi realizować materialną sprawiedliwość podatkową, co oznacza kształtowanie obciążeń podatkowych zgodnie z zasadami równości i powszechności. Przyjmuje się też, że bardziej odpowiadają zasadzie sprawiedliwości proste i zrozumiałe konstrukcje podatkowe. Konstrukcje skomplikowane i nadmiernie rozbudowane, zwłaszcza przy znacznej ilości ulg i zwolnień podatkowych, powodują nie tylko zaciemnianie norm prawnych i brak pewności prawa, lecz niejednokrotnie prowadzą do omijania prawa, co jest przeciwne równości opodatkowania. Zasada państwa prawnego wymaga także, aby normy prawne, nakładające na obywateli obo-

wiązek podatkowy, były na tyle jasne i zrozumiałe, by ciężar podatkowy stał się możliwy do przewidzenia. Tego wymaga zasada pewności prawa, bezpieczeństwa prawnego oraz zasada zaufania do państwa i stanowionego w nim prawa, a także zasady ekonomiczne opodatkowania. Podatek stanowi bowiem jeden z podstawowych parametrów planowania gospodarczego. Trudności w ustaleniu przewidywanych obciążeń podatkowych stwarzają istotne bariery dla racjonalności działalności gospodarczej.

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału, zasada zaufania obywateli do organów władzy i administracji ma ścisły związek z zasadą pewności (stabilności) podatku, zaś na ustawodawcy ciąży obowiązek stanowienia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla obywateli, zgodnego z zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania (orz. z 26 września 1989 r. – K 3/89). Jednym z aspektów zasady sprawiedliwości jest równość opodatkowania, co oznacza, że wszelkie różnicowanie w prawie dopuszczalne jest wtedy, gdy jest usprawiedliwione (orz. z 24 października 1989 r. – K 6/89).

Zasada równości wymaga, według Trybunału, jednakowej miary dla wszystkich podmiotów, a więc bez różnicowań, zarówno dyskryminacyjnych, jak i faworyzujących, co jest także zgodne z zasadą sprawiedliwości. Takie rozumienie równości jest zbieżne ze współczesnym jej pojmowaniem na gruncie prawa podatkowego w kategoriach względnych, niewykluczających istnienia ulg, zwolnień czy innych przywilejów podatkowych, pod warunkiem wszakże, iż jest to zgodne z zasadą sprawiedliwości.

Rozpatrując zasadę państwa prawnego, Trybunał kilkakrotnie wskazywał na niedopuszczalność wstecznego działania prawa podatkowego, jako niezgodnego z konstytucyjną zasadą praworządności (orz. z 19 października 1988 r. – UW 4/88, orz. z 14 grudnia 1993 r. – K 8/93), a także na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wprowadzania w życie ustaw podatkowych bez odpowiedniego *vacatio legis* przy zmianie obowiązku podatkowego na niekorzyść obywateli, zwracając przy tym uwagę, że tego rodzaju działania prawodawcy są również sprzeczne z zasadą zaufania obywateli do państwa, a także ograniczają możliwości podejmowania przez nich racjonalnych działań gospodarczych. Prowadzi to równocześnie, według Trybunału, do braku pewności prawa podatkowego oraz bezpieczeństwa prawnego obywateli, i jako takie pozostaje w niezgodzie z zasadą państwa prawnego. Trybunał Konstytucyjny rozpatrywał ponadto zgodność stanowienia prawa podatkowego z zasadą ochrony praw nabytych, wiążąc ją z konstytucyjną zasadą ochrony własności (art. 21 Konstytucji). Przyjął on przy tym, że prawo własności jest prawem podmiotowym o najszerszej treści w porównaniu z innymi prawami majątkowymi. Prawo to nie może być jednak traktowane – według Trybunału – jako absolutne, ze względu na wynikające z konstytucyjnej zasady państwa prawnego idee sprawiedliwości społecznej i dobra ogółu.

Zakres i formy wkraczania prawa podatkowego w sferę własności podmiotów opodatkowania muszą być w pełni zgodne z zasadami konstytucyjnymi. Należy więc w całej rozciągłości podzielić stanowisko Trybunału, że w państwie prawnym prawo jest w dużym stopniu autonomiczne w stosunku do państwa jako organizacji urzeczywistniającej określone cele polityczne i nie powinno służyć realizacji celów politycznych czy gospodarczych w sposób deprecjonujący rolę prawa i jego społeczną akceptację, zaś posługiwanie się prawem jako instrumentem realizacji celów gospodarczych wymaga przestrzegania konstytucyjnych zasad tworzenia prawa (orz. z 11 lutego 1992 r. – K 14/91). Stan wyższej konieczności gospodarczej nie może być zatem podstawą do rozstrzygnięcia o konstytucyjności ustawy z braku do tego podstaw w Konstytucji.

Trybunał w wielu orzeczeniach wskazywał na konieczność równoważenia swobody ustawodawcy w kształtowaniu treści prawa podatkowego poprzez skrupulatne przestrzeganie właściwej procedury tworzenia prawa, w szczególności zaś tworzenia go zgodnie z regułami przyzwoitej legislacji. Chodzi zwłaszcza o tworzenie prawa podatkowego, tak aby przedsiębiorca miał możliwość odpowiedniego planowania podatkowego. Konstytucja wymaga, aby sytuacja prawna osób objętych nową regulacją była poddana, według Trybunału (orzeczenie z 15 lipca 1996 r. K 5/96), takim przepisom przejściowym, by mogli mieć czas na dokończenie przedsięwzięć podjętych na podstawie wcześniejszych regulacji, w przeświadczeniu, że będzie miała ona charakter stabilny. Służy temu w szczególności właściwe uregulowanie sytuacji przejściowych i należyte zabezpieczenie interesów w toku, co stanowi jedną z istotnych przesłanek determinujących efektywność ekonomiczną przedsięwzięć gospodarczych podatnika, zwłaszcza zaś inwestycyjnych. Brak odpowiedniej regulacji tej materii przesądza o orzekaniu przez Trybunał o niekonstytucyjności określonych przepisów prawa podatkowego. Niebezpieczeństwo związane ze znacznym stopniem swobody ustawodawcy w tworzeniu treści prawa podatkowego jest pogłębiane przez dominujący w Polsce zdecentralizowany model tworzenia prawa.

5. Konstytucyjne granice opodatkowania ustalane są ostatecznie w procesie stosowania prawa podatkowego. Prawo jest bowiem po to, by je realizować. Stosowanie prawa podatkowego charakteryzuje się daleko idącą specyfiką. Uczestniczą w nim bowiem nie tylko podmioty publiczne, jak w innych przypadkach stosowania prawa publicznego, lecz także podmioty niebędące podmiotami publicznymi – podatnicy i płatnicy. W efekcie w polskim systemie funkcjonuje dwu-etapowy model stosowania prawa. W pierwszym etapie następuje samoobliczanie podatkowe dokonywane przez podatników oraz obliczanie podatków przez płatników. Należy więc przyjąć, iż pierwszy etap stosowania prawa odbywa się bez bezpośredniego w nim udziału organów publicznych – administracji podatkowej i sądów. Drugi etap stosowania prawa podatkowego następuje wówczas, gdy organ podatkowy, kwestionując prawidłowość samoobliczenia podatkowego lub obliczenia podatku dokonanego przez płatnika, dokonuje wymiaru kontrolne-



go. Efektywność tego modelu uzależniona jest w znacznym stopniu od tego, czy i na ile uda się stworzyć możliwości w miarę jednolitego i poprawnego rozumienia przepisów prawnych. Zdeterminowane to jest w istotnej mierze przyjęciem i utrwaleniem w doktrynie i w orzecznictwie pewnych, istotnych dla funkcjonowania prawa, zasad jego interpretacji, składających się na swego rodzaju ideologię wykładni prawa. Jedną z wiodących zasad interpretacji prawa podatkowego jest dokonywanie jego wykładni w zgodzie z konstytucją.

Wykładnia prawa podatkowego pozostaje w zgodzie z obowiązującym porządkiem prawnym, gdy jest zgodna z Konstytucją. Tak daleko zatem, jak istnieje możliwość wykładni przepisu w zgodzie z Konstytucją, przepis taki nie może być uznany za niekonstytucyjny. Obowiązkiem sądu jest bowiem, jak przyjął Sąd Najwyższy w orzeczeniu z 20 czerwca 2000 r. (I KZP 14/00), interpretowanie przepisów ustaw w zgodzie z Konstytucją, co wynika m.in. z bezpośredniego stosowania przepisów Konstytucji (art. 8 ust. 2 Konstytucji RP). Ten sposób wykładni oparty jest na domniemaniu konstytucyjności działania prawodawcy, warunkującego jednolitość systemu prawnego, w którym Konstytucja, jako ustawa zasadnicza, jest najwyżej usytuowana w hierarchii źródeł prawa.

Problematyka wykładni w zgodzie z Konstytucją wiąże się z zagadnieniami tak zwanych wyroków interpretacyjnych Trybunału Konstytucyjnego, w których uznaje on dany przepis za zgodny z Konstytucją, pod warunkiem określonego jego rozumienia. W efekcie przepis zostaje zachowany w porządku prawnym, gdy wyprowadzona z niego norma ma takie znaczenie, jakie przyjął Trybunał w swym orzeczeniu. Należy jednak wyraźnie oddzielić „wyroki interpretacyjne” od kompetencji Trybunału z lat 1989–1997 do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw, które nie mają ze sobą nic wspólnego.

Wyroki interpretacyjne wzbudzają kontrowersje. Mają one gorących zwolenników<sup>2</sup> i przeciwników<sup>3</sup>. Nie wchodząc w te kontrowersje należy przyjąć, iż tego rodzaju wyroki funkcjonują w polskiej rzeczywistości prawnej, wywierają istotny wpływ na proces stosowania prawa, w tym także stosowania prawa podatkowego, zaś ich wpływ na ideologię wykładni prawa jest znaczący. Dotyczy to zarówno samej sentencji wyroku interpretacyjnego, jak i może przede wszystkim jego uzasadnienia, ukazującego ideologię wykładni prawa stosowaną przez Trybunał. Uzasadnienie to wskazuje niejednokrotnie, jak należy interpretować określony przepis, aby można było go zachować w porządku prawnym. Jest to istotna wskazówka, która ma zapobiec odmiennej i niezgodnej z Konstytucją wykładni badanego przepisu w postępowaniu sądowym lub w postępowaniu administracyjnym<sup>4</sup>. Należy przyjąć, iż orzeczenia interpretacyjne Trybunału mają również istotne znaczenie w pierwszym etapie stosowania prawa podatkowego, kiedy to

2 J. Trzciński, Orzeczenia interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego, „Państwo i Prawo” 2002, nr 1, s. 3 i n.

3 A. Józefowicz, Orzeczenia interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego, „Państwo i Prawo” 1999, nr 11, s. 33–34.

4 K. Complak, Normy pierwszego rozdziału Konstytucji RP, Wrocław 2007, s. 30.

wykładnia prawa dokonywana jest przez podmioty niebędące podmiotami publicznymi – przez podatników i płatników. Stwarzają one niezmiernie ważne przesłanki do jednolitego, zgodnego z orzeczeniami interpretacyjnymi, rozumienia przepisów prawa podatkowego zarówno przez podmioty publiczne, jak i podmioty niepubliczne. W ten sposób można uzyskać najbardziej efektywne cele dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego, wyrażające się w jego zakończeniu już w pierwszym etapie.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, że interpretacja przepisów ustawowych powinna być dokonywana przy zastosowaniu techniki w zgodzie z Konstytucją. W szczególności, według orzeczenia z 17 października 1995 r. – K. 10/95, zawsze wtedy, gdy możliwe jest takie wyłożenie przepisu, aby był on zgodny z Konstytucją, należy z tej możliwości skorzystać, odrzucając jednocześnie interpretację prowadzącą do odczytania przepisu jako niekonstytucyjnego. W innym orzeczeniu Trybunał przyjął, że rozstrzygnięcie wątpliwości co do interpretacji ustawy zwykłej przez przyjęcie jej rozumienia, które jest zgodne z Konstytucją, jest prawnie dopuszczalne (i zarazem konieczne), gdy pozwalają na to ugruntowane reguły wykładni (orzeczenie z 3 grudnia 1996 r. – K 25/95).

Istotne z punktu widzenia jednolitości stosowania prawa jest uwzględnianie w orzecznictwie Trybunału wykładni prawa utrwalonej w orzecznictwie sądów. Zgodnie z wyrokiem z 4 grudnia 2001 r. – SK 18/00, Trybunał powstrzymuje się w ramach tzw. orzeczeń interpretacyjnych od przyjmowania takiego rozumienia przepisu, które byłoby sprzeczne z ukształtowaną praktyką orzecniczą oraz wykładnią doktrynalną. W wyroku z 3 października 2000 r. stanowisko Trybunału jeszcze wyraźniej wskazuje na dokonywanie wykładni prawa uwzględniającej praktykę jego stosowania. Wychodząc z oczywistego założenia, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania, Trybunał przyjął, iż jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób jednoznaczny, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce jego stosowania – nabrał takiej treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe (Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny).

**6.** Respektowanie zasady zgodności interpretacji prawa podatkowego z Konstytucją może rodzić niekiedy pewne trudności. Powstają one, gdy podmiot stosujący prawo stwierdzi, że przyjęte przez niego rozumienie normy prawnej wprowadzonej z interpretowanego przepisu, pozostając w zgodzie z językowym sensem normy, z wyraźnie określoną wolą prawodawcy, jest jednocześnie sprzeczne z Konstytucją. W takich przypadkach zachodzi konieczność posługiwania się, dyrektywami preferencji dla dokonania wyboru pomiędzy znaczeniami przypisywanymi interpretowanemu przepisowi na podstawie dyrektyw stopnia pierwszego (dyrektyw językowych, systemowych i celowościowych) w sytuacji, gdy przynoszą one rozbieżne rezultaty. Powstaje pytanie, czy stosując reguły preferencji można w prawie podatkowym dawać pierwszeństwo dyrektywom pozajęzyko-

wym. Ważne znaczenie dla odpowiedzi na to pytanie ma stanowisko Trybunału, zwłaszcza wyrażane w tak zwanych wyrokach interpretacyjnych.

Trybunał często zwracał uwagę na szczególne znaczenie wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza zaś gdy chodzi o ustalenie granic opodatkowania. Według Trybunału, interpretacja rozszerzająca obowiązek podatkowy poza granice zakreślone w ustawie jest niezgodna z pojęciem demokratycznego państwa prawnego (postanowienie z 26 kwietnia 1994 r. – W. 11/93), a zachowanie przepisów w systemie prawa jest możliwe tylko w granicach możliwego sensu słów ustaw podatkowych, zaś ich usunięcie, gdy są sprzeczne z Konstytucją, odbywa się już poza procesem wykładni (uchwała z 26 marca 1996 – W. 13/95). Zasada wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją nie może bowiem prowadzić do podważenia jednoznacznego rezultatu wykładni językowej (postanowienie z 5 listopada 2001 r. – T.33/01). Odnosząc się do wykładni pozajęzykowej, Trybunał stwierdził, że nie jest dopuszczalne przyjęcie swoistych wyników wykładni funkcjonalnej w tych przypadkach, gdy wykładnia językowa prowadzi do jednoznaczności tekstu prawnego (uchwała z 28 czerwca 2000 r. – K. 25/99).

Stanowisko Trybunału ma potwierdzenie w poglądach doktryny. Dopuszcza się w niej jedynie w wyjątkowych przypadkach wykładnię odchodzącą od sensu językowego przepisu, zważywszy, że w państwie prawa jednostka powinna polegać na tym, co normodawca w tekście prawnym rzeczywiście powiedział, a nie na tym, co chciał powiedzieć<sup>5</sup>. Zasadę tę należy szczególnie respektować w prawie podatkowym, jako prawie ingerencyjnym, nakładającym na jednostkę obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia pieniężnego na rzecz władzy publicznej. W prawie tym granicą wykładni prawa jest możliwy sens słów ustaw podatkowych, poza który nie może wychodzić żadna wykładnia, a więc także wykładnia pozajęzykowa. Oczywiście niezgodność ustawy podatkowej z Konstytucją powinna być usunięta, ale nie w procesie wykładni prawa, lecz w procesie badania konstytucyjności ustaw przez Trybunał Konstytucyjny. Dokonując wykładni pozajęzykowej prawa podatkowego w aspekcie jego konstytucyjności, należy zatem kierować się zasadą, iż normy prawne wyprowadzone z przepisów poszczególnych ustaw powinny być w pierwszym rzędzie zgodne z rezultatami wykładni językowej, a w każdym razie nie pozostawać w sprzeczności z możliwym sensem słów tych ustaw. Wykładni pozajęzykowej – systemowej i celowościowej – nie można zatem stosować w oderwaniu od wykładni językowej<sup>6</sup>. Dotyczy to zwłaszcza prawa ingerencyjnego o zamkniętym systemie norm, jakim jest prawo podatkowe. Oznacza to, iż dokonywanie wykładni w zgodzie z Konstytucją może być realizowane w takim zakresie, na jaki pozwala wykładnia językowa.

5 L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 77.

6 *Ibidem*, s. 67 i n.

# PRAWNOSPÓLNOTOWY I KONSTITUCYJNY WYMÓG RÓWNEGO TRAKTOWANIA A NIEKTÓRE REGULACJE POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

JOANNA KLISZKA

## Wprowadzenie

U podstaw każdego współczesnego porządku prawnego, zarówno w wymiarze ponadnarodowym, jak i wewnętrznym, krajowym, znajdują się wymogi dotyczące zasad ograniczania wolności jednostki. Pozostają one w ścisłym związku przede wszystkim z potrzebą należytego poszanowania własności i wskazują dopuszczalny poziom prawodawczej ingerencji w sferę wolności gospodarczej. Wymogi tego rodzaju wywodzą się z dwóch wielkich dziewiętnasto- i dwudziestowiecznych idei, a mianowicie z kluczowej dla istnienia Wspólnot Europejskich idei integracji gospodarczej<sup>1</sup> oraz istotnej w stosunkach wewnętrznych – idei państwa prawnego<sup>2</sup>. Obie wizje zmaterializowały się w postaci reguł prawnych, z jednej strony zakorzenionych w dorobku prawnym Wspólnoty<sup>3</sup>, w tym w Traktacie Rzymskim<sup>4</sup> (dalej: TR), z drugiej zaś zawartych – m.in. w przypadku Polski – w obowiązującej Konstytucji. W ten sposób do rangi zasad prawnowspólnotowych i zarazem konstytucyjnych podniesiony został w szczególności wymóg równości w traktowaniu podatników. Jego rozumienie, a zwłaszcza przestrzeganie warto uczynić przedmiotem refleksji. Wydaje się to tym bardziej celowe, im większy rozdźwięk występuje pomiędzy sferą deklaracji a poziomem ich realizacji w obowiązującym prawie podatkowym.

- 1 Idea integracji gospodarczej kojarzona jest z wiekiem XX, niemniej jej rodowód tkwi w zamyśle jedności europejskiej, którego początki sięgają wieku XIV, kiedy to francuski prawnik P. Dubois wystąpił z propozycją politycznego zjednoczenia Europy; pod różnymi postaciami postulat ten powracał w dyskusjach politycznych, filozoficznych i prawnych aż do okresu przemian w Europie po drugiej wojnie światowej. Wówczas bowiem podjęte zostały pierwsze próby jego urzeczywistnienia i wykształcił się kierunek integracji ekonomicznej. Na temat idei zjednoczenia Europy por. np. C.H. Pegg, *Der Gedanke der europäischen Einigung während des Ersten Weltkrieges und zu Beginn der zwanziger Jahre*, „Europa – Archiv” 1962, Folge 21, s. 749–758; J. Lecerf, *Historie de l’unité européenne*, Paris 1965.
- 2 Na temat XIX-wiecznych początków idei państwa prawnego por. np. R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 62–67 oraz tenże, *Prawo podatkowe*, wyd. 4, Warszawa 2006, s. 56–62.
- 3 Dorobek ów, określanym mianem *acquis communautaire*, współtworzą pierwotne i wtórne prawo wspólnotowe oraz orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.
- 4 Jako Traktat Rzymski powoływany będzie, podpisany dnia 25 marca 1957 r. w Rzymie, Traktat o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (obecnie Wspólnoty Europejskiej) w jego obecnym brzmieniu.

## I Równe traktowanie w świetle zasad prawnowspólnotowych

Do regulacji prawnowspólnotowych, w obszarze zwanym prawem pierwotnym, zaliczane są w szczególności ogólne zasady prawa. Nie zostały one *expressis verbis* skatalogowane w traktatach założycielskich<sup>5</sup>, niemniej o ich randze w systemie źródeł prawa wspólnotowego świadczy fakt, że – jak wskazuje się w literaturze – znajdują one zastosowanie m.in. w procesie wykładni prawa i jako podstawa w procesie orzekania o nieważności aktu prawnego<sup>6</sup>. Jedną z niekwestionowanych zasad tego typu – obok m.in. reguł solidarności, subsydiarności i proporcjonalności, jako wyznaczników granic dopuszczalnej ingerencji Wspólnoty w porządku prawne państw – jest wymóg równości i współistniejący z nim wymóg niedyskryminacji, jako standard tworzenia wspólnotowego oraz krajowego prawa podatkowego.

Równocześnie z samych przepisów Traktatu Rzymskiego należy wnioskować o konieczności zapewnienia równego traktowania wszystkich podmiotów działających na terenie Wspólnoty, znajdujących się w porównywalnych sytuacjach i w równej mierze odznaczających się daną cechą. Wniosek o istnieniu rzeczowego wymogu wynika wprost z zadeklarowanego w art. 2 Traktatu celu tworzenia prawa wspólnotowego, a mianowicie zapewnienia właściwego funkcjonowania wspólnego rynku. Drogą do jego osiągnięcia jest m.in. umożliwienie realizacji podstawowych swobód<sup>7</sup> oraz uzyskanie spójności reguł, na podstawie których obrót gospodarczy wewnątrz Wspólnoty mógłby się bez przeszkód rozwijać<sup>8</sup>. Jeśli więc pierwotną przyczyną tworzenia prawa wspólnotowego jest integracja gospodarcza, a ta oznacza „*stan rzeczy, który umożliwia stosunki gospodarcze i handlowe między różnymi krajami równie swobodne i równie korzystne jak te, które istnieją wewnątrz jednego kraju*”<sup>9</sup>, to niezbędnym warunkiem uzyskania takiego stanu jest znoszenie – niekorzystnych dla konkurencji na wspólnym rynku – różnic podatkowych między poszczególnymi państwami, *ergo* zrównanie sytuacji wszystkich funkcjonujących na terenie Wspólnoty podmiotów, bez względu na to czy na rynku wspólnotowym oferują towary, świadczą usługi, inwestują kapitał, czy też same zamierzają przemieszczać się, np. w roli pracowników.

Eliminację przeszkód i tworzenie warunków swobodnej wewnątrzwspólnotowej działalności gospodarczej, opartej na zasadach wolnej konkurencji, ma zapewniać realizacja procesu harmonizacji podatkowej. Jej celem jest wykluczenie sytuacji, w której na skutek istnienia barier podatkowych – w postaci różnych

5 Traktaty założycielskie, to Traktat Rzymski (wraz z traktatami tworzącymi Europejską Wspólnotę Energii Atomowej oraz Europejską Wspólnotę Węgla i Stali), ponadto Jednolity Akt Europejski z dnia 28 lutego 1986 r., Traktat o Unii Europejskiej podpisany dnia 7 lutego 1992 r. w Maastricht, a także kolejne traktaty nowelizujące Traktat Amsterdamski z dnia 2 października 1997 r. i Traktat Nicejski z dnia 26 lutego 2001 r.

6 Pogląd taki prezentuje np. T. Tridimas, *The General Principles of EC Law*, wyd. 1, Oxford 1999, s. 17.

7 Do swobód tych zalicza się nieskrępowany przepływ dóbr, osób, kapitałów i usług.

8 Por. szerzej na ten temat B. Beutler, R. Bieber, J. Piokorn, J. Streil, *Die Europäische Gemeinschaft Rechtsordnung und Politik*, Baden–Baden 1979, s. 308.

9 J. Röpke, *International Order and Economic Integration*, Dordrecht 1953, s. 225.

podstaw opodatkowania, zróżnicowanych stawek podatkowych bądź niebezpieczeństwa wielokrotnego opodatkowania – podmioty działające w kilku państwach członkowskich znajdowałyby się w położeniu mniej korzystnym niż przedsiębiorcy, których aktywność ogranicza się do rynku jednego kraju. Założeniu temu podporządkowane zostały traktatowe przepisy kompetencyjne, będące podstawą wydawania podatkowych dyrektyw harmonizacyjnych<sup>10</sup>, z drugiej zaś strony regulacje zawarte kolejno w art. 24 i art. 25–31 TR oraz w art. 39, art. 43, a także art. 49 Traktatu, w jego art. 56–58 i wreszcie w art. 90 TR.

Wskazane przepisy wyznaczają normatywne wzorce tworzenia prawa krajowego, które mają uniemożliwić państwom członkowskim stanowanie w szczególności przepisów podatkowych, naruszających traktatowe zasady swobodnego przepływu towarów, usług, osób i kapitału oraz godzących w wolność prowadzenia działalności. Ogół powyższych reguł tworzy w ten sposób traktatowe uzasadnienie, a zarazem podstawę, wymogu równego traktowania pod względem podatkowym, przez który pojmować należałoby przede wszystkim zapewnienie nieograniczonego barierami fiskalnymi dostępu do wspólnego rynku, bez różnic – zarówno faworyzujących, jak i dyskryminujących – w podatkowym traktowaniu produktów, osób, usług i kapitału, niezależnie od ich pochodzenia, na jednolitych, a zatem równych zasadach dla każdego podmiotu, który uczestniczy w obrocie gospodarczym na terenie Wspólnoty.

## 1. Równość podatkowego traktowania a swobodny przepływ towarów

W świetle art. 24 oraz art. 28–31 TR kanon swobody przepływu towarów należy rozpatrywać jako wypadkową trzech reguł, a mianowicie zakazu wprowadzania i utrzymywania różnicującego opodatkowania towarów pochodzących z innych państw członkowskich, zakazu wprowadzania i utrzymywania ograniczeń ilościowych oraz środków o skutku do nich równoważnym, a także nakazu zapobiegania różnemu traktowaniu obywateli innych państw członkowskich w odniesieniu do warunków handlu<sup>11</sup>. Powyższe reguły dotyczące swobodnego

10 Art. 93 TR, jako podstawa aktywności Wspólnoty w dziedzinie podatków pośrednich oraz odpowiednio jego art. 94 i art. 96, stanowiące podstawę harmonizacji podatków bezpośrednich, dokonują konkretyzacji skali, w jakiej zbliżeniu powinny podlegać konstrukcje podatkowe, kładąc nacisk na zbliżanie przepisów podatkowych w zakresie, w jakim jest to „konieczne”, m.in. z uwagi na „bezpośredni wpływ” i „zakłócenia konkurencji” w ramach rynku wewnętrznego.

11 Dla zapewnienia równego traktowania podmiotów oferujących towary na rynku wspólnotowym, na podstawie art. 28 i art. 29 TR, obok ograniczeń ilościowych w przywozie i wywozie towarów między państwami członkowskimi, zakazane jest m.in. wprowadzanie środków o skutku do nich równoważnym, czyli – jak ocenił Trybunał – wszelkich przepisów krajowych dotyczących handlu, które mogą w sposób bezpośredni lub pośredni, rzeczywisty lub potencjalny ograniczyć handel wewnątrzwspólnotowy (por. formułę pkt 5 wyroku ETS z dnia 11 lipca 1974 r. w sprawie 8/74 Procureur du Roi v. Benoit i Gustave Dassonville, ECR[1974]837), a ponadto przepisów dotyczących form sprzedaży, których stosowanie – naruszając art. 28 TR – wywoływałoby efekt dyskryminacyjny. Jakkolwiek wskazane zakazy w świetle art. 30 TR nie mają charakteru bezwzględnie, to jednak korzystanie z przewidzianych w tym przepisie wyłączeń nie może służyć realizacji przez państwo członkowskie celów gospodarczych, ani stanowić środków arbitralnej dyskryminacji lub ukrytych przeszkód w handlu (por. wyrok ETS z dnia 29 stycznia 1985 r. w sprawie 231/83 Henri Cullet v. Centre Leclerc, ECR [1985] 305, zob. także np. wyrok ETS z dnia 19 grudnia 1997 r. w sprawie C–265/95 Komisja v. Francja, ECR

przepływu towarów stosuje się do produktów pochodzących zarówno z państw członkowskich, jak też z krajów trzecich, o ile znajdują się one w swobodnym obrocie w państwach Wspólnoty. Pod względem podatkowym zasady swobodnego przepływu towarów normują *expressis verbis* dwa przepisy Traktatu. Są nimi art. 25 i art. 90 TR.

Pierwsza z tych regulacji statuuje zakaz stosowania w obrocie między państwami członkowskimi opłat, których skutki byłyby podobne do ceł, zaś drugi z wymienionych przepisów wymaga, by żadne z państw członkowskich nie obciążało ani bezpośrednio, ani pośrednio towarów z innych państw Wspólnoty podatkami wewnętrznymi, niezależnie od ich rodzaju, wyższymi od tych, które obciążają bezpośrednio lub pośrednio podobne towary krajowe. Porównanie zakresów obu powołanych przepisów prowadzi do wniosku, że jako podstawy ewentualnego zaskarżenia przepisów krajowych wzajemnie wykluczają się. Dana regulacja krajowa może naruszać albo art. 25 TR, albo art. 90 tegoż Traktatu. Jakkolwiek bowiem rolę fiskalnych ograniczeń w przepływie towarów mogą spełniać tak cła i opłaty o skutku do nich równoważnym, jak też podatki, to jednak kwestionując dany przepis krajowy, należy rozstrzygnąć, czy ustanawia on daninę o charakterze podatku wewnętrznego – i wówczas podstawą kontroli będzie jego zgodność z art. 90 TR, czy też regulacja krajowa łamie bezwzględny zakaz wprowadzania opłat o skutku równoważnym do cła – i w konsekwencji uchybia art. 25 TR.

Dokonanie właściwej kwalifikacji danego obciążenia daniowego wynikającego z prawa krajowego jest tyleż konieczne, co utrudnione wobec braku prawnowspólnotowych definicji „opłaty o skutku ekwiwalentnym do cła” i „podatku wewnętrznego”. Znaczenie obu pojęć należy zatem ustalać w oparciu o bogaty dorobek orzeczniczy Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (dalej: ETS). Z uwagi na ograniczone ramy opracowania, a równocześnie szeroką prezentację wspomnianego dorobku w literaturze<sup>12</sup>, w tekście tym przedstawienie wyroków ETS zostanie pominięte na rzecz przytoczenia jedynie wynikających z nich konkluzji. I tak, na podstawie analizy orzeczeń Trybunału, można przyjąć, że opłatą o skutku równoważnym do cła jest w szczególności każda opłata pobierana w związku z przywozem towarów, w momencie jego dokonania lub później, nakładana wyłącznie na produkty importowane (a zatem nieobciążająca towarów krajowych), wywołująca zmianę ich cen, ze skutkiem ograniczającym przepływ towarów, w sposób analogiczny do cła.<sup>13</sup> Z kolei jako podatek wewnętrzny trak-

[1997] 6959), zaś powoływanie się przez państwo członkowskie na dookreślone przez ETS, tzw. wymogi imperatywne – np. potrzebę efektywności kontroli podatkowej, zapobiegania oszustwom podatkowym, ochrony konsumentów czy środowiska – w celu ograniczenia swobody przepływu towarów musi być zgodne z zasadą proporcjonalności (zob. np. wyrok ETS w sprawie znanej jako *Cassis de Dijon*, z dnia 20 lutego 1979 r., 120/78 *Rewe-Zentral A.G. v. Bundesmonopolverwaltung für Brantwein*, ECR[ 1979], s. 649).

12 Bogatą prezentację orzeczeń ETS, m.in. w kwestii zakresu zastosowania art. 25 i art. 90 TR, zawiera np. „Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej” pod red. B. Brzezińskiego, M. Kalinowskiego, Gdańsk 2006, s. 17–36.

13 Do powyższej konkluzji uprawnienia stanowisko Trybunału wyrażone m.in. w wyrokach: z dnia 14 grudnia 1962 r. w sprawach 2/62 i 3/61 *Komisja v. Belgia i Luksemburg*, ECR [1962]813; z dnia 2 lipca 1969 r., w sprawie 24/68 *Komisja v. Włochy*, ECR[1969]201; z dnia 7 maja 1987 r., w sprawie C–193/85 *Co-Frutta v. Ammini-*

tować należy daninę, która nakładana jest na podobne towary krajowe i importowane, w związku z wystąpieniem identycznego dla obu towarów zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, stosowaną systematycznie i na podstawie obiektywnych kryteriów, w tym samym stadium produkcji lub handlu<sup>14</sup>, przy czym podatkiem pośrednio obciążającym towary jest podatek nakładany w różnych stadiach produkcji na surowce lub półprodukty używane do wytworzenia towaru finalnego, a podatek bezpośrednio obciążający towary dotyczy wyrobów gotowych.<sup>15</sup>

Odwołując się do art. 90 TR jako przepisu zabezpieczającego swobodny przepływ towarów, należy mieć na uwadze, iż przepis ten równocześnie ustanawia dwa zakazy, po pierwsze – różnicowanego (dyskryminacyjnego) opodatkowania towarów podobnych, a po wtóre – protekcyjnego opodatkowania towarów konkurencyjnych. W ten sposób zakazane jest wprowadzanie przez państwo członkowskie podatków, które różnicują ze skutkiem dyskryminującym w porównaniu z towarami krajowymi, analogiczne towary pochodzące z innego państwa Wspólnoty. O tym, czy zachodzi podobieństwo towarów, zdaniem ETS, przesądzać powinny zarówno ich cechy obiektywne, jak też to, jakie jest ich użycie, oceniane z perspektywy możliwości zaspokajania obecnych potrzeb i nawyków konsumentów oraz potencjalnego rozwoju tych potrzeb i przyzwyczajęń w przyszłości<sup>16</sup>.

W przypadku stwierdzenia, że towary są podobnymi w podanym wyżej szerokim rozumieniu, należy rozpatrzyć, czy różnicujące je opodatkowanie wywołuje skutek o cechach dyskryminacji bezpośredniej czy pośredniej. Pierwszy z wzmiankowanych efektów wystąpi, gdy z przepisów podatkowych wynika różne traktowanie towarów podobnych pochodzących z innego państwa członkowskiego w porównaniu z towarami krajowymi (np. jeśli opodatkowane są jedynie towary z innego kraju Wspólnoty, a podobne towary krajowe – nie, bądź gdy opodatkowanie znajduje co prawda zastosowanie do obu grup towarów, ale wedle różnych stawek)<sup>17</sup>, zaś o dyskryminacji pośredniej można mówić, jeżeli nierówne

---

strazione delle Finanze dello Stato, ECR [1987] 2085; z dnia 3 lutego 2000 r., w sprawie C–228/98 Dounias et Oikonomikon, ECR[2001] I–557.

14 Przedstawione wnioski nasuwają się na podstawie analizy wyroków ETS m.in.: z dnia 15 grudnia 1976 r. w sprawie 35/76 Siemmental Spa v. Ministero delle Finanze dello Stato, ECR[1976]1871 oraz z dnia 31 maja 1979 r. w sprawie 132/78 Denkavit Loire, ECR[1979]1923.

15 Klasyfikację taką przeprowadził ETS m.in. w wyroku z dnia 1 grudnia 1965r., w sprawie 45/64 Komisja v. Włochy ECR[1965] 857.

16 Por. np. pkt 12 orzeczenia ETS z dnia 4 marca 1986 r. w sprawie 106/84 Komisja v. Dania, ECR[1986]833 oraz wyrok ETS z dnia 15 marca 2001 r., w sprawie C–265/99 Komisja v. Francja, ECR[2001]I–2305. W ostatnim z przytoczonych orzeczeń, chroniąc równość podatników i oferowanych przez nich na danym rynku produktów, ETS stwierdził zasadność zarzutu dyskryminacji. W jego ocenie jasne i ciemne papierosy stanowią produkty podobne, mają bowiem zbliżone właściwości i walory dla konsumentów, zwłaszcza zaś ich smak oraz zapach wykazują podobieństwa w sensie organoleptycznym, a zatem nie ma uzasadnienia dla stosowania wobec tych produktów różnych cen i w konsekwencji różnych stawek akcyzy, zaś w sytuacji, gdy w danym kraju uprawiany jest wyłącznie jeden gatunek tytoniu (jasny), zróżnicowanie takie prowadzi do nierównej, szkodliwej konkurencji.

17 Por. np. treść wyroku ETS z dnia 14 stycznia 1981 r. w sprawie 46/80 Sp.A Vianl v. Sp.A Orbat, ECR[1981] I–77.



traktowanie towarów podobnych wynika nie z przepisów prawa, lecz ma charakter faktyczny. Bez względu na źródło skutku różnicującego, każde jego wystąpienie w świetle art. 90 ust. 1 TR oznacza nakaz usunięcia jego formalnych (legislacyjnych) czy też faktycznych przyczyn przez winne dopuszczenia do nierównego traktowania państwo członkowskie.

Kiedy brak jest przesłanek do stwierdzenia podobieństwa towarów, w kontekście art. 90 ust. 1 TR, należy ustalić, czy porównywane towary są konkurencyjne w znaczeniu art. 90 ust. 2 Traktatu, a zatem czy ich występowanie na tym samym rynku stwarza konsumentowi alternatywę wyboru pomiędzy produktem krajowym a pochodzącym z innego państwa członkowskiego<sup>18</sup>. Zaistnienie tej ostatniej sytuacji, wedle art. 90 ust. 2 TR, wyklucza dopuszczalność wprowadzenia przez prawodawcę krajowego przepisów podatkowych chroniących towary krajowe, a naruszenie owego zakazu protekcjonizmu obliguje go do zmian legislacyjnych, likwidujących skutek ochronny dla produkcji danego państwa Wspólnoty.

Równocześnie wypada podkreślić, że art. 90 Traktatu ma charakter bezpośrednio skuteczny, co oznacza, iż jednostki mogą się nań powoływać przed sądami krajowymi, dochodząc zwrotu kwot danin pobranych z jego naruszeniem<sup>19</sup>. Przepisy prawa wspólnotowego nie określają zasad zwrotu, wskutek czego ich sprecyzowanie należy do państw członkowskich. Te jednak nie dysponują pełną swobodą działań legislacyjnych, lecz – w świetle orzeczeń ETS – obowiązane są tak ukształtować prawne reguły dochodzenia roszczeń przez podatników, by gwarantowały one w szczególności ekwiwalentność i efektywność zwrotu<sup>20</sup>, a przez to dodatkowo wzmacniały powinność równego traktowania.

## 2. Równość w podatkowym traktowaniu a swoboda świadczenia usług

Jakkolwiek swoboda świadczenia usług bywa w orzecznictwie ETS określana mianem swobody o charakterze subsydiarnym<sup>21</sup> – co oznacza, że dotyczący jej art. 49 TR znajduje zastosowanie do usług, które nie podlegają przepisom Traktatu regulującym przepływ towarów, osób i kapitałów – to jednak równocześnie ten

18 Na temat treści zakazu protekcjonizmu w świetle orzecznictwa ETS por. np. omówienie stanowisk Trybunatu, (w:) *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej* pod red. B. Brzezińskiego, M. Kalinowskiego, *op. cit.*, s. 34–36.

19 Przegląd orzecznictwa ETS dowodzi, iż możliwe jest powoływanie się w tym celu przez jednostki zarówno na naruszenie zakazu wprowadzania podatku różnicującego bez obiektywnego uzasadnienia towary podobne (por. np. wyrok ETS z dnia 16 czerwca 1966 r. w sprawie 57/65 *Alfons Lütticke GmbH v. Hauptzollamt Sarrlouis*, ECR[1966]205), jak też na łamanie zakazu protekcjonistycznego opodatkowania konkurencyjnych towarów krajowych (por. np. wyrok ETS z dnia 14 kwietnia 1968r. w sprawie 27/67 *Fink–Frucht GmbH v. Hauptzollamt München– Landsbergerstrasse*, ECR[1968]327).

20 Formuła precedensowego wyroku ETS z dnia 15 września 1998 r. w sprawie C–231/96, *Edilizia Industriale Siderurgica v. Ministero delle Finanze* wskazuje, iż wprawdzie ustalenie długości terminów realizacji roszczeń o zwrot nienależnych podatków pozostaje w granicach wyłącznej kompetencji państw członkowskich, jednak przy ich określaniu winny bezwzględnie przestrzegać kryterium skuteczności, to zaś oznacza zakaz wprowadzania do prawa krajowego przepisów czyniących wykonanie uprawnień umocowanych w prawie wspólnotowym niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (ECR[1998]–4951).

21 Zob. np. wyrok ETS z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C–55/94 *Gebhard v. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, ECR[1995]–4165.

sam Trybunał przydaje jej walor jednej z fundamentalnych zasad traktatowych<sup>22</sup>. Choć więc art. 49 Traktatu – podobnie jak jego przepisy zabezpieczające nieskrępowany przepływ osób i kapitałów – *expressis verbis* nie reguluje kwestii opodatkowania, należy przyjąć, iż wiąże krajowych prawodawców podatkowych, wymuszając równe, także pod względem fiskalnym, traktowanie świadczenia usług pochodzących z innych państw członkowskich.

Przepis art. 49 TR jest podstawą ochrony przed ograniczeniami w swobodnym przepływie usług zawsze, ilekroć towarzyszy im element transgraniczny. Tym samym chroni on usługodawcę oferującego usługę w innym państwie Wspólnoty niż to, w którym podmiot ten posiada swe przedsiębiorstwo. Element przynależności państwowej stron umowy jest dla powoływania art. 49 Traktatu zasadniczo irrelevantny<sup>23</sup>, co oznacza, iż jest ono możliwe w szczególności także wówczas, gdy usługodawca oraz usługobiorca przynależą do tego samego państwa członkowskiego i zdecydują, że usługa ma zostać wykonana na terytorium innego kraju Wspólnoty<sup>24</sup>. Wymóg swobody świadczenia usług zrównuje sytuację oferujących je podmiotów w tym znaczeniu, że jeśli państwo członkowskie wprowadza w granicach swego władztwa prawną reglamentację wykonywania usług, zaś podobne ograniczenia nie występują w państwie, z którego terytorium usługa jest świadczona, to – wobec nadrzędności art. 49 TR nad prawem krajowym – usługodawca z innego kraju Wspólnoty ma prawo domagać się niestosowania wobec niego owych krajowych, li tylko wewnętrznych, ograniczeń, lecz podobne uprawnienia nie przysługują przedsiębiorcy krajowemu.

Powyższe jest wynikiem konsekwentnie utrwalanej w orzecznictwie ETS zasady bezpośredniej skuteczności art. 49 TR<sup>25</sup>, dzięki której jednostki z państw członkowskich mogą się nań wprost powoływać przed organami administracji publicznej oraz sądami owych państw. Równocześnie w dorobku orzecznictwym Trybunału ukonstytuowała się reguła zgodnej z wymogiem nieskrępowanego przepływu usług interpretacji prawa krajowego<sup>26</sup>, jako wyrazu doprecyzowania ogólnego nakazu dokonywania wykładni przepisów krajowych w zgodzie z prawem wspólnotowym<sup>27</sup>. Efektem działania rzeczonych zasad jest zaś bezwzględ-

22 Zob. np. wyrok ETS z dnia 9 lipca 1997 r. w sprawie C-222/95 SCI Parodi v. Banque de Bary, ECR[1997]I-3899.

23 Przewidziana w art. 49 TR swoboda świadczenia usług znajduje zastosowanie przede wszystkim do osób posiadających obywatelstwo Unii Europejskiej, jednakże zakres art. 49 Traktatu może zostać rozszerzony także do zamieszkałych na terenie Wspólnoty obywateli państw trzecich, np. w drodze umów międzynarodowych zawieranych przez Wspólnotę na podstawie art. 300 TR.

24 Zob. np. wyroki ETS z dnia: 26 lutego 1991 r. w sprawie C-198/89 Komisja v. Grecja, ECR[1991]I-727 oraz z dnia 10 maja 1995 r. w sprawie C-384/93 Alpine Investments v. Minister van Financiën, ECR[1995] I-1141.

25 Bezpośrednią skuteczność art. 49 TR potwierdza w szczególności stanowisko Trybunału wyrażone m.in. w wyrokach: z dnia 4 kwietnia 1967 r. w sprawie 34/67 Lück v. Hauptzollamt Köln, ECR[1968]359, z dnia 22 czerwca 1989 r. w sprawie 103/88 Fratelli Costanzo v. Comune di Milano, ECR[1989]1839 oraz z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie 224/97 Ciola, ECR[1999]I-2517.

26 Por. np. wyrok ETS z dnia 4 grudnia 1986 r. w sprawie 220/83 Komisja v. Francja, ECR[1986]3663.

27 Z zasady lojalnej współpracy wyrażonej w art. 10 TR, wynika, że wszystkie organy państwa (zob. wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 14/83 Van Colson and Kamann, ECR[1984]1891) są zobowiązane interpretować i stosować prawo krajowe tak, aby zapewnić pełną skuteczność praw zagwarantowanych przez przepisy wspólnotowe.

ny zakaz stosowania wszelkich, w tym także podatkowych, przepisów prawa krajowego uznanych za sprzeczne z regułą swobody świadczenia usług na terenie Wspólnoty.

### 3. Równe traktowanie w znaczeniu fiskalnym a swoboda przepływu osób

Pod względem zakresu zastosowania prawnowspólnotowa wolność przepływu osób oznacza obecnie prawo przemieszczania się i osiedlania obywateli państw członkowskich na terytorium innych krajów Wspólnoty, a także podejmowania tam działalności zarobkowej, zarówno w charakterze pracowników najemnych, jak też podmiotów gospodarczych, czyli pracowników samodzielnych<sup>28</sup>. Pierwotnie stosowanie rzeczonyj swobody znajdowało oparcie jedynie w adresowanym wyłącznie do pracowników art. 39 TR, jednakże mocą art.8a Traktatu o Unii Europejskiej<sup>29</sup> (dalej: TUE) prawo poruszania się i przebywania na obszarze państw członkowskich zostało rozszerzone tak, że obejmuje wszystkich obywateli Unii, a więc również osoby niezamierzające w państwie przyjmującym podejmować zatrudnienia czy samodzielnej działalności gospodarczej. Dalsze rozbudowanie podstaw prawnych zasady swobody przepływu osób nastąpiło na poziomie aktów wtórnego prawa wspólnotowego, które nakazują państwom członkowskim ułatwianie przyjmowania na swe terytorium również innych osób związanych z obywatelami Unii<sup>30</sup>.

Istnienie prawa swobodnego przepływu ogółu osób, a w szczególności pracowników, pozostaje w ścisłej korelacji z art. 12 TR, który zakazuje wszelkich różnicowań o charakterze dyskryminacyjnym ze względu na przynależność państwową. Mając na uwadze treść wspomnianego przepisu oraz art. 39 TR, należy przyjąć, iż niedozwolone jest jakiegokolwiek różnicowanie w traktowaniu osób znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji, które nie byłoby uzasadnione istnieniem obiektywnych przyczyn. Nie jest wszakże wykluczone wprowadzanie przez państwa członkowskie – także wobec obywateli UE niebędących pracownikami – ograniczeń i warunków korzystania z prawa pobytu, podyktowanych np. względami porządku, bezpieczeństwa i zdrowia publicznego, o ile tylko pozostają one w zgodzie z zasadą proporcjonalności<sup>31</sup>. Przy uwzględnieniu powyższych zastrzeżeń, zdaniem Trybunału, dopuszczalne jest m.in. – znajdująca

28 Wolność prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa przyjmującego znajduje umocowanie w art. 43 TR.

29 Por. Traktat o Unii Europejskiej podpisany dnia 7 lutego 1992 r. w Maastricht (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2).

30 Szczegółne znaczenie posiada pod tym względem Dyrektywa Parlamentu i Rady UE 2004/38 o prawie obywateli Unii Europejskiej i członków ich rodzin do swobodnego przemieszczania się i osiedlania na terytorium państw członkowskich (Dz.Urz.UE z 2004 r. L 158, s. 77) – dalej: Dyrektywa 2004/38, która do wspomnianych kategorii osób zalicza m.in. członków rodzin obywateli UE, czyli ich współmałżonków, dzieci, wstępnych, a także osoby pozostające na ich utrzymaniu i mieszkające z nimi pod jednym dachem w kraju pochodzenia.

31 Por. np. stanowisko ETS wyrażone w wyroku z dnia 17 września 2002 r., w sprawie C-413/99 Baumbast and R, ECR[2002]-7091.

ce umocowanie w art. 7 Dyrektywy 2004/38 – uzależnienie przez władze państwa członkowskiego przyznania prawa pobytu od posiadania przez ubiegającą się o nie osobę środków wystarczających na utrzymanie oraz uprawnień z tytułu ubezpieczenia chorobowego, przysługujących jej w państwie przyjmującym<sup>32</sup>. Na rzeczywisty wymiar swobody przepływu osób składają się bowiem nie tylko uprawnienia oznaczone bezpośrednio w Traktacie<sup>33</sup>, lecz również ich dookreślenie w aktach wtórnego prawa wspólnotowego.

Z perspektywy równego traktowania w znaczeniu fiskalnym istotne znaczenie posiada w szczególności regulacja rozporządzenia Rady 1612/68/EWG<sup>34</sup>, częściowo zmienionego Dyrektywą 2004/38, która przyznaje pracownikom cudzoziemskim i będącym pracownikami obywatelom danego państwa członkowskiego, obok analogicznych przywilejów socjalnych, również takie same ulgi podatkowe. Wedle reguł wynikających z dorobku orzeczniczego ETS, wskazane uprawnienia przysługują pracownikom najemnym oraz członkom ich rodzin i znajdują zastosowanie ze względu na sam fakt posiadania statusu pracowników lub zamieszkania w danym kraju Wspólnoty<sup>35</sup>, a wystarczającym uzasadnieniem objęcia nimi pracowników z innych państw członkowskich jest potrzeba ułatwienia im przemieszczania się w obrębie Wspólnoty<sup>36</sup>. Rozwinięcie tej formuły przez Trybunał chroni w szczególności przed zróżnicowaniem fiskalnym grupy tzw. pracowników transgranicznych<sup>37</sup>. ETS dokonał tego m.in. poprzez wskazanie sposobu interpretacji art. 39 TR, w świetle którego każde państwo członkowskie powinno być pozbawione możliwości kształtowania przepisów dotyczących opodatkowania bezpośredniego, w taki sposób, że zatrudnieni w tym kraju rezydenci lub obywatele innego państwa członkowskiego ponosiliby większy ciężar opodatkowania od znajdujących się w porównywalnej sytuacji rezydentów państwa przyjmującego. Niedopuszczalne jest zwłaszcza pozbawianie nierezydentów, osiągających większość lub całość swych dochodów w państwie przyjmującym, przywilejów podatkowych, jakie przysługują rezydentom tego kraju<sup>38</sup>.

32 Por. np. ocenę wyrażoną przez ETS w wyroku z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-456/02 Trojani, ECR [2004]I-7573.

33 Są to w szczególności wynikające z art. 39 TR uprawnienia do: ubiegania się o rzeczywiście oferowane miejsca pracy, swobodnego przemieszczania się w tym celu po terytorium państw członkowskich, przebywania w jednym z państw członkowskich w celu podjęcia tam pracy (zgodnie z przepisami dotyczącymi zatrudniania pracowników tego państwa), pozostawania na terytorium państwa członkowskiego po ustaniu zatrudnienia.

34 Rozporządzenie Rady (EWG) 1612/68 z dnia 15 października 1968 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty (Dz. Urz. WE z 1968 r. L 257, s. 2).

35 Por. np. wyrok ETS z dnia 18 czerwca 1987 r., w sprawie 316/85 CPAS de Courcelles v. Lebon, ECR [1987] 2811; ETS zaznacza, iż do grupy „członków rodzin pracowników” należą: współmałżonkowie, dzieci do ukończenia 21 roku życia lub pozostające na ich utrzymaniu oraz rodzice pracowników i ich współmałżonków, którzy znajdują się na ich utrzymaniu.

36 Por. np. wyrok ETS z dnia 21 czerwca 1988 r. w sprawie 39/86 Lair v. Universität Hannover, ECR[1988]3161.

37 Pozostając rezydentami jednego państwa członkowskiego równocześnie uzyskują oni dochody głównie w innym państwie Wspólnoty, gdzie z uwagi na status nierezydentów pozbawieni są, co do zasady, przywilejów należnych jedynie rezydentom, zaś w państwie rezydencji brak wystarczających dochodów naturalnie eliminuje możliwość skorzystania przez nich z ulg podatkowych.

38 Por. np. wyrok ETS z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C- 279/93 Finanzamt Köln–Altstadt v. Schumacker, ECR[1995]I-225. Szerzej na temat tego wyroku oraz innych aspektów dyskryminacji podatkowej w przepływie osób zob. np. A. Zalański, „Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie Wspólnoty Europejskiej”, Warszawa 2006, s. 122 oraz s. 67–121, a także W. Brechmann, komentarz do art. 39 Traktatu

#### 4. Równość traktowania pod względem podatkowym a swobodny przepływ kapitałów

Przed wejściem w życie Traktatu o Unii Europejskiej państwa członkowskie zobowiązane były jedynie do bliżej nieokreślonego, stopniowego eliminowania ograniczeń w przepływie kapitału w zakresie niezbędnym do sprawnego funkcjonowania wspólnego rynku. Obecnie wzorzec swobody przepływu kapitałów umiejscowiony jest w przepisach art. 56–58 TR, które statuują przede wszystkim wyraźny zakaz wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału i w płatnościach między państwami członkowskimi oraz między tymi krajami a państwami trzecimi. Art. 57 i art. 58 TR dopuszczają wprawdzie od tej ogólnej zasady wyjątki, jednakże część z nich, przewidziana w art. 57 TR, może mieć zastosowanie jedynie do przepływu kapitałów w relacjach z państwami trzecimi, a wyjątki ustanowione na mocy art. 58 TR – w tym prawo państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału, jak też prawo podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej – nie mogą być interpretowane rozszerzająco ani dowolnie. Z drugiej strony, stosowanie art. 56–58 TR utrudnia brak zarówno legalnej, jak i wypracowanej przez Trybunał jednolitej definicji pojęcia „przepływ kapitału”. Analiza orzecznictwa ETS prowadzi wszakże do wniosku, iż desygnatami tej nazwy są m.in. udział w kapitale spółki już założonej lub mającej powstać w innym państwie członkowskim<sup>39</sup>, otrzymywanie dywidendy pochodzącej z udziałów w spółce z siedzibą w innym kraju Wspólnoty<sup>40</sup>, a także pożyczki udzielane przez rezydentów na rzecz nierezydentów i odwrotnie<sup>41</sup>.

Z dokonanej przez ETS interpretacji art. 56 TR wynika, iż przepis ten odnosi się przede wszystkim do przepisów prawa krajowego, które ustanawiają kryteria różnicujące podmioty w takiej samej lub zbliżonej sytuacji, takie jak: obywatelstwo, domicyl, miejsce pochodzenia kapitału czy miejsce inwestowania kapitału,<sup>42</sup> a równocześnie wykracza poza obowiązek równego traktowania podmiotów w związku z przepływem kapitałów. Za niedozwolone w świetle powołanego przepisu należy – zdaniem Trybunału – uznać także wszelkie postanowienia prawa krajowego, które chociaż nie różnicują podmiotów krajowych i pochodzących z innych państw Wspólnoty, to jednak mogą utrudniać, bądź czasowo lub trwale

(w:) Kommentar des Vertrages über die Europäische Union und des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Luterhand 1999.

39 Por. np. stanowisko ETS wyrażone w wyroku z dnia 3 lutego 1993 r. w sprawie C-148/91 Veronica Omroep Organisatie v. Commissariaat voor de Media ECR[1993]I-487.

40 Por. np. wyrok ETS z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, ECR[2000]I-4071; szerzej na temat tego orzeczenia zob. np. Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej, pod red. B. Brzezińskiego, M. Kalinowskiego, *op. cit.*, s. 93–94.

41 Por. np. wyrok ETS z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-439/97 Sandoz, ECR[1999]I-7041.

42 Por. np. wyrok ETS z dnia 6 marca 2006 r. w sprawie C-265/04 Margaretha Bouanich v. Skattenverket, ECR [2006]I-923.

ograniczać przepływ kapitału ze względu na jego formę, wartość czy też rozmiar, skutecznie blokując dostęp inwestorów z innych państw do rynku danego kraju Wspólnoty<sup>43</sup>.

## 5. Równe traktowanie w znaczeniu fiskalnym a swoboda przedsiębiorczości

Swobodę prowadzenia działalności gospodarczej gwarantuje art. 43 TR, którego zakres przedmiotowy wyznaczają pojęcia „zakładanie przedsiębiorstw” i „działalność na własny rachunek”. Konsekwencją takiego ujęcia jest wykluczenie zastosowania wzmiankowanego przepisu do rozstrzygania kwestii przepływu pracowników i usług, a także odróżnienie wolności zakładania przedsiębiorstw od swobody przepływu kapitałów i płatności. Równocześnie art. 43 TR – tak jak art. 39 – uszczegóławia ogólny zakaz dyskryminacyjnego różnicowania ze względu na narodowość, wyrażony w art. 12 Traktatu. Zabrania państwom członkowskim stosować wobec podmiotów z innych krajów Wspólnoty ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej (m.in. w formie tworzenia agencji, oddziałów lub filii) oraz nakazuje im odnosić do jednostek z innych państw reguły podejmowania i wykonywania działalności na własny rachunek – jak również zakładania i zarządzania przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami – tożsame do tych, jakie obowiązują podmioty krajowe.

W ujęciu ETS swobodę przedsiębiorczości należy interpretować rozszerzająco, uznając za sprzeczne z art. 43 TR m.in. przepisy krajowego prawa podatkowego, które bez obiektywnych uzasadnień (w postaci potrzeby ochrony porządku, bezpieczeństwa lub zdrowia publicznego) utrudniają, np. przeniesienie siedziby przedsiębiorstwa do innego państwa Wspólnoty<sup>44</sup> czy przeprowadzenie działań restrukturyzacyjnych w obrębie spółek-córek i spółek-matek zarejestrowanych w różnych krajach członkowskich<sup>45</sup>, a także różnicują na niekorzyść obcych spółek dominujących skutki podatkowe transakcji (uzyskania dochodu z odsetek) względem analogicznych przepływów na rzecz spółek krajowych<sup>46</sup>. Z równie negatywną oceną Trybunału – jako uchybiające art. 43 TR – spotykają się też rozwiązania krajowego prawa podatkowego, przewidujące w szczególności zróżnicowane metody wyceny udziałów w majątku spółek-córek w zależności od tego, czy chodzi o udział w spółce krajowej czy zagranicznej<sup>47</sup>, jak i przepisy, które zakazują potrącania strat wykazanych przez zakłady położone w innym państwie członkowskim przy równoczesnym dopuszczeniu odliczania strat zakładów po-

43 Por. np. stanowisko ETS wyrażone w wyrokach: z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawie C-367/98 Komisja v. Portugalia, ECR[2002]-4731 i z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja v. Belgia, ECR [2000] I-7587.

44 Por. np. wyrok ETS z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C-212/97 Centros, ECR[1999]-1459.

45 Por. np. wyrok ETS z dnia 12 kwietnia 1994 r. w sprawie C-1/93 Halliburton Services v. Staatssecretaris van Financiën, ECR[1994]-1137.

46 Por. np. wyrok ETS z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, ECR[2002]-11779.

47 Por. wyrok ETS z dnia 2 października 2008 r. w sprawie C-360/06 Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH v. Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12, s. 52-53.

łożnych w kraju macierzystym<sup>48</sup>. Zdaniem Trybunału, jako niedozwolone ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy bowiem traktować wszelkie środki krajowe, które – będąc źródłem zakazów lub utrudnień – sprawiają, że wykonywanie działalności gospodarczej w innym państwie Wspólnoty jest mniej atrakcyjne<sup>49</sup>.

## II Konstytucyjny wymóg równości wobec prawa i równego traktowania

Pozostawiając poza zakresem opracowania problem wzajemnego usytuowania polskiej Konstytucji<sup>50</sup> (dalej: Konstytucja RP) i prawa wspólnotowego<sup>51</sup>, można przyjąć, iż w kwestii wymogu równego traktowania oba zespoły norm prawnych wzajemnie się uzupełniają, przy czym konstytucyjne ujęcie problemu posiada wymiar bardziej ogólny.

W zgodzie z zasadą państwa prawnego, zadeklarowaną w art. 2 Konstytucji RP, ustawa zasadnicza odnosi się m.in. do reguł funkcjonowania rynku i wyraża w szczególności wymogi wolności gospodarczej, ochrony własności, a także sprawiedliwości opodatkowania. Przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji zabezpiecza mianowicie przed nadmiernym i nieuzasadnionym ograniczaniem konstytucyjnych wolności i praw jednostek, dopuszczając jego dokonywanie wyłącznie w zakresie koniecznym z punktu widzenia interesu publicznego oraz w przypadkach *expressis verbis* wskazanych w ustawach. Art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej gwarantuje, iż *własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności*. Z kolei art. 84 Konstytucji, stanowiąc, iż *każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie*, normuje zasadę powszechności opodatkowania, która uznawana jest za jeden z dwóch filarów materialnej (po-

48 Por. np. wyrok ETS z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, ECR[2000]I-11619.

49 Por. np. wyroki ETS: z dnia 1 lutego 2001 r. w sprawie C-108/96 Mac Quen i in., ECR[2001]I-837 oraz z dnia 17 października 2002 r. w sprawie 79/01 Payroll i in. ECR[2002]I-8923.

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

51 Wypada zaznaczyć, iż w świetle dorobku prawnego Wspólnoty – w tym zwłaszcza utrwalonej linii orzecznictwa ETS zapoczątkowanej wyrokiem z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie 26/62, Van Gend en Loos v. Administratie der Belastingen, ECR[1963]3, a następnie utrwalonej m.in. w słynnym wyroku z dnia 3 czerwca 1964 r. w sprawie 6/64, Flaminio Costa v. E.N.E.L., ECR [1964]1194 – państwa członkowskie związane są zasadą prymatu prawa wspólnotowego, która obowiązuje je m.in. do przestrzegania zakazu kwestionowania ważności norm wspólnotowych przez krajowe organy stosowania prawa (w tym trybunały konstytucyjne państw członkowskich) oraz zakazuje stosowania przez organy krajowe jakichkolwiek przepisów krajowych sprzecznych z prawem wspólnotowym. Do aktów prawnych objętych zasadą prymatu prawa wspólnotowego należą m.in. konstytucje państw członkowskich, ustawy i akty wykonawcze. Rzeczona zasada prymatu dotyczy ponadto wszystkich źródeł prawa wspólnotowego, a więc m.in. jego zasad ogólnych, w tym wymogu równości i wymogu niedyskryminacji. Szerzej na ten temat np. C. Mik, Europejskie prawo wspólnotowe – zagadnienia teorii i praktyki, tom I, Warszawa 2000, s. 552–557. Z drugiej strony należy wskazać na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2005 r. (sygn. akt K 18/04), w którym TK potwierdził jednoczesne obowiązywanie w Polsce od 1 maja 2004 r. dwóch porządków prawnych, z których każdy jest autonomiczny i możliwe jest ich wzajemne oddziaływanie.

ziomej) sprawiedliwości podatkowej<sup>52</sup>. Owym drugim, dodajmy – niezbędnym, elementem sprawiedliwości w sferze podatkowej jest wymóg równości, w Konstytucji RP bezpośrednio wyrażony w art. 32 ust.1, zgodnie z którym *wszyscy są wobec prawa równi i wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne*.

Usytuowanie w Konstytucji RP świadczy o zaliczeniu wymogu równego traktowania oraz równości wobec prawa do wolności i praw człowieka i obywatela. Jego rolę w tym kontekście wielokrotnie zajmował się Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK), potwierdzając w szczególności, iż równość wyraża się tym, że *„każdy obywatel może się stać adresatem każdej normy przyznającej określone prawa obywatelskie”*<sup>53</sup>. Ponieważ tezy orzeczeń TK były częstokroć przytaczane w literaturze przedmiotu<sup>54</sup>, wypada zatem jedynie przypomnieć, iż w ujęciu Trybunału *„wszelkie zróżnicowanie w prawie dopuszczalne jest wtedy, gdy jest usprawiedliwione”*, zaś istotą wymogu równości jest to, by *„wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu były traktowane równo, co oznacza także akceptację dla różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów”*<sup>55</sup>.

### III Poszanowanie wymogu równości w polskim prawie podatkowym – wybrane zagadnienia

Nie ulega wątpliwości, iż prawo do równego traktowania, zwłaszcza podniesione do rangi wymogów konstytucyjnych, a przy tym prawnowspólnotowych, zobowiązuje zarówno organy stanowiące, jak i stosujące prawo podatkowe. Na płaszczyźnie prawotwórczej, w przypadku polskiego prawa podatkowego, stopień respektowania rozpatrywanego kanonu wymyka się jednoznacznej ocenie. Nie brak bowiem przykładów, wymuszonej głównie obowiązkiem implementacji dyrektyw harmonizacyjnych, naprawczej ingerencji legislacyjnej w treść ustaw podatkowych, a zauważalne efekty tej aktywności występują zwłaszcza w ostatnich pięciu latach<sup>56</sup>. Z drugiej jednak strony część regulacji, niestety także uchwalono-

52 Na temat materialnej sprawiedliwości opodatkowania zob. np. R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, *op. cit.*, s. 63–64 oraz tenże, Prawo podatkowe, *op. cit.*, s. 57–58. Z kolei poziomą sprawiedliwość opodatkowania czyni przedmiotem analizy m.in. A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej, Warszawa 2001, s. 33–44.

53 Por. orzeczenie TK z dnia 3 marca 1987 r. (sygn. akt P 2/87).

54 Por. m.in. A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1998, s. 80–81.

55 Por. kolejno orzeczenia TK: z dnia 24 października 1989 r. (sygn. akt K 6/89) oraz z dnia 11 kwietnia 1994 r. (sygn. akt K 10/39). Cytaty z wszystkich orzeczeń zostały podane za R. Mastalskim, Wprowadzenie do prawa podatkowego, *op. cit.*, s. 64–65.

56 Zbieżność z „jubileuszem” przynależności do Unii Europejskiej nie jest przypadkowa. Do osiągnięcia tego okresu należy zaliczyć w szczególności: uchwalenie – wielokrotnie następnie nowelizowanej, jednak w zasadzie zgodnej z modelem wspólnotowym – ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), następnie, zapewnione nowelizacją z dnia 18 listopada 2004 r. (Dz.U. Nr 254, poz. 2533) uzyskanie zgodności ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.), z Dyrektywami Rady UE [2003/123 z dnia 22 grud-



nych w ostatnim czasie, utrwała lub, co gorsza, wprowadza nieuzasadnione zróżnicowanie pod względem podatkowym. Są również i takie unormowania, które choć *prima facie* usuwają dotychczas istniejące przejawy dyskryminacyjnego zróżnicowania, to jednak przy bliższej analizie okazują się mieć zaledwie ograniczone znaczenie faktyczne dla rozwiązania problemu.

Do tej ostatniej grupy należy w szczególności unormowanie stanowiące reakcję prawodawcy na wyrok TK z dnia 7 listopada 2007 r., w którym za niezgodne z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji RP uznane zostało pozbawienie podatników – osiągających dochody z działalności wykonywanej poza granicami Polski – możliwości odliczenia zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne w sytuacji, gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim, na terenie którego działalność była wykonywana<sup>57</sup>, a dla potrzeb unikania podwójnego opodatkowania z krajem tym została zawarta umowa zakładająca tzw. metodę kredytu podatkowego<sup>58</sup>. Jakkolwiek bowiem nowy art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>59</sup> (dalej: u.p.d.o.f.) dopuszcza<sup>60</sup>, z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2008 r., dokonywanie w opisanych wyżej przypadkach odliczeń składek, to jednak równocześnie czyni korzystanie z tego rozwiązania przez zainteresowanych podatników co najmniej utrudnionym, m.in. w związku z koniecznością zaistnienia dodatkowych warunków<sup>61</sup>,

nia 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania spółek dominujących i spółek zależnych państw członkowskich oraz 2004/76/48 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania dochodów spółek powiązanych, mających siedzibę w różnych państwach członkowskich], a wreszcie uchwalenie dwóch ustaw o podatku akcyzowym, z których druga – z dnia 19 listopada 2008 r. – zrównuje sytuację polskich podatników z ich odpowiednikami z innych państw Wspólnoty m.in. przez: 1) wprowadzenie do ustawy obligatoryjnych zwolnień przewidzianych w dyrektywach harmonizacyjnych, 2) odejście od opodatkowania wyrobów akcyzowych nieharmonizowanych, z wyjątkiem samochodów, 3) transponowanie do ustawy przepisów Dyrektywy Rady UE 2003/96 [z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowego systemu opodatkowania wyrobów energetycznych oraz energii elektrycznej] w zakresie zasad opodatkowania energii elektrycznej oraz objęcia akcyzą od 1 stycznia 2012 r. węgla i koksu, a od 1 listopada 2013 r. – gazu ziemnego. W obrębie u.p.d.o.p. implementacja Dyrektywy 2003/123 zapewniła m.in. wyłączenie podwójnego opodatkowania dywidend i innych udziałów w zyskach polskich osób prawnych, wypłacanych spółkom dominującym, opodatkowanym w innym niż Polska kraju członkowskim, ewentualnie zakładom spółki-matki, położonym poza terytorium RP i opodatkowanym w państwie położenia zakładu. Pozwala również na eliminację wielokrotnego obciążania dywidend na drodze proporcjonalnego odliczenia od podatku należnego w Polsce, takiej części podatku zapłaconego przez wypłacającą dywidendę spółkę z innego państwa Unii lub spoza Unii, jaka odpowiada udziałowi polskiej spółki w wypłaconym zysku spółki zagranicznej. Zastosowanie w u.p.d.o.p. rozwiązań przewidzianych w drugiej z powołanych dyrektyw umożliwia natomiast stopniowe dochodzenie do całkowitego zwolnienia z podatku (w 2013 r.) odsetek i należności licencyjnych, uzyskiwanych w Polsce przez spółki powiązane.

57 Por. wyrok TK z dnia 7 listopada 2007 r. (sygn. akt 18/06), Dz.U. Nr 211, poz. 1549.

58 Podatnik nie miał wówczas możliwości odliczenia od dochodu uzyskanego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami RP kwot uiszczonych tam składek na ubezpieczenie społeczne. Działo się tak dlatego, że – zgodnie z brzmieniem zakwestionowanego art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. – odliczeniu podlegały wyłącznie składki określone w ustawie dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887, z późn. zm.). Ustawa ta zaś przewiduje, że obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Polski są pracownikami lub wykonują na tym obszarze działalność zarobkową

59 Tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.

60 Art. 27g dodany został przez art. 14 pkt 1 ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 143, poz. 894).

61 Jednym z nich jest potrzeba wykazania, że składka na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne zapłacona w innym państwie członkowskim lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarcze-

częściowo od podatnika całkowicie niezależnych<sup>62</sup>. Warto przy tej okazji zauważyć, iż wobec podobnych utrudnień przewidzianych w przepisach podatkowych i ubezpieczeniowych innych państw Wspólnoty (Belgii, Danii i Holandii), ETS potwierdził naruszenie swobody przepływu osób i usług<sup>63</sup>.

Innym przykładem regulacji, która wprawdzie służy usunięciu skutków – wytkniętych skądinąd przez ETS – nieuzasadnionych zróżnicowań podatkowych<sup>64</sup>, jednakże w praktyce spełnia założoną rolę w sposób jedynie fasadowy, jest ustawa z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego<sup>65</sup> (dalej: u.z.n.p.a.). Przepisy jej posługują się bowiem jedynie pozornie precyzyjnymi kryteriami obliczania wysokości nadpłaty, a w szczególności pojęciem „średniej wartości rynkowej samochodu osobowego”, którą jest „wartość ustalana na podstawie notowanej na rynku krajowym [...], średniej ceny zarejestrowanego na terytorium kraju samochodu osobowego”<sup>66</sup>. Próba zastosowania się do wskazówek ustawodawcy przez ubiegających się o zwrot nadpłaty właścicieli uszkodzonych samochodów osobowych, od których zapłacono podatek akcyzowy z tytułu ich wewnątrzwspólnotowego nabycia albo importu, może jedynie przysporzyć im dalszych trudności w dochodzeniu roszczeń. Dzieje się tak dlatego, że po pierwsze, w przypadku samochodów uszkodzonych – a takich w zdecydowanej większości dotyczyły opisane w ustawie transakcje – nie stosuje się wskazanego przez ustawodawcę „notowania na rynku krajowym”. Po wtóre zaś, porównywanie ceny takich samochodów zakupionych za granicą z cenami sprawnych samochodów w kraju, nawet gdy – jak nakazuje art. 3 u.z.n.p.a. – byłyby to samochody „tej samej marki, modelu, roku produkcji oraz – jeżeli jest to możliwe do ustalenia – z tym samym wyposażeniem”, zdaje się zabiegiem co najmniej wątpliwym dla potrzeb urealnienia kwoty nadpłaconego podatku. Powoływany przepis używa wprawdzie posiłkowo kryterium „przybliżonego stanu technicznego”, jednak w odniesieniu do samochodów z uszkodzeniami jego stosowanie dla osiągnięcia rzeczowego celu wydaje się nader zawodne. Jeśli zważyć, że porównanie miałyby dotyczyć samochodu uszkodzonego w stopniu uniemożliwiającym jego

go lub w Konfederacji Szwajcarskiej nie została odliczona od dochodu (przychodu) albo podatku w tym państwie (albo nie została odliczona na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.f.), co zakłada konieczność dostarczania stosownych zaświadczeń wydanych przez odpowiednie władze danych państw. Innym warunkiem prawidłowego zastosowania prawa do odliczeń jest biegła orientacja w systemie ubezpieczeniowym danego państwa, konieczna dla ustalenia m.in. czy składki zostały uiszczono na poczet ubezpieczenia zdrowotnego czy też społecznego i czy w ogóle w danym państwie tego rodzaju klasyfikacja (występująca w u.p.d.o.f.) znajduje zastosowanie oraz jakie wiążą się z tym ewentualne konsekwencje podatkowe.

62 Kolejnym warunkiem odliczenia jest istnienie podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik opłacał składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne.

63 Por. wyroki ETS: z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-149/04 Komisja v. Dania; z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-521/04 Komisja v. Belgia oraz z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia and Ramstedt, ECR[2003]I-6817.

64 Por. wyrok ETS z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie, ECR[2007]I-519.

65 Dz.U. Nr 118, poz. 745.

66 Por. art. 3 u.z.n.p.a. (Dz.U. Nr 118, poz. 745).

rejestrację bez koniecznych napraw i „zarejestrowanego w kraju”, czyli podobnych usterek z założenia niewykazującego – troska o dobro (w tym równe traktowanie) podatnika w świetle „precyzji” komentowanych przepisów staje się zaiste iluzoryczna, a analizowana regulacja nie tylko utrwała potwierdzoną przez ETS sprzeczność art. 80 ustawy o podatku akcyzowym z art. 90 TR, ale stanowi idealną ilustrację rozwiązania, które przeczy zakazowi wprowadzania do prawa krajowego przepisów czyniących wykonanie uprawnień umocowanych w prawie wspólnotowym niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym<sup>67</sup>.

Z pogłębieniem nieuzasadnionego zróżnicowania pod względem fiskalnym mamy do czynienia m.in. także w obrębie przewidzianych w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>68</sup> (dalej: u.p.d.o.p.) zasad rozliczania strat wykazanych przez zakłady polskich spółek. W sytuacji, gdy zakłady te działają w państwach stosujących w relacjach z Polską dla potrzeb unikania podwójnego opodatkowania tzw. metodę wyłączenia, wygenerowane przez nie straty nie podlegają w świetle u.p.d.o.p. odliczeniu. Efektem działania wzmiankowanej metody wyłączenia jest wszakże opodatkowanie dochodów zakładu w państwie źródła, czyli w miejscu ich osiągnięcia oraz równoczesne ich zwolnienie od opodatkowania w kraju siedziby spółki macierzystej, co w konsekwencji eliminuje także możliwość odliczenia straty wykazanej przez zagraniczny zakład od dochodu owej spółki. Tymczasem straty polskich oddziałów spółek podlegają bieżącemu odliczaniu w ramach ustalania ich globalnego wyniku finansowego<sup>69</sup>. Zachodząca dysproporcja następstw podatkowych w ewidentny sposób narusza art. 43 TR, uchylając wymogowi swobody przedsiębiorczości. W odróżnieniu od przykładów podanych wyżej, rozpatrywany obecnie przypadek nieuzasadnionego zróżnicowania pod względem fiskalnym nie jest specyficznym następstwem wyłącznie polskich unormowań. Podobne rozwiązania, m.in. w belgijskim<sup>70</sup>, brytyjskim<sup>71</sup> i niemieckim<sup>72</sup> prawie podatkowym, były już przedmiotem krytycznych rozstrzygnięć ETS, który w każdym z poświęconych tej materii orzeczeń podkreślał, że różne traktowanie konsekwencji strat w zależności od miejsca ich wykazania zakłóca konkurencję na wspólnym rynku i wyklucza zrównanie szans po-

67 Por. powoływany już precedensowy wyrok ETS z dnia 15 września 1998 r. w sprawie C–231/96, *Edilizia Industriale Siderurgica v. Ministero delle Finanze*, ECR[1998]I–4951.

68 Tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

69 Szerzej na ten temat zob. np. B. Sokółowska, Uwzględnianie globalnej sytuacji podatnika w kraju opodatkowania – zdolność płatnicza podatnika w kontekście prawa wspólnotowego, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12, s. 27–31.

70 Por. powoływany już wyrok ETS z dnia 14 grudnia 2000 r., w sprawie C–141/99 *AMID*, ECR[2000]I–11619.

71 Por. wyrok ETS z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C–446/03 *Marks & Spencer v. David Halsey* (HM Inspektor of Taxes), ECR[2006]I – zob. także publikacje na temat dopuszczalności w świetle prawa wspólnotowego przekazywania strat pomiędzy spółkami powiązаныmi, np. F. Światała, T. Napierała, *Marks & Spencer – podatkowa grupa kapitałowa także dla spółek z Unii?*, „Monitor Podatkowy” 2005 nr 8, s. 51–54; G. Meussen, *The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty*, „European Community Tax Review” 2003 nr 3, s. 144; A. Zalaśiński, *Transgraniczne potrącenie strat podmiotów zależnych – uwagi na tle wyroku w sprawie Marks & Spencer*, „Monitor Podatkowy” 2006 nr 1, s. 20–24.

72 Por. wyrok ETS z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C–414/06 *Lidl Belgium GmbH & Co. KG v. Finanzamt Heilbronn*, orzeczenie dotąd nie zostało opublikowane w ECR.

datników działających na terenie Wspólnoty, a przez to wymaga niezwłocznej eliminacji z prawa krajowego.

Wśród rozlicznych przejawów uchybień w respektowaniu wymogu równego traktowania – w tym miejscu, z konieczności, przedstawionych jedynie nader wybiórczo – jako najbardziej niepokojące wypada zaklasyfikować te, które wskutek zmian legislacyjnych w ostatnim okresie zostały do polskiego prawa podatkowego wprowadzone. Należą do nich, *exempli causa*, przepisy u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f. od 1 stycznia 2009 r. zakładające opodatkowanie tzw. niepodzielonego zysku w razie przekształceń spółki kapitałowej w osobową<sup>73</sup>. Rozwiązania te skutkują po pierwsze, nowymi nieuzasadnionymi różnicami w podatkowym traktowaniu obu kategorii spółek<sup>74</sup>, a po wtóre, zróżnicowaniem dyskryminacyjnym wspomnianej formy restrukturyzacji na tle innych sposobów przekształceń. Przy sposobie rozpatrywanym obecnie, w związku z działaniem fikcji prawnej, występuje opodatkowanie mimo braku rozliczeń pomiędzy spółką, jako właścicielem zysku niepodzielonego, a wspólnikami<sup>75</sup>, co istotnie zmniejsza atrakcyjność tego rodzaju działań restrukturyzacyjnych i w przypadku wystąpienia w nich elementu transgranicznego, w świetle przytaczanego orzecznictwa ETS, oznacza naruszenie swobody przedsiębiorczości. W związku z licznymi wątpliwościami, jakich rzeczono rozwiązanie jest źródłem, niejako na marginesie wskazanych różnic w podatkowym traktowaniu można przewidywać zarysowanie się jeszcze innej, niejako wewnętrznej linii podziału w grupie spółek kapitałowych, które rozważałyby przeprowadzenie przekształcenia w spółki osobowe. Otóż w ramach tej grupy można sobie wyobrazić dodatkowe zróżnicowanie ze względu na stopień dostępności do kompleksowej obsługi o charakterze doradczym w dziedzinie prawa podatkowego, bowiem wprowadzone przepisy bez zastosowania takiej pomocy nie dają możliwości ich prawidłowego wykonania.

Związaną wymogiem równego traktowania występuje także w sferze stosowania krajowego prawa podatkowego i poza poszanowaniem nakazów Konstytucji RP oznacza w szczególności respektowanie prymatu prawa wspólnotowego oraz dokonywanie wykładni w zgodzie z dorobkiem wspólnotowym<sup>76</sup>. Regułami

73 Por. odpowiednio art. 10 ust. 1 pkt 8 dodany przez art. 2 pkt 1 oraz art. 4 ust. 5 pkt 8 dodany przez art. 1 pkt 17 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. zmieniającej u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f. (Dz.U. Nr 209, poz. 1316) z dniem 1 stycznia 2009 r.

74 Już przed wprowadzeniem kontrowersyjnego rozwiązania istniały różnice w podatkowym traktowaniu spółek kapitałowych – których dochody podlegają dwukrotnemu opodatkowaniu: najpierw na poziomie samej spółki za pomocą p.d.o.p., a następnie raz jeszcze z tytułu dywidendy (p.d.o.p. lub p.d.o.f., w zależności od tego czy udziałowiec jest podatnikiem p.d.o.p. czy osobą fizyczną i podlega u.p.d.o.f.) – oraz spółek osobowych, których dochody obciążone są podatkiem tylko raz.

75 Jeśli, jak nakazują nowo wprowadzone przepisy u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f., tzw. niepodzielony zysk miałby być traktowany jak przychód (w postaci dywidendy), wówczas zachodziłaby konieczność jego opodatkowania po stronie wspólników. Ponieważ jednak, dla zastosowania podatku, co do zasady, tego rodzaju przychód powinien zostać postawiony do dyspozycji wspólników, a tymczasem prawodawca zakłada opodatkowanie choć spółka nie podjęła uchwały o podziale zysku i jego wypłacie wspólnikom (wskutek czego wspólnicy ci nie mogą nawet domagać się wypłaty), pojawia się istotna wątpliwość co do sposobu obliczania należnego podatku.

76 Por. wyrok TK z dnia 21 kwietnia 2004 r. (sygn. akt K 33/03), w którym Trybunał podkreślił, iż „z chwilą przystąpienia do Unii Europejskiej Polska ma obowiązek stosowania się do zasad interpretacji wynikających z do-

tymi kierować się powinny nie tylko sądy, powołane do kontroli decyzji podatkowych, ale również – a może przede wszystkim – organy podatkowe. W przypadku tych ostatnich wydanie decyzji winno być zatem każdorazowo poprzedzone przeprowadzeniem oceny polskiego prawa podatkowego co do zgodności z podstawowymi swobodami określonymi w prawie pierwotnym oraz regułami opodatkowania przyjętymi w dyrektywach harmonizacyjnych i w razie stwierdzenia sprzeczności polskiej regulacji z prawem UE, skutkować stosowaniem z urzędu właśnie przepisów wspólnotowych. Równocześnie w ramach prowsólnotowej interpretacji krajowych przepisów podatkowych wszystkie wyjątki od podstawowych swobód należy interpretować zawężająco, zaś prawa przynależne podatnikom podlegają wykładni rozszerzającej. Jedynie w ten sposób – w warunkach braku pełnego poszanowania w krajowym prawie podatkowym dla wymogu równego traktowania – możliwe jest skuteczne dążenie do spójności prawa unijnego i równej ochrony praw wszystkich, a więc także działających w Polsce, podatników.

## Podsumowanie

Zarysowane wyżej funkcjonowanie wymogu równego traktowania, oceniane zwłaszcza przez pryzmat liczby spraw rozpatrzonych przez ETS opartych na zarzucie jego naruszenia, nie napawa optymizmem. Może być źródłem uzasadnionej konkluzji, iż wymóg ten nie jest należycie respektowany przez prawodawców poszczególnych państw członkowskich. Z drugiej jednak strony warto mieć na uwadze, iż każdy przypadek zainicjowania postępowania przed ETS – najczęściej w procedurze pytań prejudycjalnych kierowanych do Trybunału przez sądy krajowe – w związku z uchybieniem którejś ze swobód wspólnego rynku przez prawodawstwo krajowe, oznacza w istocie działanie rozpatrywanego wymogu jako ważnego czynnika ochrony praw podatników. O takim wymiarze tytułowego wymogu warto pamiętać m.in. w kontekście kondycji polskiego prawa podatkowego.

Ramy opracowania nie pozwalają na pogłębioną prezentację wszystkich rozwiązań tego prawa, które w świetle przedstawionego rozumienia standardu równego traktowania zasługują na ujemną ocenę. Z konieczności zakres analizy został więc ograniczony jedynie do wskazania kilku przykładów odstępstw od tytułowego wymogu, które w obecnym stanie polskiego prawa podatkowego wydają się najbardziej symptomatyczne. Można oczywiście stwierdzić, że przedstawione regulacje ze względu na zróżnicowaną liczebność grup podatników, do których miałyby znajdować zastosowanie, nie są reprezentatywne. Można powyższemu przeglądowi zarzucać arbitralność doboru, a także wspierać się argumentem, że część

---

rodku wspólnotowego", a „zasada interpretacji prawa wewnętrznego w sposób przyjazny prawu europejskiemu oparta jest na art. 91 ust. 1 Konstytucji”, OTK-A, 2004, nr 4, poz. 31.

wskazanych rozwiązań funkcjonujących w polskim prawie podatkowym ma swoje niechlubne odpowiedniki w prawie innych państw członkowskich, co skądinąd zostało wyraźnie zaznaczone poprzez powołanie stosownych, krytycznych orzeczeń ETS. Niemniej jednak żaden z tych ewentualnych zarzutów pod adresem rzeczonyj prezentacji nie może równocześnie odgrywać roli uzasadnienia dla utrzymania, a tym bardziej dalszego mnożenia regulacji będących jej obiektem. Dla podobnych unormowań nie powinno być miejsca w obowiązującym porządku prawnym, zaś każdy przejaw tolerancji w kwestii ich zachowania oznaczałby *de facto* uchybienie wymogom Konstytucji RP oraz kwestionowanie celowości tworzenia prawa wspólnotowego z jego swobodami i dążeniem do zrównania sytuacji wszystkich funkcjonujących na terenie Wspólnoty podmiotów. Poza wskazanymi powodami, konieczność rychłego wyeliminowania przedstawionych rozwiązań z polskiego prawa podatkowego uzasadniają także inne, ściśle pragmatyczne przesłanki. Prosta – choć nie zawsze konieczną – implikacją odstępstw od prawnowspólnotowego wymogu równego traktowania mogą być wszak dotkliwe skutki w sferze wydatków budżetowych, związane z możliwością dochodzenia przez polskich podatników zwrotu danin pobranych z jego naruszeniem, w drodze bezpośredniego powoływania się na traktatowe podstawy swobód wspólnego rynku. Pierwsze przejawy tego zjawiska są już dostrzegalne w związku z systematycznie rosnącą liczbą korzystnych dla polskich podatników orzeczeń wstępnych wydanych przez ETS. Już choćby z tych przyczyn działania prawodawcy powinny zmierzać do wypełnienia zasady prymatu prawa wspólnotowego w jej najszerszym rozumieniu, czyli do zapewnienia skuteczności tego prawa poprzez uchylenie regulacji z nim niezgodnych oraz zapobieganie nowym odstępstwom, zaś stosujące prawo organy podatkowe i sądy winny dokonywać wykładni krajowych przepisów podatkowych w zgodzie z prawem wspólnotowym, a więc z pominięciem każdego przepisu prawo to naruszającego. Równocześnie zaś zarówno organy stanowiące, jak i stosujące prawo podatkowe powinny mieć na względzie to, że zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników znajdujących się w zbliżonej sytuacji faktycznej i w równym stopniu odznaczających się tą samą cechą istotną nie znajduje oparcia w Konstytucji RP, ponieważ nie jest ani racjonalne, ani sprawiedliwe.

# WPŁYW ZASADY PROPORCJONALNOŚCI NA PROCES KSZTAŁTOWANIA Powszechnego OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

MICHALINA ALEKSANDRA DUDA

## Uwagi wprowadzające

Prawo podatkowe stanowi jedną z najbardziej dolegliwych gałęzi prawa. Dominujący charakter ma w nim interes publiczny, a elementy władczości występują zarówno w płaszczyźnie materialnej, jak i proceduralnej. Jako uzasadnienie takiego stanu rzeczy wskazuje się przede wszystkim konieczność zapewnienia odpowiedniego poziomu dochodów budżetowych. Tak w doktrynie, jak i w orzecznictwie uznaje się bowiem, że równowaga budżetowa stanowiąca element zasady racjonalnego prowadzenia polityki finansowej państwa jest wartością chronioną konstytucyjnie, gdyż to od niej zależy zdolność podmiotów prawa publicznego do wypełniania konstytucyjnych i ustawowych zadań<sup>1</sup>.

Dolegliwość prawa podatkowego znajduje swój wyraz z jednej strony w tym, że państwo wymaga od dłużników podatkowych rzetelności i najwyższej staranności w wypełnianiu obowiązków podatkowych. Z drugiej strony oznacza dopuszczalność ingerowania w sferę prawa własności i innych praw majątkowych, a czasem nawet praw osobistych. Ponieważ w demokratycznym państwie prawa sprawowanie władzy publicznej, w tym kreowanie obowiązków podatkowych, nie może prowadzić do naruszania przyrodzonej godności człowieka oraz wynikających z niej praw i wolności, muszą istnieć podstawy prawnej kontroli działań państwa<sup>2</sup>. Jedną z takich podstaw jest zasada proporcjonalności rozumiana jako wymóg odpowiedniej relacji między środkiem a celem. W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż stanowi ona jedną z podstawowych instytucji prawnych mających na celu kontrolowanie i miarkowanie działań organów władzy publicznej. Dłate-

1 Zob. W. Łączkowski, Czy budżet państwa jest wartością konstytucyjną podlegającą ochronie Trybunału Konstytucyjnego, (w:) *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa*. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 285; J. Skórzewska, Budżet, finanse publiczne jako wartość konstytucyjna, (w:) *Prawo i godność*. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Lublin 2003, s. 229–240 oraz powołane tam orzecznictwo.

2 Szerzej zob. J. Małecki, Obowiązek podatkowy a godność podatnika, (w:) *Prawo i godność*. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Lublin 2003, s. 135–143.

go też określana jest mianem zasady współmierności, miarkowania, adekwatności bądź zakazu nadmiernej ingerencji<sup>3</sup>.

## 1. Pojęcie i treść zasady proporcjonalności

Zasada proporcjonalności wywodzi się z niemieckiego systemu prawnego, do którego wprowadzona została pod koniec XIX wieku przez orzecznictwo pruskiego Najwyższego Sądu Administracyjnego. Pierwotnie traktowana była jako zasada adresowana do organów administracji, dopiero po drugiej wojnie światowej uznano ją za normę prawną wiążącą również organy władzy ustawodawczej<sup>4</sup>. Obecnie zasada ta funkcjonuje w systemach prawnych wielu państw oraz w prawie międzynarodowym publicznym. Uznawana jest również za jedną z ogólnych zasad prawa europejskiego i to za zasadę, która w największym stopniu wpływa na stosowanie prawa wspólnotowego i prawa krajowego przez sądy państw członkowskich<sup>5</sup>.

W tradycyjnym ujęciu na treść zasady proporcjonalności składają się trzy wymogi. Pierwszy określany jest w literaturze przedmiotu jako wymóg przydatności (odpowiedniości) środka do celu. Zgodnie z tym nakazem środki ograniczające prawa i wolności jednostki muszą być skuteczne, czyli rzeczywiście przydatne w realizacji wybranego przez ustawodawcę celu. Drugi wymóg zwany jest wymogiem konieczności (wymagalności) i oznacza obowiązek zastosowania ograniczenia najmniejszego, które zarazem musi być wystarczające dla osiągnięcia zamierzonego celu. Wymóg trzeci, określany także jako zakaz nadmiernej ingerencji, stanowi zasadę proporcjonalności *sensu stricto*. W świetle tego nakazu konieczne jest zachowanie proporcjonalności ograniczenia w relacji do celu danej regulacji prawnej<sup>6</sup>.

Jeżeli chodzi o system prawa polskiego, to warto zaznaczyć, że już na gruncie przepisów konstytucyjnych obowiązujących przed wejściem w życie Konstytucji RP z 1997 r. zasada proporcjonalności uznawana była w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Początkowo Trybunał wyprowadzał ją z zasady zaufania obywateli do państwa i prawa<sup>7</sup>. Dopiero w wyroku z 1996 r. uznana została za samodzielny element składowy zasady państwa prawnego oraz za element pojęcia sprawiedliwości społecznej<sup>8</sup>. Konieczność stworzenia warunków niezbędnych do

3 J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 9.

4 K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę prawa człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999, s. 140.

5 D. Miąsik, *Zasada proporcjonalności w prawie wspólnotowym i jej zastosowanie przez sądy krajowe*, (w:) *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. A. Wróbel, Kraków 2005, s. 205–206.

6 Szerzej zob. J. Zakolska, *op. cit.*, s. 17 i n. Por. A. Walaszek-Pyziół, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995, nr 1, s. 15–17.

7 Zob. wyrok TK z dnia 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94, <http://www.trybunal.gov.pl>.

8 K. Wojtyczek, *op. cit.*, s. 149.



szerszego wykorzystywania tej zasady w praktyce postulowano również w doktrynie<sup>9</sup>.

W Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. zawarta została ogólna klauzula ustanawiająca granice, w jakich dopuszczalna jest ingerencja państwa w sferę wolności i praw jednostki, z której obecnie wywodzi się obowiązywanie zasady proporcjonalności. Zgodnie z tym przepisem ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wówczas, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób<sup>10</sup>. Przesłanka formalna, czyli zasada wyłączności ustawowej dla normowania sytuacji prawnej jednostki, oznacza w tym wypadku nie tylko obowiązek wydania aktu o odpowiedniej randze prawnej, ale również nakaz uregulowania w nim w sposób wyczerpujący wszystkich kwestii mających istotne znaczenie z punktu widzenia ograniczenia konstytucyjnie gwarantowanych praw<sup>11</sup>. Przesłanki materialne w postaci wyczerpującego wyliczenia wartości uzasadniających władczą ingerencję wyrażają natomiast koncepcję interesu publicznego jako ogólnego wyznacznika granic wolności i praw jednostki<sup>12</sup>, przy czym wydaje się, że pojęcie interesu publicznego nie powinno tu być utożsamiane wyłącznie z interesem państwa, lecz raczej z interesem społeczeństwa jako całości. Zaznaczyć również należy, że we wskazanym przepisie zawarto zasadę, zgodnie z którą ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw nie mogą naruszać ich istoty, co oznacza, iż nie mogą prowadzić do braku możliwości korzystania z tychże wolności i praw.

## 2. Zasada proporcjonalności w procesie kształtowania obowiązku głównego

Przeniesienie ustaleń dotyczących zasady proporcjonalności na grunt prawa podatkowego i ocena w świetle tej zasady poszczególnych konstrukcji przewidzianych w przepisach podatkowych może nastroczać pewnych trudności. Jak to już zostało wspomniane, dolegliwość prawa podatkowego znajduje swój wyraz z jednej strony w konieczności wypełniania obowiązków podatkowych, z drugiej – w będącej konsekwencją przymusowego charakteru podatku – dopuszczalności ingerowania przez uprawnione organy w sferę praw i wolności podmiotów prawa podatkowego. W związku z powyższym, analiza funkcjonowania zasady propor-

9 Zob. D. Kijowski, Zasada adekwatności w prawie administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1990, z. 4, s. 59–68.  
10 Art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.), powoływanej dalej jako Konstytucja RP.  
11 Szerzej zob. J. Zakolska, *op. cit.*, s. 118.  
12 L. Garlicki, Przesłanki ograniczania konstytucyjnych praw i wolności (na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego), „Państwo i Prawo” 2001, z. 10, s. 12–13.

cyjności w prawie podatkowym wymaga rozpatrzenia wskazanej problematyki odrębnie w stosunku do samej powinności poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego, jak i w stosunku do obowiązków instrumentalnych oraz poszczególnych instytucji prawnych mających na celu przymuszenie podatnika do realizacji tej powinności.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż z uwagi na treść obowiązek podatkowy jest zawsze powinnością określonego zachowania się związanego z podatkiem<sup>13</sup>. Ma on charakter powszechny i co do zasady oznacza konieczność poniesienia ciężaru podatkowego w następstwie realizacji stanu faktycznego określonego w ustawach podatkowych<sup>14</sup>. Fakt, iż nałożenie takiego obowiązku oznacza ingerencję w prawa majątkowe danego podmiotu, nie budzi wątpliwości. Powinność zapłaty podatku nie tylko ogranicza możliwość dysponowania środkami pieniężnymi przez podatnika, ale może również doprowadzić do umniejszenia substancji jego majątku poprzez utratę prawa własności rzeczy i innych praw majątkowych. W trakcie urzeczywistniania władzy finansowej<sup>15</sup>, przejawiającej się między innymi w uprawnieniu do stanowienia i pobierania podatków, musi więc pojawić się konflikt wartości chronionych konstytucyjnie, jakimi są: wolność, własność, prawo dziedziczenia czy swoboda prowadzenia działalności gospodarczej z prawem podmiotu publicznego do nakładania i przymusowego egzekwowania świadczeń pieniężnych służących finansowaniu wspólnych potrzeb. W kontekście powyższych twierdzeń pojawia się pytanie dotyczące roli i miejsca zasady proporcjonalności w procesie rozstrzygnięcia wskazanego konfliktu dóbr.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego petryfikacji uległ pogląd, iż obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy ogólna konstytucyjna klauzula ustanawiająca granice, w jakich dopuszczalna jest ingerencja państwa w sferę wolności i praw jednostki. Ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią bowiem ograniczenie korzystania z wolności i praw<sup>16</sup>. W ocenie Trybunału to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną oznacza, iż jej dopuszczalność nie może być rozważana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej<sup>17</sup>. Zdaniem Trybunału, tak jak przepisy odnoszące się do wolności i praw jednostki uwidaczniają aspekt „wierzycielski” wobec podmio-

13 H. Dzwonkowski, Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe, „Państwo i Prawo” 1999, z. 2, s. 25.

14 Art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

15 Szerzej na temat treści władztwa finansowego zob. T. Dębowska–Romanowska, Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe, (w:) Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 345–360.

16 Zob. wyrok TK z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, wyrok TK z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06, <http://www.trybunal.gov.pl>.

17 Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, <http://www.trybunal.gov.pl>.

tów poddanych władztwu państwowemu, tak przepis, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, wyraża zasadę „długu konstytucyjnego”<sup>18</sup>. Ponieważ są to dwa aspekty konstytucyjnego statusu jednostki wobec państwa, do obydwu należy stosować przepisy normujące w sposób ogólny relacje między państwem i jednostką, w tym regulacje dotyczące zasady proporcjonalności<sup>19</sup>.

W literaturze prawnofinansowej zagadnieniu roli zasady proporcjonalności w procesie tworzenia prawa podatkowego nie poświęcono dotychczas wiele miejsca. Podkreśla się jednak, iż jest to kwestia istotna nie tylko z teoretycznego punktu widzenia, ale przede wszystkim z uwagi na mającą znaczenie praktyczne potrzebę rekonstruowania pojęć i zasad wymienionych w Konstytucji RP w oparciu o kontekst konstytucyjny<sup>20</sup>.

Wydaje się, iż próba odpowiedzi na pytanie dotyczące roli i miejsca zasady proporcjonalności w procesie rozstrzygania wskazanego konfliktu konstytucyjnych dóbr poprzedzona być musi odwołaniem do wypracowanego w doktrynie i orzecznictwie pojęcia podatku. W ujęciu normatywnym podatek, jako określona kwota świadczenia pieniężnego, jest „przedmiotem” obowiązku wynikającego z treści stosunku prawnopodatkowego<sup>21</sup>. Podatek jako instytucja ustrojowoprawna stanowi natomiast świadczenie immanentnie związane z państwem. Oparty jest bowiem na władztwie państwowym wynikającym z woli obywateli, którzy zrzekają się na rzecz państwa części swoich praw w celu ochrony wspólnych interesów i zaspokajania wspólnych potrzeb<sup>22</sup>. Należy przychylić się do twierdzenia, że świadczenia podatkowe stanowią wyraz częściowej – obok innych danin publicznych oraz obowiązków o charakterze osobistym – instytucjonalizacji obowiązku partycypacji w kosztach tworzenia i funkcjonowania wspólnoty politycznej<sup>23</sup>. Jako uzasadnienie konieczności ich ponoszenia wskazuje się między innymi ideę obowiązku, stanowiącą obok idei wolności jeden z dwóch podstawowych filarów bytu demokratycznego państwa prawa<sup>24</sup>. Warto zauważyć, iż na gruncie

18 Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, <http://www.trybunal.gov.pl>.

19 *Ibidem*

20 Zob. T. Dębowska–Romanowska, Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa. Znaczenie rozdziału X – Finanse publiczne, jako całości, (w:) Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego. Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Białystok–Białowieża 11–13 stycznia 2009 r., maszynopis, s. 13–14.

21 A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku, (w:) System instytucji prawno–finansowych PRL, t. III, Instytucje budżetowe, red. M. Weralski, Wrocław 1985, s. 156.

22 Zob. C. Kosikowski, Podatek jako instytucja ustrojowoprawna, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica”, t. 54, 1992, s. 18–19.

23 Zob. A. J. Menendez, Justifying Taxes. Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law, Dordrecht–Boston–London 2001, s. 123–124. Normy prawa podatkowego stanowią wyraz przysługującego każdemu prawa do żądania, aby pozostali członkowie wspólnoty politycznej wypełniali ciążące na nich obowiązki w zakresie partycypacji w kosztach funkcjonowania tej wspólnoty.

24 A. Gomułowicz, Zasada zdolności płatniczej jako etyczny aksjomat procesu legislacyjnego, (w:) Prawo i Godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Lublin 2003, s. 115–116. Podobnego rodzaju konkluzje wynikają z analizy dorobku doktryny w zakresie generalnego uzasadnienia konieczności ponoszenia ciężarów podatkowych. Niezależnie bowiem od przyjętej koncepcji podatki zawsze traktowane są jako odrębna jakość, a obowiązek ich

prawa polskiego świadczy o tym umieszczenie przepisu stanowiącego podstawę do nakładania obowiązku podatkowego w tej części Konstytucji RP, która generalnie poświęcona została obowiązkowi człowieka i obywatela.

Mając na uwadze ogólne wnioski wynikające z dorobku doktryny na temat istoty i genezy instytucji podatku, można podjąć próbę odpowiedzi na pytanie, czy w świetle przepisów obowiązującej Konstytucji istnieją podstawy prawne do stosowania zasady proporcjonalności w nakładaniu ciężarów podatkowych.

Konstytucyjną podstawę do nakładania obowiązku podatkowego stanowi przepis, w myśl którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie<sup>25</sup>. Z punktu widzenia formalnoprawnego przepis ten gwarantuje ustawową formę regulacji podatkowej. W aspekcie materialnoprawnym wyraża zasadę powszechności opodatkowania, nakładając obowiązek utrzymania państwa, a także społeczeństwa jako zbiorowości, na wszystkich – nie tylko na wybrane jednostki. Zestawienie treści powołanego artykułu z przepisami ustanawiającymi zasady: równości wobec prawa, ochrony własności i prawa dziedziczenia oraz swobody prowadzenia działalności gospodarczej, a przede wszystkim przyjęcie, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, pozwala ponadto uznać, że Konstytucja RP wyraża zasady ekonomiczności opodatkowania oraz sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym<sup>26</sup>.

Z perspektywy podmiotu prawa publicznego przepis uprawniający do nakładania danin publicznych stanowi źródło władztwa podatkowego państwa i jednostek samorządu terytorialnego, wyrażając jednocześnie zasadę konieczności podatku<sup>27</sup>. Władztwo podatkowe ograniczone jest zasadą legalizmu, co w płaszczyźnie formalnej oznacza nakaz respektowania szczególnych wymogów dotyczących trybu ustanawiania podatków oraz zmian prawodawstwa podatkowego<sup>28</sup>. W płaszczyźnie materialnej wiąże się natomiast z koniecznością uwzględniania w procesie stanowienia i stosowania przepisów prawa podatkowego społecznie akceptowanych wartości, które znalazły odzwierciedlenie w normach konstytucyjnych.

Obowiązek przestrzegania proceduralnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawa, w tym zwłaszcza zasad przyzwoitej legislacji,

ponoszenia stanowi nieodzowny element funkcjonowania państwa. Szerzej zob. O. Kayaalp, *The National Element in the Development of Fiscal Theory*, Chippenham–Eastbourne 2004, s. 139–147.

25 Art. 84 Konstytucji RP.

26 Zob. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe*, w: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 156 oraz tegoż *Zasada zdolności...*, s. 116. Warto zaznaczyć, iż wskazane wolności i prawa nie mają charakteru absolutnego a spełnienie wyrażających je norm jest stopniowalne. Por. T. Gizbert–Studnicki, *Konflikt dóbr i kolizja norm*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 1, s. 3–5.

27 Zob. R. Mastalski, *Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*. Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Białystok–Białowieża 11–13 stycznia 2009 r., maszynopis, s. 26.

28 Na temat wymogów państwa prawnego w zakresie tworzenia prawa daniowego zob. J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 95 i n.

stanowi prawną gwarancję ochrony interesów jednostki. Szczególne znaczenie ma tu przepis art. 217 Konstytucji RP, który nie tylko określa zakres ustawowej regulacji prawa podatkowego, ale pośrednio wyznacza także treść samego obowiązku podatkowego<sup>29</sup>. Jeśli chodzi o formalnoprawny aspekt nakładania podatków, to wydaje się, że skoro Konstytucja przewiduje kwalifikowane wymagania dotyczące legislacji daninowej – między innymi zaliczając do materii ustawowej wszystkie te unormowania, które wpływają na ekonomiczny ciężar podatku – to nie ma potrzeby odwoływania się w tym zakresie do ogólnej klauzuli stanowiącej, iż ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie.

Odmiennie przedstawia się problem relacji pomiędzy samym obowiązkiem zapłaty podatku z jednej strony a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej. Przepisy Konstytucji RP praktycznie nie wyznaczają materialnych granic opodatkowania<sup>30</sup>, zaś pogląd o daleko idącej swobodzie ustawodawcy w dziedzinie kształtowania dochodów państwa wyrażany był wielokrotnie zarówno w doktrynie<sup>31</sup>, jak i w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego<sup>32</sup>. Jeżeli więc określanie i nakładanie ciężarów podatkowych stanowi niezbędną element realizacji przyjętych przez władzę polityczną celów ekonomicznych i społecznych, to z punktu widzenia prawnego brak jest podstaw do oceny sposobu korzystania z owych uprawnień w świetle wymogów przydatności, konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*. Wybór źródeł opodatkowania oraz określenie jego zakresu stanowi atrybut organu przedstawicielskiego, w związku z czym przydatność i proporcjonalność (w znaczeniu wąskim) przyjętych rozwiązań może podlegać wyłącznie ocenie politycznej. O konieczności ponoszenia ciężarów podatkowych świadczy natomiast jednoznacznie fakt, iż we współczesnych państwach daniny te stanowią wyraz instytucjonalizacji i normatywizacji obowiązku współuczestniczenia w kosztach funkcjonowania wspólnoty politycznej.

W świetle powyższych twierdzeń należy podzielić wyrażany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pogląd, zgodnie z którym obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych nie jest ograniczeniem, którego dotyczy ogólna konstytucyjna klauzula ustanawiająca granice, w jakich dopuszczalna jest ingerencja państwa w sferę wolności i praw jednostki. Skoro powinność ponoszenia przymusowego

29 H. Dzwonkowski, Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji, „Glosa” 1999, nr 6, s. 1. Zob. także R. Zalewianiński, Artykuł 217 Konstytucji RP w praktyce podatkowej, (w:) Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 333 i n.

30 T. Dębowska–Romanowska, Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji..., s. 6.

31 Zob. R. Mastalski, Tworzenie i stosowanie..., s. 24–25; T. Dębowska–Romanowska, Tendencje tworzenia regulacji prawnofinansowych i ich wpływ na rozumienie prawa organicznego (ustrojowego) w Polsce, (w:) W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej, Lublin 2005, s. 84–87; A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Poznań 2000, s. 73.

32 Zob. wyrok TK z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K 12/94, OTK 1995, nr 1, s. 27; wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 64; wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01, OTK ZU 2001, nr 4, poz. 81.

i nieodpłatnego świadczenia pieniężnego na rzecz podmiotu prawa publicznego ujmowana jest w przepisach Konstytucji nie jako ograniczenie praw i wolności, ale jako ich „opozycja”<sup>33</sup>, to nakładanie podatków nie powinno podlegać ocenie w kontekście zasady proporcjonalności. Nie oznacza to oczywiście, że nie istnieją żadne granice opodatkowania. Obowiązująca Konstytucja nie tylko szeroko ujmuje wolności i prawa człowieka i obywatela, ale uznaje również, iż źródłem owych wolności i praw jest przyrodzona i niezbywalna godność człowieka<sup>34</sup>. W doktrynie i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się przy tym szerokie rozumienie godności, odnosząc ją także do socjalnego i materialnego położenia człowieka<sup>35</sup>. W sferze nakładania danin publicznych wyraża się to w konieczności uwzględniania minimum egzystencji oraz zakazie kształtowania obowiązków podatkowych w taki sposób, żeby stały się one instrumentem konfiskaty mienia<sup>36</sup>. Granice władztwa podatkowego wyznaczają również zasady: swobody prowadzenia działalności gospodarczej, a także równości, ekonomiczności i sprawiedliwości opodatkowania<sup>37</sup>.

### 3. Zasada proporcjonalności w procesie kształtowania obowiązków instrumentalnych

Realizacja obowiązku podatkowego rozumianego jako powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej bez wątpienia oznacza ingerencję w prawa majątkowe jednostki, lecz z przyczyn wskazanych powyżej nie powinna być rozpatrywana w kategorii ograniczenia praw majątkowych, w tym prawa własności. Nawet potencjalny obowiązek podatkowy może jednak stanowić źródło dodatkowych obowiązków nakładanych na podatnika. Pojawiają się one w konsekwencji zaistnienia w stosunku do danego podmiotu ustawowych przesłanek opodatkowania, zaś głównym ich celem jest ustalenie i realizacja zobowiązaniowego stosunku prawnego<sup>38</sup>. Warto więc zatrzymać się nad problemem zakresu i sposobu nakładania

33 Określenie wprowadzone przez T. Dębowską–Romanowską. Zob. teŹże, Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich, „Państwo i Prawo” 1998, z. 7, s. 32.

34 Pomimo Źe określenie „wolności i prawa człowieka i obywatela” odnosi się do osób fizycznych podmiotami tych wolności i praw mogą być także osoby prawne prawa prywatnego, o ile natura danej wolności czy prawa na to pozwala. Szerzej zob. L. Garlicki, Wolności i prawa jednostki w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku. Bilans pięciu lat, (w:) Pięć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2002, s. 67–68.

35 *Ibidem*, s. 63.

36 Zob. wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 95; wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98, OTK ZU 1999, nr 1, poz. 1.

37 Zob. wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, opubl. OTK ZU 1999, nr 5, poz. 95; wyrok z dnia 22 października 2002 r., sygn. akt SK 39/01, OTK ZU 2002, nr 5, poz. 66; wyrok TK z dnia 4 maja 2004 r., sygn. akt K 8/03, OTK ZU 2004, nr 5, poz. 37.

38 W doktrynie nie wypracowano jednolitego stanowiska w zakresie kwalifikacji tych obowiązków do sfery prawa materialnego lub formalnego. Por. M. Liszewski, Charakter prawny obowiązków instrumentalnych, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 141; R. Mastalski, Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe, (w:) System instytucji prawno–finansowych PRL, t. III, Instytucje budżetowe, red. M. Weralski, Wrocław 1982, s. 206.

tych obowiązków w kontekście ich relacji do gwarantowanych konstytucyjnie wolności i praw.

W wyroku z 16 kwietnia 2002 r.<sup>39</sup> Trybunał Konstytucyjny rozpatrywał zgodność z Konstytucją RP przepisu ustawy o podatku od spadków i darowizn zakazującego notariuszowi dokonania określonych czynności notarialnych, których przedmiotem było zbycie rzeczy i praw majątkowych uzyskanych w drodze spadku, jeżeli podatnik nie zapłacił uprzednio podatku od nabycia własności tych praw lub nie uzyskał zgody urzędu skarbowego na dokonanie zbycia bez jego uiszczenia. W ocenie Trybunału wprowadzenie obowiązku udokumentowania zapłaty podatku miało na celu zapewnienie skutecznej realizacji obowiązku podatkowego. Zarzut naruszenia przez powołany przepis zasady proporcjonalności nie znajduje natomiast uzasadnienia, bowiem „treść normatywna pojęcia własności zawartej we wskazanych jako wzorzec odniesienia przepisach Konstytucji zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, bez których nie byłoby możliwe ukształtowanie normatywnego układu odniesienia umożliwiającego zabezpieczenie tychże praw”<sup>40</sup>. Warto zwrócić uwagę, że w zdaniu odrębnym zgłoszonym do przytoczonego orzeczenia dokonano odmiennej oceny zaskarżonego przepisu<sup>41</sup>. Wydaje się, iż punkt wyjścia stanowiło tu wyraźne odróżnienie unormowań dotyczących zakresu obowiązku podatkowego *sensu stricto* od uregulowań odnoszących się do sposobu realizacji tego obowiązku. Wyróżnienie przepisów kreujących obowiązki o charakterze instrumentalnym pozwala bowiem na odrębną ocenę tych środków w kontekście przesłanek niezbędności, przydatności i zakazu nadmiernej ingerencji. Przyjęcie powyższego założenia uzasadnia z kolei wniosek, że powołany przepis narusza zasadę proporcjonalności, przede wszystkim dlatego, że i bez niego obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn może być skutecznie realizowany.

Kwestia dopuszczalności oceny obowiązków instrumentalnych w świetle zasady proporcjonalności budzi w orzecznictwie więcej wątpliwości niż zagadnienie obowiązku podatkowego *sensu stricto*. W wyroku z 22 maja 2007 r.<sup>42</sup> Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego w podatku od towarów i usług – w sytuacji, gdy nie miał on faktycznej możliwości zrealizowania jednego z przewidzianych ustawowo warunków odliczenia, tj. wskazania w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty numeru i daty wystawienia faktury potwierdzającej zakup produktów rolnych od rolnika ryczałtowego – narusza istotę konstytucyjnego prawa własności. Należy podkreślić, że przedmiotem oceny nie był w tym przypadku sam obowiązek podatkowy w zakresie podatku od towarów i usług, ale przepis uzależniający dopuszczalność odliczenia od spełnienia dodatkowego obowiązku w zakresie doku-

39 Wyrok TK z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01, <http://www.trybunal.gov.pl>.

40 *Ibidem*

41 Zob. zdanie odrębne sędziego Andrzeja Mączyńskiego do wyroku TK z dnia 16 kwietnia 2002 r., w sprawie o sygn. SK 23/01.

42 Wyrok TK z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06, <http://www.trybunal.gov.pl>.

mentowania obrotu, z którego w sytuacji dokonania przedpłaty podatnik nie mógł się wywiązać. Zdaniem Trybunału zastosowany środek prawny nie był niezbędny gdyż cel, dla którego go wprowadzono, tj. powiązanie zapłaty dokonywanej przez podatnika VAT na rachunek rolnika ryczałtowego z konkretną transakcją zakupu produktów rolnych, można było osiągnąć w inny, mniej uciążliwy dla podatników sposób.

Interpretację zgodną ze stanowiskiem wyrażonym w uzasadnieniu do powyższego orzeczenia zawarto w wyroku z 19 września 2006 r.<sup>43</sup> Trybunał Konstytucyjny przyznał wówczas, że względna swoboda ustawodawcy w dziedzinie kształtowania dochodów państwa obejmuje również prawo do ustanawiania określonych obowiązków dokumentacyjnych, w tym wskazania dokumentu który warunkuje skorzystanie z ustawowych uprawnień<sup>44</sup>. Powinno to jednak nastąpić zgodnie z wymogami wynikającymi z zasady proporcjonalności, co oznacza zakaz nakładania na podatników powinności dokonywania aktów staranności nadmiernie uciążliwych i niepozostających we właściwej proporcji do korzyści, jakie wiążą się z ich wykonaniem.

Przedstawione powyżej orzeczenia wymagają pewnej refleksji. Po pierwsze zaznaczyć należy, że w odniesieniu do kwestii dopuszczalności oceny obowiązków instrumentalnych w świetle wymogów wynikających z zasady proporcjonalności przeważa stanowisko, iż jest ona uzasadniona, gdyż zasada ta wiąże prawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, ale również wówczas, gdy nakłada obowiązki na podmioty podlegające jego władzy. Po drugie, na uwagę zasługuje pogląd o konieczności odróżnienia przepisów nakładających obowiązek zapłaty podatku od regulacji kreujących obowiązki o charakterze instrumentalnym. Pozwala to bowiem na odrębną ocenę tych ostatnich w kontekście wymogów przydatności, konieczności i proporcjonalności *sensu stricto* pomimo przyjęcia założenia, iż sam obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych nie jest ograniczeniem, którego dotyczy ogólna konstytucyjna klauzula ustanawiająca granice, w jakich dopuszczalna jest ingerencja państwa w sferę wolności i praw jednostki.

Konkretyzacja obowiązku podatkowego wobec danego podmiotu prowadzi do zawiązania stosunku podatkowoprawnego, w ramach którego na podatniku ciąży nie tylko obowiązki związane z dokonywaniem czynności służących ustaleniu i realizacji zobowiązania podatkowego, ale także obowiązek poddania się kontroli. Dla podatnika wszczęcie kontroli oznacza przede wszystkim powstanie szeregu obowiązków wiążących się z umożliwieniem kontrolującemu dokonania czynności kontrolnych. Z kolei sprawne i skuteczne wykonywanie zadań kontrolnych

43 Wyrok TK z dnia 19 września 2006 r., sygn. akt K 7/05, <http://www.trybunal.gov.pl>.

44 Przedmiotem oceny w powołanym wyroku był przepis ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim ograniczał podatnikom VAT możliwość obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w związku z zakupem pojazdów samochodowych innych niż pojazdy osobowe, które nie posiadały wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania takiego świadectwa.



wymaga gromadzenia informacji o podmiotach i stanach podlegających kontroli. Niewątpliwie stwarza to groźbę naruszenia konstytucyjnych wolności i praw podatników. Warto przy tym zaznaczyć, że nie chodzi tu wyłącznie o prawa majątkowe, ale również prawa osobiste.

W wyroku z 13 lutego 2001 r.<sup>45</sup> Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że obowiązek nieodpłatnego udostępniania środków łączności przez kontrolowanego nie wiąże się bezpośrednio z obowiązkiem podatkowym i *de facto* prowadzi do partycypacji obywatela w kosztach działania administracji publicznej. Podobnie oceniony został obowiązek nieodpłatnego wykonania kopii dokumentów wskazanych przez kontrolującego. Zdaniem Trybunału wskazane czynności podatnika nie są niezbędne dla prawidłowego przeprowadzenia postępowania kontrolnego, natomiast brak wskazania przedmiotowych granic powyższych obowiązków uznać należy za ingerencję nadmierną, sprzeczną z zasadą proporcjonalności.

Podobnego rodzaju konkluzje wynikają z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 20 czerwca 2005 r.<sup>46</sup>, którego przedmiotem była ocena przepisów określających kompetencje i zasady działania wywiadu skarbowego. W uzasadnieniu powołanego orzeczenia Trybunał podkreślił, że uprawnienia przyznane wywiadowi skarbowemu głęboko wkraczają w sferę życia prywatnego jednostki, w związku z czym podlegać muszą rygorom wynikającym z zasady proporcjonalności. Oznacza to, że konstruując przepis, który ingeruje w sferę prywatności, ogranicza wolność komunikowania się lub prawo do zachowania autonomii informacyjnej, ustawodawca musi uwzględniać nie tylko zasady przyzwoitej legislacji, ale także rozważyć proporcjonalność zastosowanego środka. Nie wystarczy, aby środki te „sprzyjały założonym celom”, „ułatwiały ich osiągnięcie” lub „były wygodne” dla władzy. Przyjęte rozwiązania muszą spełniać wymogi konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*.

Ocena niektórych instrumentów umożliwiających organom administracji skarbowej kontrolę wywiązywania się przez podatników z obowiązku podatkowego budziła jednak więcej wątpliwości. W wyroku z 11 kwietnia 2000 r.<sup>47</sup> Trybunał Konstytucyjny stwierdził zgodność z zasadą ochrony konstytucyjnych wolności i praw przepisu upoważniającego naczelnika urzędu skarbowego do zwrócenia się do instytucji finansowej z żądaniem przekazania informacji o dokonywanych przez podatnika transakcjach finansowych. Dokonując wykładni konstytucyjnej, Trybunał podkreślił, iż zwrócenie się przez naczelnika urzędu skarbowego do banku o ujawnienie danych objętych tajemnicą bankową, w związku z toczącym się postępowaniem podatkowym, dopuszczalne jest jedynie wówczas, gdy uzasadnionych wątpliwości co do rozmiaru obowiązku podatkowego nie można było wyjaśnić wykorzystując inne dostępne środki dowodowe, a nieskorzystanie z tego nadzwyczajnego środka naraziłoby Skarb Państwa na poważne straty. Jednocześ-

45 Wyrok TK z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99, <http://www.trybunal.gov.pl>.

46 Wyrok TK z dnia 20 czerwca 2005 r., sygn. akt K 4/04, OTK–A 2005, nr 6, poz. 64.

47 Wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98, OTK 2000, nr 3, poz. 86.

nie Trybunał zastrzegł, iż zastosowanie wskazanego instrumentu wymaga zachowania zasady proporcjonalności między stopniem zagrożenia interesu fiskalnego państwa a konstytucyjnym nakazem ochrony życia prywatnego. Warto jednak zaznaczyć, że w zdaniach odrębnych zgłoszonych do przytoczonego orzeczenia zarzucono, że oceniane przepisy nie spełniały wymogów konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*, nie określały bowiem dokładnie przesłanek ingerencji w sferę tajemnicy bankowej i nie przewidywały mechanizmów kontroli tej ingerencji, prowadząc tym samym do nałożenia na jednostkę ciężaru nieproporcjonalnego do celu regulacji<sup>48</sup>.

Można odnieść wrażenie, że podejście Trybunału Konstytucyjnego do problemu ochrony praw podatników w kontekście uprawnień kontrolnych organów administracji skarbowej było dotychczas bardzo wyważone. Z jednej strony Trybunał przyjmuje założenie, iż zasada powszechności obciążeń publicznych wyraża równocześnie zobowiązanie państwa do wprowadzenia gwarancji instytucjonalnych umożliwiających kontrolę dłużników podatkowych. Przyznaje także, że prawodawcy przysługuje względna swoboda w konstruowaniu instrumentów służących realizacji tej kontroli. Z drugiej strony podkreśla, że granice ingerencji ustawodawczej wyznaczają wymogi zasady proporcjonalności, co oznacza obowiązek zachowania odpowiednich relacji pomiędzy wartościami konstytucyjnymi jakimi są interes fiskalny państwa oraz prawa i wolności jednostek.

#### 4. Wnioski

Zasada proporcjonalności stanowi wyraz zakorzenionej w europejskiej kulturze prawnej postulat racjonalnego działania organów państwowych oraz podstawowe kryterium oceny dopuszczalności ingerencji tych organów w sferę praw człowieka. Zawarcie przedmiotowej zasady w odrębnym przepisie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej niewątpliwie podniosło jeszcze jej rangę i stanowi dodatkową gwarancję zachowania demokratycznego porządku prawnego wraz z systemem wartości, w oparciu o które został on zbudowany. Treść przytoczonych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego wskazuje również na wzrost znaczenia zasady proporcjonalności w zakresie tworzenia i egzekwowania norm prawa podatkowego. Wynika to z faktu, że realizacja podstawowej funkcji podatków, jaką jest funkcja fiskalna, musi nieuchronnie prowadzić do sytuacji konfliktu dóbr cenowych dla poszczególnych jednostek oraz dobra ogólnospołecznego, jaką jest budżet państwa czy budżet jednostki samorządu terytorialnego. W powyższej sytuacji zasada proporcjonalności znajduje zastosowanie niejako w dwóch wymiarach. Po pierwsze, dotyczy problematyki wyważenia w jakim stopniu usprawiedliwić można poświęcenie interesu jednostki dla interesu państwa, czyli jaki powinien

48 Zob. zdania odrębne sędziów TK Andrzeja Mączyńskiego i Jadwigi Skórzewskiej–Łosiak do wyroku TK z dnia 11 kwietnia 2000 r. w sprawie o sygn. K 15/98.

być rozmiar obciążeń podatkowych, tak aby nie naruszyć istoty prawa własności. Po drugie, stanowi dodatkowe kryterium oceny obowiązków instrumentalnych i proceduralnych, jakie nakładane są na podmioty prawa podatkowego, jak również zakresu uprawnień organów administracji skarbowej.

Jeżeli chodzi o ocenę w świetle zasady proporcjonalności obowiązku podatkowego rozumianego jako konieczność poniesienia nieekwiwalentnego świadczenia pieniężnego na rzecz podmiotu prawa publicznego, to zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie utrwalił się pogląd, iż obowiązek ten nie powinien być traktowany jako ograniczenie w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw. Obowiązek ponoszenia ciężarów i danin publicznych, w tym podatków, ma wyraźną podstawę konstytucyjną i podobnie jak przysługujące jednostce wolności i prawa jest czynnikiem kształtującym pozycję prawną tej jednostki wobec państwa.

W odniesieniu do problematyki obowiązków instrumentalnych sytuacja przedstawia się zdecydowanie inaczej. Przede wszystkim na uwagę zasługuje fakt, iż w judykaturze brak jest jednolitości stanowisk w tej materii, co z wydaje się być konsekwencją różnego sposobu ujmowania wskazanych obowiązków. Postrzeganie obowiązków instrumentalnych jako swoistej emanacji obowiązku głównego oznacza, że również one nie mogą być traktowane jako ograniczenie konstytucyjnych wolności i praw. Przyjęcie natomiast założenia, że obowiązek podatkowy należy odróżnić od obowiązków spełniających funkcję instrumentalną pozwala na odrębną ocenę tych ostatnich w kontekście zasady proporcjonalności. W świetle przyjętej w polskim prawie koncepcji obowiązku podatkowego bardziej uzasadnione wydaje się drugie z prezentowanych stanowisk. Źródłem obowiązków instrumentalnych są poszczególne ustawy podatkowe, a konstytucyjności przepisów je ustanawiających nie można uzasadniać wyłącznie istnieniem konstytucyjnego upoważnienia do nakładania podatków przy zachowaniu odpowiednich standardów legislacyjnych. Ponadto należy pamiętać, że wkroczenie przez podatnika w sferę obowiązku podatkowego może stanowić źródło określonych obowiązków instrumentalnych, pomimo że obowiązek zapłaty podatku nigdy nie powstanie.

Żadnych wątpliwości nie budzi natomiast możliwość oceny z punktu widzenia zasady proporcjonalności uprawnień organów administracji skarbowej mających na celu kontrolę wywiązywania się przez podatników z ciężącego na nich obowiązku podatkowego. W poglądach Trybunału Konstytucyjnego dotyczących środków realizacji owej kontroli konsekwentnie prezentowane jest stanowisko, iż prawa i wolności człowieka i obywatela nie mają charakteru absolutnego, a ocena przepisów je ograniczających powinna uwzględniać także konstytucyjne obowiązki jednostek. Stosowanie środków prowadzących do takich ograniczeń jest jednak dopuszczalne wyłącznie pod warunkiem zachowania wymogów wynikających z zasady proporcjonalności.

Podsumowując warto jeszcze dodać, iż przyjęcie kryteriów niezbędności, przydatności i zakazu nadmiernej ingerencji na etapie tworzenia prawa podatkowego powinno pozytywnie wpłynąć na jakość wydawanych aktów prawnych i przyczynić się do ustanawiania tylko takich norm, które pozwolą na efektywną realizację przyjętych celów, nie naruszając jednocześnie konstytucyjnych wolności i praw podmiotów prawa podatkowego.

# ZASADY WPROWADZANIA ZWROTÓW PODATKOWYCH NA GRUNCIE KONSTYTUCJI RP

MARIUSZ POPLAWSKI

## Uwagi ogólne

Zwroty podatkowe pełnią istotną rolę zwłaszcza w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Ten instrument podatkowy pełni przy tym różne funkcje. Może służyć zapewnieniu neutralności podatku VAT, eliminować podwójne opodatkowanie, a także kreować preferencje podatkowe<sup>1</sup>. Doniosłości praktycznej tego mechanizmu prawa podatkowego towarzyszy wątpliwość dotycząca zasad wprowadzania zwrotów podatkowych oraz określania ich konstrukcji prawnej w świetle wymogów wynikających z Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>2</sup> Problem, który dotyczy tej materii zobrazować można pytaniem o to, czy wprowadzenie zwrotu podatkowego i określenie jego konstrukcji musi nastąpić w drodze ustawy, czy też może być to zrealizowane na podstawie aktu wykonawczego? Odnosząc się do tej kwestii, szczególnie istotne, jak się wydaje, są wymogi określone w art. 217 ustawy zasadniczej. Zgodnie z tym przepisem nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

W celu ustosunkowania się do wskazanego wyżej zagadnienia należy w pierwszej kolejności określić podatkową materię ustawową, czyli kwestie podatkowe, które muszą być określone w ustawie, uwzględniając wymogi konstytucyjne. Następnie należy ustalić, czy instrumenty zwrotów podatkowych objęte są zakresem tej materii, a jeśli tak, to jak szeroko. Ustawowy wymóg ograniczać się może bowiem tylko do określania zasad, w oparciu o które organy wydające akty niższego rzędu kreować będą zwroty lub też rozciągać się także na sam proces wprowadzania zwrotu lub też odnosić się również do kształtowania konstrukcji prawnej tego instrumentu.

---

1 M. Popławski, *Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie*, Warszawa 2009  
2 Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. – dalej powoływana jako Konstytucja RP

## 1. Podatkowa materia ustawowa

W art. 217 Konstytucji RP wprowadzono dwie zasady. Zgodnie z pierwszą wprowadzanie podatków oraz innych danin publicznych może nastąpić jedynie w drodze ustawy. Druga zaś stanowi o tym, jakie elementy dotyczące podatku powinny zostać określone w tym akcie. W tym miejscu, z uwagi na podstawowy problem, który został wskazany na wstępie, analizie zostanie poddana przede wszystkim druga z tych reguł, choć jej przedstawienie z całkowitym pominięciem pierwszej zasady nie wydaje się być możliwe. W doktrynie wskazuje się bowiem, że prawodawca w art. 217 Konstytucji RP wymawia zasadę ustawowego wymogu wprowadzania obowiązku podatkowego i określania jego elementów jednym tchem, nie zaś rozłącznie<sup>3</sup>.

Odnosząc się do zasadniczej kwestii, stwierdzić należy, że podatkową materię konstytucyjną tworzą elementy konstrukcji podatku, które przesądzają o ciężarze tej daniny<sup>4</sup>. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że ustawa podatkowa powinna określać pełną konstrukcję prawną danego podatku, a więc normować jego podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz zasady udzielania zwolnień podmiotowych, a także ulg i umorzeń<sup>5</sup>. Zgodzić się także należy z tymi poglądami wynikającymi z orzecznictwa, zgodnie z którymi materia ta obejmuje również określenie momentu powstania obowiązku podatkowego<sup>6</sup>. Nie oznacza to, że ww. elementy muszą w pełnym zakresie zostać uregulowane w ustawie. Niektóre kwestie, o charakterze uzupełniającym, mogą bowiem być przedmiotem regulacji aktu niższego rzędu<sup>7</sup>.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na kilka kwestii. Po pierwsze, określając podatkową materię ustawową, ustawodawca w różny sposób rozłożył akcenty jej dotyczące. Z jednej strony wskazał, że podmiot opodatkowania, przedmiot opodatkowania oraz stawki podatkowe powinny być określone w ustawie. Oznacza to, jak się wydaje, że ich wprowadzenie oraz określenie konstrukcji tych ele-

3 Zob. C. Kosikowski, Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji, „Glosa” 1999, nr 7

4 W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 września 2004 r., sygn. akt K 2/03, wskazano, że wszystkie elementy konstrukcji, które przesądzają o ciężarze materialnym daniny, to materia zastrzeżona wyłącznie dla ustawy.

5 Zob. C. Kosikowski, Podatki. Problem władzy publicznej i podatników, Warszawa 2007, s. 93.

6 W wyroku NSA w wyroku z dnia 22 lutego 2006, sygn. akt I FSK 1075/05, LEX nr 250329, gdzie wskazano, że art. 217 i art. 84 Konstytucji RP wymagają, aby określenie momentu powstania obowiązku podatkowego, wyznaczającego istotny moment odpowiedzialności podatkowej (początek obowiązku ciężącego na podatniku, moment powstania ciężaru publicznego), miało miejsce w samej ustawie podatkowej, a nie w przepisie wykonawczym do tej ustawy. Podobnie orzekł NSA w wyroku z dnia 30 marca 2006 r., sygn. I FSK 765/05, LEX nr 250395, gdzie wskazano, że w świetle art. 217 Konstytucji, jak również art. 4 § 2 ordynacji, brak jest podstaw do określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w akcie podustawowym. W podobnym duchu wypowiedziano się w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 18 września 2007 r., sygn. I SA/Gd 576/07, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 1, s. 92. Sąd stwierdził, że niedopuszczalne jest w świetle przepisów konstytucyjnych regulowanie kwestii dotyczących kształtowania obowiązku podatkowego w akcie rangi podustawowej.

7 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 września 2004 r., sygn. K 2/03, w którym stwierdzono, że podustawowe akty prawne mogą zawierać jednak jedynie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji, zastrzeżonej do materii ustawowej, pod warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

mentów wymaga bezpośredniego wprowadzenia tej materii do ustawy. W odrębny sposób traktowane są przez ustawodawcę konstytucyjnego kwestie dotyczące preferencji podatkowych. W ustawie powinny być określone zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. Materia ustawowa nie jest już wymagana, jak się wydaje, do wprowadzenia tych preferencji oraz określenia ich konstrukcji. Może to być zrealizowane na podstawie aktu wykonawczego. Ustawa stanowiąca podstawę do wydania takiego aktu powinna jednak zawierać wyraźną kompetencję do wydania aktu niższego rzędu oraz określać zasady, na podstawie których organ upoważniony, np. minister finansów wprowadzi te preferencje oraz ukształtuje ich konstrukcje prawne<sup>8</sup>. Zgodne jest to ze stanowiskiem prezentowanym w literaturze przedmiotu, gdzie spotkać się można z poglądem, że skoro ustrojodawca ograniczył w art. 217 Konstytucji wyłączność ustawy jedynie do „zasad” i „kategorii”, należy uznać, iż nie ma przeszkód prawnych dla ewentualnego ujęcia bardziej szczegółowych kwestii w rozporządzeniu<sup>9</sup>.

Po drugie, nie wszystkie elementy dotyczące konstrukcji podatków zostały objęte materią ustawową. Twierdzenie to nie dotyczy podstawy opodatkowania, gdyż podzielić należy poglądy, iż jest to element ściśle powiązany z przedmiotem opodatkowania. Odgrywa on pierwszoplanową rolę, bezpośrednio kształtując ciężar danej daniny. Z tego też względu należy przyjąć, że element ten jest objęty podatkową materią ustawową<sup>10</sup>. Analizowany przepis konstytucji nie objął jednak m.in. warunków oraz terminu płatności, a także zwolnień przedmiotowych. Oznacza to, jak się wydaje, że elementy te mogą zostać określone bezpośrednio w akcie niższej rangi, np. rozporządzeniu ministra finansów<sup>11</sup>, przy czym w tych przypadkach ustawa nawet nie musi ustalać zasad dotyczących określania tych elementów. Wniosek taki wynika z art. 217, który nakazuje, o czym była już mowa, ustalić zasady określania w ustawie wyłącznie w zakresie określonych elementów, innych niż zwolnienia przedmiotowe czy tryb oraz termin płatności podatku.

Wprowadzenie i określenie elementów konstrukcyjnych nieobjętych podatkową materią ustawową wymaga jednak działania zgodnego z art. 92 Konstytucji RP<sup>12</sup>. W świetle tego przepisu rozporządzenia są wydawane przez organy wskaza-

8 Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 67.

9 Zob. M. Bartoszewicz, J. Zakolska, Glosa do wyroku sądu okręgowego z dnia 20 maja 2003 r., sygn. IV Ka 893/02, „Przegląd Legislacyjny” 2003, nr 5, s. 115.

10 Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 111 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 września 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 1121/07, LEX nr 295775, gdzie stwierdza się, że niewskazanie *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji sposobu określenia podstawy opodatkowania jako elementu składowego podatku, podlegającego uregulowaniu w ustawie, nie daje podstaw do wniosku, że zakres zupełności ustawowej w ujęciu Konstytucji nie obejmuje sposobu określenia podstawy opodatkowania.

11 Zob. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 90 oraz D. Mączyński, *Niekonstytucyjność przepisów o podatku akcyzowym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 10, poz. 63, gdzie wskazuje się, że całość unormowania podatku, z wyjątkiem technicznych aspektów jego uiszczenia (np. tryb, termin i sposób płacenia podatku), powinny zostać zawarte w ustawie.

12 Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 51, gdzie Autor wskazuje jednak, że do rzadkości powinny należeć przypadki zamieszczania w ustawach upoważnienia do wydawania podstawowych aktów prawnych.

ne w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno natomiast określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

Z powyższego wynikają następujące wnioski:

- elementy konstrukcji podatków, które przesądzają o ciężarze danego podatku są objęte podatkową materią ustawową w najszerszym zakresie; muszą być one wprowadzone ustawą; w tej formie, jak się wydaje, powinien zostać określony także kształt tych elementów;
- niektóre elementy, takie jak ulgi i umorzenia oraz zwolnienia podmiotowe także są objęte podatkową materią ustawową, w tym jednak przypadku jej zakres jest węższy, dotyczy określenia zasad kształtowania ulg oraz umorzeń oraz określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatków; wprowadzenie ulg i umorzeń, jak i określenie konstrukcji wszystkich tych preferencji może nastąpić w akcie niższego rzędu; w tych jednak przypadkach przepis ustawowy stanowiący podstawę do ich kreowania musi dodatkowo spełniać wymogi z art. 92 (określenie m.in. wytycznych dotyczących treści aktu);
- niektóre elementy kształtujące konstrukcję podatku nie są w ogóle objęte podatkową materią ustawową; dotyczy to zwolnień przedmiotowych oraz aspektów dotyczących techniki rozliczania podatku, takich jak warunków i terminu płatności podatku; w takiej sytuacji ustawa stanowiąca podstawę do wydania aktu niższego rzędu, który te elementy wprowadzi i określi ich konstrukcję, musi spełniać jedynie przesłanki z art. 92, bez konieczności określania zasad przyznawania tych preferencji w ustawie.

## 2. Wymogi wynikające z Konstytucji dotyczące podatkowych ustaw kompetencyjnych

Zasadniczą kwestią dotyczącą ustaw kompetencyjnych w zakresie prawa podatkowego są wymogi wynikające z Konstytucji RP. W tym miejscu istota problemu sprowadza się do wskazania różnicy pomiędzy pojęciem „wytyczne dotyczące treści aktu”, o którym mowa w art. 92 Konstytucji RP, a „zasady przyznawania preferencji”, o którym mowa w art. 217 Konstytucji RP. Z określeniem wytycznych będziemy mieli do czynienia w sytuacji ustalenia merytorycznych przesłanek wskazujących kierunek, w którym ma pójść kształtowanie treści rozporządzenia<sup>13</sup> lub też przesłanek, które będą eliminowały pewne treści lub kierunki

---

13 Zob. W. Kisiel, Decyzje i wyroki w sprawach chorób zawodowych, „Przegląd Prawa Publicznego” 2007, nr 9, s. 6, gdzie wskazuje się, że wytycznych nie można utożsamiać z oznaczeniem przedmiotu delegowanego



rozwiązań (np. zwolnienie, które zostanie określone w rozporządzeniu nie może wspierać podmiotów prowadzących działalność gospodarczą). Najczęściej, jak się wydaje, wytyczne będą miały jednak charakter pozytywny, co może zostać zrealizowane przez wskazanie:

- kryteriów, którymi powinien się kierować twórca rozporządzenia, normując przekazany mu zakres spraw lub
- celów, jakie ma spełniać dane unormowanie<sup>14</sup> lub
- funkcji, które ma spełniać kształtowana instytucja<sup>15</sup>.

Zakres wytycznych, który powinien znaleźć się w ustawie jest zależny od rodzaju materii, która ma zostać uregulowana<sup>16</sup>. Podkreśla się także, że nie muszą one wynikać bezpośrednio z przepisu, który stanowi podstawę do wydania aktu wykonawczego<sup>17</sup>, co znajduje także odzwierciedlenie w orzecznictwie TK<sup>18</sup>. W doktrynie wskazuje się, że w prawie podatkowym wytyczne powinny odnosić się nie tylko do treści aktu wykonawczego, ale także do granic jego treści, zważywszy że w rozporządzeniu można regulować tylko tę materię, która nie została zastrzeżona w art. 217 Konstytucji RP do bezpośredniej regulacji ustawowej<sup>19</sup>.

Określenie zasad przyznawania preferencji oznacza, jak się wydaje, przede wszystkim wskazanie trybu, w jakim mają być one przyznawane. Może być to bowiem działanie stosowane z urzędu lub na wniosek podatnika. Przyznanie preferencji może mieć miejsce na skutek wydania i doręczenia decyzji przez organ podatkowy lub może się odbyć bez takiego rozstrzygnięcia. Takie pojmowanie terminu „zasady przyznawania” preferencji koresponduje z wyżej wskazanym sposobem rozumienia wytycznych. Dzięki wytycznym w ustawie zostanie określony cel, funkcja oraz kryteria kształtowania preferencji, które wprowadzone zostaną w akcie niższego rzędu. Zasady przyznawania preferencji, które w tej ustawie powinny się znaleźć, określą natomiast tryb, który będzie mógł być doprecyzowany również w akcie wydanym na podstawie takiej ustawy.

---

rozporządzenia. Wykluczona jest bowiem delegacja blankietowa, która nie zapewnia merytorycznej nadrzędności ustawy nad wykonawczym rozporządzeniem. Nie jest wystarczające ograniczenie się w ustawie do wyczerpania katalogu spraw, jakie mają być uregulowane w akcie wykonawczym, lecz konieczne jest wyznaczenie kierunku, w jakim ma pójść kształtowanie treści rozporządzenia.

14 W. Kisiel, *Decyzje i wyroki...*, *op. cit.*, gdzie wskazuje się, że celu nie można w całości domniemywać, ani wyinterpretować z tekstu ustawy wyłącznie na drodze wykładni celowościowej.

15 Te elementy wytycznych zostały wskazane w wyroku TK z dnia 12 września 2006 r. sygn. akt K 55/05.

16 Zob. J. Grabowski, A. Lichorowicz, *Projekty rozporządzeń w świetle opinii Rady Legislacyjnej*, „Przegląd Legislacyjny” 2006, nr 1, s. 73, gdzie wskazuje się, że im bardziej dana regulacja ustawowa ingeruje w zakres konstytucyjnych praw i obowiązków obywateli, wytyczne co do treści aktu wykonawczego winny być bardziej precyzyjne i szczegółowe.

17 W. Kisiel, *Decyzje i wyroki...*, *op. cit.*, gdzie wskazuje się, że wytyczne nie muszą być zawarte w tekście dokładniej tego artykułu ustawy, który zawiera upoważnienie do wydania rozporządzenia. Dopuszczalne jest zamieszczenie wytycznych w innych przepisach ustawy, byle tylko było możliwe precyzyjne odtworzenie z tekstu ustawy treści tychże wytycznych. Jeżeli rekonstrukcja taka okazuje się niemożliwa, to przepis zawierający upoważnienie należy uznać za niezgodny z Konstytucją.

18 Zob. wyrok z dnia 14 grudnia 1999 r., sygn. akt K. 10/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 162.

19 Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa...*, *op. cit.*, s. 54

### 3. Zwrot podatkowy jako element konstrukcji podatku lub mechanizm prawa podatkowego

W celu ustalenia, czy zwroty podatkowe objęte są podatkową materią ustawową, należy wskazać rolę, którą pełnią te instrumenty prawa podatkowego. Jak się wydaje, mechanizmy te w niektórych tylko przypadkach będą mogły być potraktowane jako elementy konstrukcyjne podatków. W innych zaś sytuacjach powinny być traktowane jako instrumenty prawa podatkowego nie związane z konstrukcją podatkową.

Z pierwszym przypadkiem będziemy mieli do czynienia przy zwrotach, które uzupełniają lub zastępują mechanizm odliczeń podatku naliczonego od podatku należnego. Podstawowym przypadkiem zwrotu, który pełni przedmiotową funkcję, jest zwrot nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad należnym. W doktrynie wskazuje się na konieczność traktowania prawa do odliczenia jako podstawowej reguły konstrukcyjnej podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej. Prawo to jest bowiem fundamentalnym elementem systemu VAT. Zapewnia ono neutralność tego podatku i jednocześnie skutkuje opodatkowaniem konsumpcji<sup>20</sup>. Skoro instytucja zwrotu uzupełnia lub zastępuje mechanizm odliczenia, zwrot podatku również należy traktować jako istotny element konstrukcji podatku od towarów i usług<sup>21</sup>, który może przesądzać o ciężarze tej daniny. Jest to niewątpliwie element szczególny dotyczący VAT, ściśle związany z zasadą neutralności tego świadczenia, a przy tym związany z mechanizmem odliczania podatku naliczonego od podatku należnego. W tym sensie zwrot nie ma charakteru samoistnego, ale jest elementem powiązany z ww. mechanizmem odliczenia, będąc w istocie konsekwencją jego stosowania. Czy ten element wychodzi jednak poza klasyczny schemat konstrukcji podatkowej, gdzie wyróżnia się podmiot opodatkowania, przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, ulgi i zwolnienia oraz warunki i terminy płatności? Niektórzy przedstawiciele doktryny, jak się wydaje, traktują ten zwrot jako część składową jednego z ww. klasycznych elementów konstrukcji podatku<sup>22</sup>. Inni zaś traktują zwrot jako instrument odrębnego elementu konstrukcji podatku od towarów i usług<sup>23</sup>. Element ten jest ściśle związany z techniką obliczania tego podatku. Wydaje się, że można go jednak traktować jako szczególny i odrębny od klasycznych, element związany z konstrukcją tego podatku przesądzający o jego ciężarze. O szczególnym charakterze tego elementu świadczy jego relacja do

20 Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Zagadnienia ogólne do komentarza do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, (w:) A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz. Aneks, Kraków 2005, LEX, pkt 29 i 63.

21 Zwraca na to uwagę R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 529.

22 A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 2007, przedstawia analizowaną instytucję w części poświęconej zasadom zapłaty podatku; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 520 i n. przedstawia mechanizm zwrotu w części poświęconej technice obliczania i poboru podatku.

23 L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 347 i n., przedstawia tę instytucję w części poświęconej podatkowi należnemu i naliczonemu, która wyraźnie została wyodrębniona od pozostałych, klasycznych elementów konstrukcji tego podatku.

obowiązku podatkowego oraz zobowiązania podatkowego. W doktrynie podkreśla się, że zwrot podatkowy oraz zobowiązanie podatkowe wynikają bezpośrednio z istnienia obowiązku podatkowego, oraz że obowiązek podatkowy to poprzednik nie tylko zobowiązania podatkowego, ale też zwrotu podatkowego w podatku od towarów i usług<sup>24</sup>. Podkreślić należy, że przedmiotowy zwrot powstaje po zaistnieniu obowiązku podatkowego, oraz że powstanie uprawnienia do zwrotu podatku wyklucza jednocześnie możliwość powstania zobowiązania podatkowego. W konsekwencji powstania prawa do zwrotu nie następuje przekształcenie się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Istnieje tu więc analogia do innego elementu konstrukcyjnego, tj. zwolnień podatkowych. Różnica polega na tym, że przy zastosowaniu zwolnienia zobowiązanie podatkowe nie powstaje, ale także nie może powstać prawo do zwrotu<sup>25</sup>. Zwrot podatkowy powstaje natomiast w miejsce zobowiązania podatkowego.

W sytuacjach, gdy zwrot podatkowy jest wykorzystywany do eliminacji podwójnego opodatkowania (przede wszystkim w podatku akcyzowym) lub wprowadzenia preferencji podatkowej, instrument ten nie powinien być traktowany jako element konstrukcyjny podatku. Zastosowanie tych instrumentów następuje bowiem po wygaśnięciu zobowiązania podatkowego<sup>26</sup>. Nie są one stosowane na etapie przekształcania się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Trudno jest więc uzasadnić, że zwroty te są elementem konstrukcyjnym podatku. Z drugiej jednak strony bezpośrednim celem zastosowania zwrotu podatkowego skutkującego eliminacją podwójnego opodatkowania jest doprowadzenie do sytuacji, w której ciężar tego świadczenia będzie obciążał konsumenta, nie zaś pośredników. W tym aspekcie zwrot podatku może być traktowany jako element umożliwiający realizację podstawowego założenia podatków obrotowych, niebędący jednak elementem konstrukcyjnym podatku.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że zwroty pełniące funkcje elementu służącego do realizacji neutralności VAT są elementem konstrukcji podatku, zaś zwroty, które prowadzą do eliminacji podwójnego opodatkowania lub preferencji podatkowej nie są elementem konstrukcji, a jedynie mechanizmem prawa podatkowego.

#### 4. Zwroty podatkowe a podatkowa materia ustawowa

Ustalenie, że niektóre zwroty podatkowe stanowią istotny element konstrukcji podatku (zwrot realizujący neutralność VAT) pozwala uznać, że są one objęte pojęciem podatkowej materii ustawowej, a w konsekwencji rygorami określo-

24 Zob. R. Mastalski..., *op. cit.*, s. 184.

25 Nie zmieniają tej zasady istniejące w podatku akcyzowym tzw. zwolnienia przez zwrot, o których jest mowa w dalszej części opracowania. Nie mogą one być traktowane jako klasyczne zwolnienia, gdyż są stosowane po wygaśnięciu zobowiązania podatkowego. W istocie są to więc preferencje będące zwrotami.

26 Szerzej M. Popławski, *Instytucja zwrotu podatku...*, *op. cit.*

nymi w art. 217 Konstytucji RP<sup>27</sup>. Są w tej kwestii jednak zdania odrębne<sup>28</sup>. Jest to twierdzenie prawdziwe, pomimo że ten rodzaj zwrotu nie jest wskazany wprost w ww. przepisie. Element ten, co zostało wcześniej wskazane, przesądza jednak o ciężarze tego podatku. Z tego powodu należy go więc, jak się wydaje, traktować jako element objęty podatkową materią ustawową.

W tym jednak miejscu powstaje wątpliwość, czy zwroty podatkowe, które nie są związane z konstrukcją (element eliminacji podwójnego opodatkowania lub preferencji podatkowej) stanowią preferencje, o których mowa w art. 217 Konstytucji. Z jednej strony należy wykluczyć taką możliwość. Interpretacji pojęć dotyczących preferencji podatkowych, które wskazano w art. 217 Konstytucji RP, powinno towarzyszyć powiązanie z zasadą wprowadzania podatków w drodze ustawy wprowadzonej w tym samym przepisie. Skoro, o czym już była mowa wyżej, prawodawca w art. 217 Konstytucji RP wymawia zasadę ustawowego wymogu wprowadzania obowiązku podatkowego i określania jego elementów jednym tchem, nie zaś rozłącznie<sup>29</sup>, to zasadne jest rozumienie preferencji wskazanych w tym przepisie jedynie jako związanych z konstrukcją podatków (klasyczne ulgi i zwolnienia podatkowe). W tym bowiem tylko przypadku mogą być one związane z obowiązkiem podatkowym. Interpretacja ta jednak budzi wątpliwości na gruncie pojęcia umorzeń, którymi posłużono się w art. 217. Jest ono odnoszone przez ustawodawcę w innych aktach prawnych jako preferencja niebędąca częścią konstrukcji podatków. Ma ona zastosowanie do zaległości podatkowych, a więc po powstaniu zobowiązania podatkowego<sup>30</sup>. Konsekwencją jej zastosowania jest nieefektywne wygaśnięcie tego zobowiązania. Ten fakt może wskazywać, że ustawodawca konstytucyjny chce materią ustawową objąć nie tylko preferencje, które tworzą klasyczne ulgi i zwolnienia, ale także preferencje, które nie stanowią

27 Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, gdzie Autor wskazuje, że kwestie dotyczące pozbawienia podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku lub zwrotu różnicy podatku należnego stanowi w rzeczywistości obciążenie go ciężarem podatkowym, który powinien ponosić konsument. Należy więc do nich stosować konstytucyjne zasady wyłączności ustawowej z art. 217 Konstytucji RP; Stanowisko to wydaje się być zgodne z treścią wyroku WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2006 r., sygn. akt III SA/GI 456/06, OSP 2008, nr 4, s. 40. Wskazano w nim, że ograniczanie prawa do obniżania podatku należnego o podatek naliczony w sposób znaczący kreuje wysokość zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług, a zatem jako istotny element prawnej konstrukcji obowiązku podatkowego powinien być uregulowany ustawą. Za uzasadniony zatem trzeba uznać pogląd, iż ograniczanie prawa do odliczenia podatku naliczonego uregulowane w akcie prawnym rangi rozporządzenia wykonawczego narusza zarówno konstytucyjne prawa podatnika, jak i unijne zasady konstrukcji podatku. Skoro więc sąd uznał, że ograniczenie prawa do odliczenia powinno nastąpić w ustawie, to tym bardziej ta forma jest właściwa dla wprowadzenia samego prawa do odliczenia. Jeśli zwroty podatkowe uzupełniają instytucję odliczenia, to zasada ustawowego regulowania tej materii także powinna być stosowana.

28 Zob. wyrok NSA w Gdańsku z dnia 2 lipca 20003 r. sygn. akt I SA/Gd 1423/00, LEX nr 102663, gdzie stwierdzono, że mechanizm obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług nie mieści się w wylczeniu zawartym w art. 217 Konstytucji RP. W szczególności mechanizm ten nie jest ulgą podatkową ani umorzeniem w znaczeniu, w jakim terminy te są używane w doktrynie prawa finansowego. Teza ta co prawdy odnosi się do mechanizmu obniżenia, to jednak można ją także odczytywać w kontekście instytucji zwrotu w z uwagi na relacje między tymi instrumentami. Stanowisko to wydaje się być nieprawidłowe. Powodem objęcia przedmiotowego zwrotu obowiązkiem ustawowym nie jest to, że są to ulgi podatkowe, czy umorzenia, ale że są to specyficzne elementy konstrukcji, które wpływają na ciężar podatku.

29 Zob. C. Kosikowski, *Źródła prawa...*, *op. cit.*

30 Zgodnie z art. 67a Ordynacji podatkowej umorzyć można zaległość podatkową, odsetki oraz opłatę prolongacyjną.

części składowej konstrukcji podatku. Czy podatkową materią ustawową powinny być objęte jedynie umorzenia zaległości podatkowych, czy również i inne preferencje podatkowe stosowane po powstaniu zobowiązania podatkowego? Za szerokim traktowaniem tego pojęcia przemawiają następujące argumenty:

- różne preferencje podatkowe prowadzące do tego samego skutku ekonomicznego, w zależności od ich konstrukcji prawnej i nazwy w niektórych przypadkach byłyby objęte obowiązkiem wynikającym z art. 217, w innym zaś nie;
- na etapie stosowania prawa przyjmuje się zasadę zawężającej interpretacji norm wprowadzających preferencje podatkowe; uzupełnieniem tej reguły byłoby przyjęcie zasady dotyczącej wprowadzenia preferencji podatkowych; zgodnie z nią przepisy, które dotyczą zasad wprowadzania preferencji, należy interpretować w sposób, który nie rozszerza możliwości kształtowania tych elementów poza normą ustawową;
- pracom nad Konstytucją towarzyszyły jednocześnie prace na ordynacją podatkową, w której instytucja umorzenia zaległości podatkowej jest uregulowana; zakładając racjonalność ustawodawcy należy przyjąć, że pojęcie umorzenia należy interpretować szerzej niż w ordynacji podatkowej; w innym przypadku konstytucyjny zapis mający gwarantować ustawy charakter tej instytucji miałby wątpliwe znaczenie, skoro bezpośrednio w ustawie ta instytucja już była uregulowana,
- można przypuszczać, że gdyby ustawodawca konstytucyjny chciał pojęcie umorzeń przypisać do zaległości podatkowych, to by to wprost zapisał,

W piśmiennictwie przyjmuje się także szeroką koncepcję rozumienia tego pojęcia. Spotkać się można bowiem z poglądem, że w konstytucyjnym pojęciu „umorzeń”, użytym w art. 217 Konstytucji RP, logicznie będą się mieścić wszystkie systemowe formy dobrowolnej rezygnacji wierzyciela podatkowego z całości lub części przysługującego mu świadczenia<sup>31</sup>. Podobne stanowisko podzielane jest także w orzecznictwie, gdzie zwroty podatkowe funkcjonujące w podatku akcyzowym są traktowane jako ulgi podatkowe<sup>32</sup>.

Szeroka koncepcja ma jednak ograniczenie wskazane wprost w treści art. 217 Konstytucji RP. Materią ustawową nie są bowiem objęte zwolnienia przedmiotowe. Skoro bowiem ustawodawca objął nią jedynie zwolnienia podmiotowe, to tym samym nie uczynił tego w odniesieniu do zwolnień przedmiotowych.

31 Zob. K. Koperkiewicz–Mordel, Stanowienie przez rady gmin zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych, „Finanse Komunalne” 2005, nr 1–2, s. 58 i n.

32 Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2006 r., sygn. akt II SA/Wa 152/06, LEX nr 302835, gdzie stwierdzono, że za w pełni uprawnione należy uznać stanowisko, iż § 5 rozporządzenia, w zakresie, w jakim zawęży krąg podmiotów upoważnionych do skorzystania z tej formy ulgi podatkowej do kategorii podatników, jest sprzeczny z art. 217 Konstytucji RP, jak również z art. 60 powołanej ustawy.

W tym miejscu zwrócić należy uwagę na wątpliwość, która pojawia się na pograniczu wprowadzania zwolnień i zwrotów. W niektórych przypadkach instrumenty te są traktowane jako jeden uzupełniający się mechanizm, który służy do uwolnienia danego podmiotu od ciężaru podatkowego. Spotkać się można z zapisami, że zwolnienie podatkowe jest realizowane przez zwrot podatkowy<sup>33</sup>. Istotą zwolnień podatkowych jest to, że stosowanie tej preferencji podatkowej nie prowadzi do przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Zastosowanie zwolnienia podatkowego nie może więc w konsekwencji prowadzić także do powstania obowiązku zapłaty podatku, który musi wynikać z ciężącego na podatniku zobowiązania podatkowego. Mechanizm funkcjonowania zwolnień podatkowych stawia pod znakiem zapytania zasadność twierdzenia, iż zwrot podatku może być sposobem realizacji zwolnienia podatkowego, co wydaje się sugerować ustawodawca w niektórych przepisach szczególnie dotyczących podatku akcyzowego. Istota zwrotu podatkowego opiera się bowiem na przesłance, że podatek ciężący na podatniku musi najpierw zostać przez niego zapłacony, a następnie po spełnieniu określonych warunków przez podmiot uprawniony do zwrotu, może być mu zwrócony. Jaki więc charakter pełnią zwroty podatkowe w analizowanych przypadkach? Należy uznać, iż są to odrębne od zwolnień preferencje podatkowe, które nie mogą być zastąpione przez klasyczne preferencje, tj. ulgi i zwolnienia.

Odrębność zwrotów podatkowych wyraża się w kilku kwestiach. Po pierwsze, przy zwrotach mamy do czynienia ze szczególną konstrukcją prawną, odmienną od konstrukcji zwolnień podatkowych czy ulg podatkowych. Po drugie, przedmiotowe zwroty podatkowe nie mogą być traktowane jako elementy konstrukcyjne podatków. Związane jest to z faktem, że zwroty podatkowe nie mogą kształtować czy modyfikować zobowiązania podatkowego podatnika. Po trzecie, zwroty mogą odnosić się do podatników w sensie prawnym, ale i ekonomicznym, podczas gdy ulgi i zwolnienia podatkowe mogą być wykorzystywane jedynie przez podatników w sensie prawnym. W konsekwencji oznacza to, że tzw. zwolnienia przez zwrot to z konstrukcyjnego punktu widzenia zwroty podatkowe, nie zaś klasyczne zwolnienia podatkowe.

Kolejną wątpliwość dotyczy traktowania zwrotów podatkowych, które pełnią funkcje elementu eliminującego podwójne opodatkowanie, jako materii objętej rygorami art. 217 Konstytucji RP. Zjawisko to mogłoby powstać zwłaszcza w przypadkach, w których towary objęte m.in. podatkiem akcyzowym są przemieszczane pomiędzy różnymi państwami. Pobór tych świadczeń w państwie pochodzenia towaru, jak i jego przeznaczenia skutkowałyby jego podwójnym opodatkowaniem. Mogłoby to prowadzić do uprzywilejowania towarów krajowych (opodatkowane jednokrotnie) kosztem sprowadzanych z zagranicy (podwójnie opodatkowane), co wpłynęłoby na różnicę w cenach tych towarów, a tym sa-

33 Zob. art. 31 ust. 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2009 r., Nr 3, poz. 11.

mym prowadziło do naruszenia wolnej konkurencji. Podkreślić należy, że instrument ten ma zastosowanie w sytuacjach, gdy zobowiązanie podatkowe wygasło. Nie jest to więc, o czym była mowa wyżej, element konstrukcji podatkowej, choć może być on traktowany jako element umożliwiający realizację podstawowego założenia podatków obrotowych, czyli opodatkowania konsumenta. Czy jest ona objęta zakresem podatkowej materii ustawowej? Wydaje się, iż z uwagi na konsekwencje ekonomiczne tego instrumentu może być on traktowany jako preferencja podatkowa. Przyczyną jego zastosowania jest jednak specyficzny cel, tj. eliminacja podwójnego opodatkowania, co odróżnia te zwroty od zwrotów kształtujących inne preferencje. Za takim stanowiskiem świadczy również fakt, iż zwroty te są formą rezygnacji wierzyciela podatkowego z całości lub części przysługującego mu świadczenia.

Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzić należy, że zwroty podatkowe w VAT stanowią element konstrukcji tego świadczenia, są więc objęte podatkową materią ustawową. Zwroty podatkowe, które nie są związane z konstrukcją (element eliminacji podwójnego opodatkowania lub preferencji podatkowej), jak się wydaje, należy traktować jako preferencje, o których mowa w art. 217 Konstytucji RP. Z tego też względu objęte są one również rygorami wynikającymi z tego przepisu. Można mieć jednak w tej kwestii wątpliwości, które zostały wcześniej zasygnalizowane.

## Wnioski

Odnosząc się do postawionej na wstępie wątpliwości należy stwierdzić, że wprowadzenie zwrotów podatkowych i określenie ich konstrukcji nie musi nastąpić w drodze ustawy. Może być to zrealizowane na podstawie aktu wykonawczego, choć wydanego w oparciu o podstawę prawną zawartą w ustawie spełniającej wymogi z art. 217 i 92 Konstytucji RP. Wyjątkiem są zwroty w podatku VAT, które są elementem konstrukcyjnym tego podatku. W tej sytuacji instrument ten powinien być określony wprost w ustawie. Związane jest to z następującymi ustaleniami.

Po pierwsze, ustawodawca określając zakres podatkowej materii ustawowej w art. 217 Konstytucji RP, w różny sposób rozłożył akcenty jej dotyczące. Z jednej strony wskazał, że podmiot opodatkowania, przedmiot opodatkowania oraz stawki podatkowe powinny być określone w ustawie. Oznacza to, że ich wprowadzenie oraz określenie konstrukcji tych elementów wymaga bezpośredniego wprowadzenia tej materii do ustawy. W odrębny sposób traktowane są przez ustawodawcę konstytucyjnego kwestie dotyczące preferencji podatkowych. W ustawie powinny być określone zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. Materia ustawowa nie jest już wymaga-

na do wprowadzenia tych preferencji oraz określenia ich konstrukcji. Może to być zrealizowane na podstawie aktu wykonawczego.

Po drugie, funkcjonowanie zwrotów podatkowych w VAT ma wpływ na ciężar tego świadczenia. Z tego też względu stanowi istotny element konstrukcji tej należności. Należy go więc traktować jako element objęty podatkową materią ustawową. Zwroty te powinny w konsekwencji wprost wynikać z ustawy. Wprowadzenie tego mechanizmu i określenie podstawowych elementów jego konstrukcji nie powinno zostać przekazane do określenia w akcie niższego rzędu.

Po trzecie, zwroty podatkowe, które nie są związane z konstrukcją podatkową (element eliminacji podwójnego opodatkowania lub preferencji podatkowej), jak się wydaje, należy traktować jako preferencje, o których mowa w art. 217 Konstytucji RP. W formie ustawy powinny być określone co najmniej zasady ich wprowadzenia, a także wytyczne, o których mowa w art. 92 Konstytucji RP. Inne elementy dotyczące tych zwrotów mogą pozostać do określenia w formie aktu niższego rzędu.



# ZARZUT PRZERZUCENIA PRZEZ PODATNIKA CIĘŻARU NIENALEŻNEGO PODATKU NA INNE PODMIOTY JAKO OGRANICZENIE PRAWA DO ZWROTU NADPŁATY W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

MACIEJ ŚLIFIRCYK

1. Prawo do otrzymania zwrotu nadpłaconego podatku jest prawem posiadającym wymiar konstytucyjny, urzeczywistniającym takie zasady ustrojowe jak zasada państwa prawa, czy też zasada nakładania danin publicznych w formie ustawy<sup>1</sup>. Uważnej analizie powinien być zatem poddawany każdy przypadek ograniczenia tego prawa. Ograniczenia takie są nie tylko wynikiem aktywności legislacyjnej, ale również tworem orzecznictwa sądów i trybunałów. W polskim systemie prawnym duże znaczenie posiada w tym zakresie orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. W swoich orzeczeniach pozbawiających prawa do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku Trybunał odwoływał się do różnych przesłanek i argumentów. Interesująca jest zwłaszcza akceptacja przez Trybunał zarzutu przerzucenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty, jako przesłanki skutkującej eliminacją prawa podatnika do otrzymania zwrotu nadpłaty. Precedensowym orzeczeniem w tym przedmiocie jest wyrok z dnia 6 marca 2002 r.<sup>2</sup> Rozstrzygnięcie to w sposób poważny zaciążyło na stosowaniu prawa zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne. Aby ocenić stanowisko Trybunału w odniesieniu do omawianej kwestii, zasadne wydaje się przedstawienie wcześniejszej praktyki, jak również późniejszej reakcji na wspomniany wyrok.

2. Najwcześniejszym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego odnoszącym się do problematyki stosowania zarzutu przerzucenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty w kontekście uprawnienia do otrzymania zwrotu nadpłaty jest wyrok z dnia 26 maja 1994 r.<sup>3</sup> wydany przez ośrodek zamiejscowy NSA w Gdańsku.

W rozstrzyganej sprawie podatnik, powołując się na fakt uiszczenia podatku obrotowego mimo mającego zastosowanie zwolnienia od podatku, wystąpił o zwrot nadpłaty. Izba Skarbowa, rozstrzygając odwołanie podatnika, przyjęła, że istotnie podatnikowi przysługiwało zwolnienie podatkowe, jednak nie jest możliwe zastosowanie przepisów dotyczących zwrotu nadpłaty (art. 29 ustawy o zobo-

1 Patrz szerzej M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 40–42.

2 Sygn. akt P 7/00, OTK–A 2002, z. 2, poz. 13.

3 Sygn. akt SA/Gd 481/94, POP 1996, nr 6, s. 343–346.

wiązaniach podatkowych), ponieważ – stosownie do art. 16 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej – stawki podatku obrotowego mają charakter cenotwórczy i uwzględniane są jako element kalkulacyjny przy ustalaniu cen produktów. Podatek obciążał zatem podatnika tylko pośrednio, gdyż faktycznie jego ciężar ponoszony był przez inne podmioty, tj. odbiorców i ostatecznych konsumentów, którzy płacili cenę z uwzględnieniem podatku obrotowego. Wg Izby Skarbowej podatnikowi przysługiwałby zwrot podatku uznanego za świadczenie nienależne tylko wówczas, gdyby zwrócił on ten podatek nabywcom produktów z tego okresu, co z oczywistych względów nie było możliwe. W przeciwnym wypadku podatnik otrzymałby podatek obrotowy w podwójnej wysokości, po raz pierwszy w cenie zapłaconej przez nabywców, a drugi raz od budżetu. W skardze do NSA podatnik podniósł m.in. że cenotwórczy charakter podatku obrotowego znajduje wyraz tylko w odniesieniu do produktów, na które obowiązują ceny urzędowe i regulowane<sup>4</sup>. W odniesieniu do podnoszonego przez Izbę Skarbową obowiązku zwrotu nienależnie uiszczonego podatku odbiorcom wyrobów, podatnik podniósł, że ustawa o cenach określała przypadki, w których na sprzedawcy ciąży obowiązek obniżenia ceny. Nie przewidziano tam sytuacji zwrotu nienależnie uiszczonego podatku i zmniejszenia w ten sposób kosztów wyprodukowanych wyrobów.

Rozstrzygając sprawę, NSA zwrócił uwagę, że zgodnie z art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, organ podatkowy może odmówić zwrotu nienależnie uiszczonych podatków tylko wówczas, gdy podatnik jest dłużnikiem zalegającym z uiszczeniem podatków lub też istnieje możliwość zarachowania nadpłaty na zaległe i bieżące zobowiązania podatkowe. Ponieważ sytuacja taka nie wystąpiła, a podatnik nie złożył wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, organ podatkowy nie mógł odmówić zwrotu z powołaniem się na przywołany przepis. NSA stwierdził również, że w świetle tego przepisu nie może być podstawą odmowy zwrotu „logiczny wywód Izby Skarbowej” oparty o art. 16 ustawy o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej o cenotwórczym charakterze podatku obrotowego i o nieuzasadnionej korzyści, jaką uzyska podatnik w wypadku zwrotu podatku z uwagi na to, że ciężar tego podatku ponieśli w istocie nabywcy towarów. Skoro na podstawie przepisów ustawy o cenach nie został ustalony obowiązek wpłaty do budżetu kwot nienależnie pobranych przez sprzedawców, argumentacja Izby Skarbowej przedstawiona w zaskarżonej decyzji nie znajdowała uzasadnienia prawnego.

Przywołując ten niesłusznie przemilczany w piśmiennictwie wyrok, należy zwrócić uwagę, że NSA sformułował na tle prawa polskiego dwie ogólne reguły dotyczące zarzutu przerzucenia ciężaru nienależnie zapłaconego podatku. W pierwszej kolejności warto wskazać, że argumentacja NSA w istocie spro-

4 Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (tekst jedn. Dz.U. Nr 27, poz. 195 ze zm.) nie wprowadzała bezpośrednio obowiązku wliczenia podatku akcyzowego w cenę towarów i usług w przypadku stosowania cen umownych. Por. art. 1 ust. 2, art. 4 ust. 5 i art. 5 ust. 2 tej ustawy.

### Zarzut przerzucenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty...

wadza się do wskazania braku podstawy prawnej dla stosowania wspomnianego zarzutu. Oznacza to, że wprowadzenie takiego zarzutu do polskiego prawa wymagałoby wyraźnej regulacji ustawowej. Odnosząc się natomiast do kwestii bezpodstawnego wzbogacenia podatnika, które to zagadnienie stanowi fundament zarzutu przerzucenia ciężaru, NSA stwierdził, iż rozwiązanie tego problemu przewidują regulacje ustawy o cenach, umożliwiające zastosowanie określonych sankcji w stosunku do podmiotów bezpodstawnie zawyżających ceny stosowane w obrocie. Zgodnie z tym rozumowaniem podatnik, na którego nałożono podatek w sposób sprzeczny z prawem, nie powinien przerzucać jego ciężaru na swoich kontrahentów, a jeśli tak uczyni – jest obowiązany do wyrównania im poniesionego uszczerbku. Z takim stwierdzeniem współgrają orzeczenia, które wskazują na brak podstaw do wystąpienia o zwrot nadpłaty przez podmioty nabywające określone towary lub usługi za cenę uwzględniającą podatek od towarów i usług<sup>5</sup>. Za zgodne z omawianą koncepcją należy uznać również przyznanie kontrahentom podatnika, na których przerzucono w cenie wyrobu lub usługi ciężar nienależnie zapłaconego podatku, prawa do wystąpienia z roszczeniem przeciwko podatnikowi o zwrot kwoty odpowiadającej temu podatkowi. W wyroku z dnia 27 lutego 2004 r.<sup>6</sup> Sąd Najwyższy uznał, że zapłacona w cenie towaru lub usługi kwota podatku od towarów i usług stanowi nienależne świadczenie w rozumieniu art. 410 § 2 kc. oraz podlega zwrotowi na rzecz podmiotu, który zapłacił uprzednio wspomnianą cenę.

Można przyjąć, że wymienione wyżej orzeczenia składają się na pewien całościowy model likwidowania skutków nienależnego świadczenia podatkowego. Podatnik, który uiścił nienależny podatek i wliczył go w cenę sprzedawanych towarów i usług, jest uprawniony do wystąpienia o zwrot dokonanej nadpłaty podatku. Z kolei on sam jest zobligowany do dokonania zwrotu na rzecz nabywców kwoty odpowiadającej swojej wysokością podatkowi nieprawidłowo uwzględnionemu w cenie sprzedanych towarów i usług. Kontrahenci podatnika nie mają wprawdzie możliwości samodzielnego wystąpienia do władz podatkowych o dokonanie zwrotu podatku nienależnie zapłaconego w cenie towarów i usług, jednak przysługuje im roszczenie w tym przedmiocie w stosunku do podmiotu, od którego wspomniane towary lub usługi nabyli. Prawidłowe postępowanie wszystkich wymienionych podmiotów prowadzi do zwrotu niezasadnie uzyskanych korzyści przez każdą ze stron. Jeśli podatnik nie zwrócił kupującemu kwoty nienależnie pobranej z tego względu, że uprawniony do jej otrzymania kupujący nie jest znany, kwota nienależna podlega przekazaniu do budżetu państwa. W przypadku naruszenia swoich obowiązków w omawianym zakresie podatnik zobowiązany jest – niezależnie od zobowiązania wobec kupującego – wpłacić do budżetu państwa

5 Por. np. wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 1995 r., sygn. akt III SA 1087/94, LEX nr 26839.

6 Sygn. akt V CK 293/2003, OSNC 2005, z. 3, poz. 51.

kwotę dodatkową w wysokości 150% kwoty nienależnej<sup>7</sup>. W przedstawionym modelu postępowania nie pozostawiono miejsca na zarzut przerzucenia ciężaru<sup>8</sup>.

3. Jak już na wstępie wspomniano, przełomowym dla polskiej praktyki był wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r. W orzeczeniu tym Trybunał stwierdził niekonstytucyjność § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego<sup>9</sup> w związku z art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>10</sup>. Kierując się opinią Prezesa Rady Ministrów o znaczących skutkach finansowych dla budżetu państwa ewentualnego zwrotu nienależnie uiszczono podatku oraz stanowiskiem Ministerstwa Finansów, Trybunał stwierdził w sentencji swojego wyroku, iż niekonstytucyjność wymienionych wcześniej przepisów nie stwarza podstawy zwrotu podatku uiszczono na podstawie tych regulacji. Uzasadniając swoje stanowisko w odniesieniu do tej części rozstrzygnięcia, Trybunał odwołał się z jednej strony do specyficznego charakteru podatku akcyzowego, z drugiej strony natomiast – do „natury prawnej nadpłaty podatkowej”. Zdaniem Trybunału podatek akcyzowy należy do kategorii tzw. podatków konsumpcyjnych, co oznacza m.in. że stanowi stały element kalkulacji ceny płaconej przez nabywcę (z reguły konsumenta) towaru akcyzowego. Wynika to z faktu, że suma jednostkowa zapłaconego lub należnego podatku wliczana jest w cenę odpowiedniej jednostki towaru akcyzowego. Mechanizm przerzucania ciężaru podatku akcyzowego – jak stwierdza Trybunał – wynika jasno tak z dawnej, jak i obecnie obowiązującej ustawy o cenach. W efekcie „osoba wskazana odpowiednim przepisem jako podatnik i uiszczająca go na rzecz Skarbu Państwa nie ponosi ekonomicznie jego ciężaru. Ekonomicznie podatek ten płaci konsument – nabywca towaru akcyzowego w cenie tegoż towaru”. Odnosząc się do natury prawnej nadpłaty podatkowej, Trybunał zauważył, że przyjęta przez przepisy Ordynacji podatkowej konstrukcja nadpłaty nawiązuje dość wyraźnie do instytucji nienależnego świadczenia. Zawiera bowiem elementy zbliżone do istoty i natury nienależnego świadczenia określonego w art. 405–410 kc. Punktem wyjścia przy interpretacji instytucji nadpłaty podatkowej musi być zatem założenie, że podstawowe pojęcia, mające znaczenie dla całego systemu prawa, powinny być ujmowane w sposób jednakowy, gdy chodzi o ich istotę. Z tego względu Trybunał uznał, że nie budzi wątpliwości, iż zwrot nienależnie spełnionego

7 Art. 13 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.), art. 20 ust. 1–3 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (tekst jedn. Dz.U. Nr 27, poz. 195 ze zm.).

8 Zarzut przerzucenia ciężaru nienależnie zapłaconego podatku nie stoi jednak w absolutnej sprzeczności z omówionym modelem postępowania. Można bowiem argumentować, że instytucja zwrotu kwoty nienależnie przewidziana w ustawie o cenach jest szczególnym przypadkiem instytucji bezpodstawnego wzbogacenia przewidzianej w przepisach kodeksu cywilnego. W tym ujęciu odmowa zwrotu nadpłaty podatku skutkowałaby tym, iż podatnik nie byłby już wzbogacony, a zatem nie istniałoby jego zobowiązanie do zwrotu kwoty nienależnej na podstawie ustawy o cenach. Takie rozumowanie ma jednak jedną podstawową wadę w porównaniu do przedstawionego modelu postępowania, utrwała bowiem stan bezpodstawnego wzbogacenia po stronie wierzyciela podatkowego bez podjęcia chociażby próby odwrócenia nieusprawiedliwionych przesunięć majątkowych.

9 Dz.U. Nr 2, poz. 3 ze zm.

10 Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

świadczenia należy się zubożonemu. Konsekwencją takiego ustalenia było stwierdzenie, zgodnie z którym „prawidłowa wykładnia nie może (...) abstrahować od funkcji, którą ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty podatkowej. Z natury rzeczy zwrot wartości przekazanej musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku. Trzeba zatem uznać, iż wykazanie zubożenia po stronie osoby żądającej zwrotu zapłaconego podatku ma podstawowe znaczenie w sytuacji, w której obowiązek zwrotu świadczenia obciąża Skarb Państwa jako konsekwencja orzeczenia TK o niekonstytucyjności przepisu, na podstawie którego podatek pobrano. Zubożonym nie jest na pewno osoba przekazująca podatek akcyzowy, ponieważ jego równowartość otrzymała wraz z zapłatą ceny przez nabywcę. Zubożonym jest konsument, ponieważ zapłacił cenę wyższą niż by to uczynił, gdyby nie wliczono w nią podatku akcyzowego. (...) W zgodzie z art. 2 Konstytucji, zarówno w aspekcie zasady państwa prawnego, jak i zasady sprawiedliwości społecznej, pozostaje tylko taka interpretacja, która uznaje, że zwrot bezpodstawnego wzbogacenia należy się tylko temu, kosztem zubożenia którego wzbogacenie to nastąpiło. Ta fundamentalna zasada dla całego systemu prawa nie może być ograniczona na poziomie ustawowym przez instytucję nadpłaty podatkowej. Z tego też względu TK uznał za konieczne ograniczenie skutków nadpłaty, powstałej w wyniku orzeczenia TK, do tych podmiotów, kosztem majątku których przysporzenie na rzecz Skarbu Państwa rzeczywiście nastąpiło.”

Przedstawiona wyżej argumentacja Trybunału spotkała się z opozycją już wewnątrz składu orzekającego w omawianej sprawie. Sędzia Teresa Dębowska–Romanowska złożyła bowiem zdanie odrębne kwestionujące przyjęty przez Trybunał sposób rozumowania. Sędzia ta wskazała na sprzeczność pomiędzy treścią sentencji wyroku i treścią uzasadnienia. W jednym miejscu bowiem wyłączono w sposób generalny prawo do otrzymania zwrotu nadpłaty, w innym natomiast – uznano, że zwrot taki przysługuje podmiotom, które poniosły ekonomiczny ciężar nienależnej zapłaty podatku<sup>11</sup>. W dalszej części zdania odrębnego sędzia Dębowska–Romanowska wskazała na głębokie uzasadnienie konstytucyjnoprawne instytucji nadpłaty podatku, podsumowując tę część rozważań stwierdzeniem, iż „odmowa uznania istnienia podstawy do żądania zwrotu podatku akcyzowego, uiszczonego na podstawie zaskarżonego przepisu przez TK w badanej sprawie nie może być w żadnej mierze utożsamiana z nieistnieniem prawa do nadpłaty podatkowej po stronie wszystkich tych, którzy takie świadczenia uścili, ponosząc jego ciężar. Oznaczałoby to bowiem bardzo poważne zachwianie równowagi ustrojowej pomiędzy całością obowiązków obywatelskich związanych z zapłatą podatku z jednej strony, a powinnościami państwa w tym zakresie – z drugiej

11 Zastrzec w tym miejscu należy, że treść zdania odrębnego niezbyt precyzyjnie odwołuje się do sentencji wyroku oraz do treści uzasadnienia. Wbrew stwierdzeniu w nim zawartym, to raczej sentencja wyroku wyłącza w sposób generalny i abstrakcyjny prawo żądania zwrotu podatku akcyzowego uiszczonego na podstawie zaskarżonych przepisów, zaś uzasadnienie ogranicza prawo do otrzymania zwrotu nadpłaty tylko do tych podmiotów, kosztem których nastąpiło przysporzenie na rzecz Skarbu Państwa.

strony. Brak instrumentu prawnego w postaci zwrotu nadpłaty podatkowej czyniłby w istocie skutki nieuprawnionych działań normodawczych władz państwa nieodwracalnymi, zaś wnioski, czy skargę konstytucyjną w sprawach podatkowych mało efektywnym, a nawet iluzorycznym środkiem obrony”. Z tego punktu widzenia nie jest istotny ogólny podział na podatki przerzucalne lub nieprzerzucalne, chodzi natomiast jedynie o to, czy ciężar podatku, który następnie okazał się niekonstytucyjny, został poniesiony czy nie. Odnosząc to ustalenie do podatku akcyzowego, oznacza to, że sama możliwość przerzucenia podatku w cenie na nabywcę nie oznacza jeszcze, iż przerzucenie to nastąpiło. Mamy bowiem w tym przypadku do czynienia z okolicznością faktyczną, która wymaga udowodnienia. Brak jest natomiast podstaw prawnych, aby stworzyć generalne domniemanie na poziomie konstytucyjnoprawnym, iż każdy uiszczony podatek akcyzowy lub inne podatki pośrednie są w całości, zawsze przerzucalne na konsumenta. W gospodarce wolnorynkowej prawa rynku decydują w dużej mierze nie tylko o zakresie, lecz i o możliwości przerzucenia ciężaru podatkowego. Kończąc swój wywód, sędzia Dębowska–Romanowska stwierdziła: „Nie negując zasadności rozstrzygnięcia zawartego w zdaniu drugim sentencji, pragnę stwierdzić, iż brak jest podstaw do jego uzasadniania w taki sposób, który przesądza zawsze generalnie i abstrakcyjnie o tym, iż podatnikom podatku akcyzowego, którzy zapłacili podatek na podstawie przepisu, który następnie okazał się niekonstytucyjnym nie przysługuje zwrot nadpłaty podatkowej.” Zwróciła również uwagę, że w polskim prawie nie wszystkie osoby, które faktycznie poniosły ciężar podatku będą miały możliwość wystąpienia o zwrot nadpłaty. Odnosi się to przede wszystkim do uprawnień i potencjalnych roszczeń konsumentów.

Jak z powyższego wynika, wyrok Trybunału Konstytucyjnego w omawianej sprawie nie jest w pełni jasny, jeśli chodzi o swoje skutki dla podmiotów uprawnionych do otrzymania zwrotu nadpłaty. Językowa interpretacja sentencji wyroku zdaje się prowadzić do wniosku, że Trybunał pozbawił prawa do dochodzenia zwrotu nadpłaty podatku wszystkich podatników podatku akcyzowego, którzy uścili podatek na podstawie uchylonych przepisów. Taki wniosek pozostaje jednak w sprzeczności z treścią uzasadnienia wyroku, z którego wynika, że intencją Trybunału było ograniczenie skutków nadpłaty, powstałej w wyniku orzeczenia, do tych podmiotów, kosztem majątku których przysporzenie na rzecz Skarbu Państwa rzeczywiście nastąpiło<sup>12</sup>. Wprawdzie w uzasadnieniu stwierdzono również, że zubożonym na pewno nie będzie podatnik, jednak może to być rozumiane jako pewnego rodzaju domniemanie, nie zaś jako definitywne przesądzenie tej kwestii. W innym przypadku niemożliwe byłoby dokonanie zwrotu nadpłaty na rzecz podatnika podatku akcyzowego, który poniósł ciężar podatku akcyzowego, co oznacza jednocześnie, że nie byłoby innego podmiotu uprawnionego do otrzymania zwrotu nadpłaty.

12 Takie rozumienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego przyjął zapewne NSA w wyroku z dnia 3 października 2003 r., sygn. akt I SA/Gd 1473/01 oraz w wyroku z dnia 17 października 2007 r., sygn. akt I FSK 1290/06.

Omawiany wyrok Trybunału Konstytucyjnego istotnie wpłynął na orzecznictwo sądów administracyjnych. Był on niekiedy rozciągany na wszystkie sytuacje, w których Minister Finansów w stosownych rozporządzeniach nałożył na określone podmioty obowiązek podatkowy na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>13</sup>. Prezentowany jest jednak także pogląd przypisujący temu wyrokowi znaczenie jeszcze bardziej ogólne<sup>14</sup>, prowadzące nawet do przeniesienia argumentacji w nim zawartej na grunt ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym<sup>15</sup>. Zauważyć w związku z tym należy, że w swoim wyroku Trybunał Konstytucyjny zawarł w istocie interpretację przepisów dotyczących nadpłaty podatku. Pomijając już pewne wątpliwości konstytucyjne takiego działania,<sup>16</sup> trzeba wskazać, że to nie przepisów dotyczących nadpłaty podatku dotyczyło pytanie prawne skierowane do Trybunału. Zgodnie z art. 66 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym<sup>17</sup>, Trybunał orzekając jest natomiast związany granicami pytania prawnego. Tym bardziej nie można rozciągać orzeczenia Trybunału na inne przypadki nałożenia obowiązku podatkowego w drodze rozporządzenia. Jak widać, oddziaływanie wspomnianego wyroku związane jest nie tyle z jego mocą prawną, co z autorytetem samego Trybunału i zaprezentowaną w wyroku argumentacją.

Omawiany wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie rozstrzyga w sposób jednoznaczny, jak należy interpretować przepisy dotyczące nadpłaty podatku w zakresie ciężaru dowodu zubożenia istniejącego po stronie podmiotu uprawnionego do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku. Odwołanie się do zasad rządzących cywilnoprawną instytucją bezpodstawnego wzbogacenia może sprawiać wrażenie, że ciężar dowodu w tym zakresie ciąży na podatniku. Wydaje się, że odwołując się do przepisów kodeksu cywilnego, Trybunał starał się też wskazać podstawę prawną dla stosowania zarzutu przerzucenia ciężaru w prawie polskim. Wyrok Trybunału pozostawia nierozstrzygniętą kwestię – zasygnalizowaną w zdaniu odrębnym – w jakim trybie konsumenci, na których przerzucono ekonomiczny ciężar podatku i którzy zdaniem Trybunału powinni być uprawnieni do otrzymania zwrotu nadpłaconych kwot, mają o tę nadpłatę wystąpić. Podstawy takiej nie dają obecnie obowiązujące przepisy prawa podatkowego. Wyrok Trybunału przekreśla natomiast możliwość wystąpienia o zwrot nienależnie uiszczonych kwot do kontrahentów, od których nastąpiło nabycie towarów i usług po zawyżonych ce-

13 Wyrok WSA z dnia 3 czerwca 2004 r., sygn. akt SA/Rz 2450/02, LEX nr 132984; wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2004 r., sygn. akt FSK 184/04, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 8, s. 45; wyrok NSA z dnia 15 października 2004 r., sygn. akt FSK 382/04; wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2006 r., sygn. akt I FSK 420/05, wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2007 r., sygn. akt I FSK 643/06; wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1392/07.

14 Wyrok NSA z dnia 31 maja 2004 r., sygn. akt FSK 164/2004; wyrok NSA z dnia 26 października 2007 r., sygn. akt I FSK 1334/06.

15 Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm. Nie zawsze przy tym sądy administracyjne podziwiają argumentację Trybunału, niemniej uznają za celowe rozważanie jej na gruncie tej ustawy. Por. wyroki WSA wymienione w przypisie nr 22.

16 Por. art. 239 ust. 2 i 3 Konstytucji. W praktyce Trybunał stosuje jednak technikę orzekania częściowej niezgodności przepisów z Konstytucją, co uznawane jest za niesprzeczne z brakiem kompetencji Trybunału do wydawania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa.

17 Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.

nach. Sam sposób ujęcia przesłanek zastosowania zarzutu przerzucenia ciężaru dość poważnie odbiega przy tym od wymagań prawa wspólnotowego<sup>18</sup>. W efekcie ani przesłanki, ani argumentacja stojąca za przedstawionym wyrokiem TK nie wydają się jasne i w pełni przekonujące.

4. Odnotować należy, że w praktyce prezentowane są obecnie stanowiska odbiegające od rozumowania przyjętego w wyroku TK z dnia 6 marca 2002 r. i stanowiące w pewnym zakresie powrót do argumentacji, jaka została zawarta w wyroku NSA z dnia 26 maja 1994 r. W piśmie p.o. Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów z dnia 8 grudnia 2004 r.<sup>19</sup> stwierdzono np.: „Przepisy Ordynacji podatkowej nie rozróżniają sytuacji, w których podmiot faktycznie wliczył lub nie wliczył kosztu nienależnie zapłaconej należności do ceny sprzedawanych wyrobów. Nadpłata zatem powinna zostać zwrócona podmiotowi, który dokonał nienależnej wpłaty należności. (...) Odnosząc się do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r. (...) należy przede wszystkim stwierdzić, że dotyczy ono podatku akcyzowego, a nie opłaty paliwowej. Trybunał Konstytucyjny w sentencji orzeczenia wspominał o nadpłatach jedynie w odniesieniu do sytuacji wywołanej stwierdzeniem niezgodności z Konstytucją konkretnego przepisu rozporządzenia o podatku akcyzowym. Ponadto sama argumentacja dotycząca braku podstaw zwrotu nadpłaty podmiotowi, który nienależnie wpłacił należność potrącił sobie w cenie sprzedawanego wyrobu, jest dyskusyjna.” W piśmie tym ponownie zwrócono więc uwagę, że w przepisach dotyczących nadpłaty podatku brak podstawy do odmawiania zwrotu nadpłaty podatku z powołaniem się na zarzut przerzucenia ciężaru przez podatnika na inne podmioty<sup>20</sup>.

Pewien zwrot nastąpił również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Orzekając w podobnym jak wyżej omówiony stanie faktycznym, w odniesieniu do rozszerzenia katalogu podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy, Trybunał Konstytucyjny wydał wyrok w dniu 27 grudnia 2004 r.<sup>21</sup> Przywołując w uzasadnieniu obszernie swój wcześniejszy wyrok z dnia 6 marca 2002 r., stwierdził jednak: „W ocenie Trybunału Konstytucyjnego rozpatrującego niniejszą sprawę, formuła wyroku zastosowana w sprawie o sygn. P 7/00 nie może być mechanicznie przeniesiona do każdej sytuacji, w której mamy do czynienia z istnieniem nadpłaty podatku powstałej w wyniku orzeczenia niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę zapłaty podatku akcyzowego, czy innej formy podatku o charakterze w istocie obrotowym. (...) Zasadność ewentualnego roszczenia na tym tle powinna być poddana weryfikacji w toku postępowania sądowego, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych, w tym także tych aspektów, o których mowa w uzasadnieniu wyroku w sprawie sygn. P 7/00, a które dotyczą przede wszystkim instytucji nadpłaty, bezpodstawnego

18 Por. szerzej: M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 73–76, 102–105.

19 Nr PA–VI 03/355/04, „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” 2005, nr 2, s. 23.

20 Podobnie: Dominik Mączyński, glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r. (P 7/00), POP 2002, nr 4, s. 454.

21 Sygn. akt SK 35/02, OTK–A 2004, z. 11, poz. 119.



Zarzut przerzucenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty...

wzbogacenia oraz pozycji osoby faktycznie zubożonej.” Jak wynika z przywołanego wyroku, Trybunał zrezygnował w tym przypadku z generalnego pozbawienia podatników prawa do zwrotu nienależnie zapłaconego podatku. Nie jest to jednak równoznaczne z odrzuceniem możliwości stosowania zarzutu przerzucenia ciężaru. W opinii Trybunału kwestia ta powinna być jednak odrębnie badana w odniesieniu do sytuacji każdego konkretnego podatnika. W badaniu takim powinny być uwzględnione wszystkie okoliczności faktyczne i prawne sprawy, w tym m.in. przesłanka wzbogacenia po stronie recypienta świadczenia podatkowego, zubożenie podatnika oraz ewentualnie zaspokojenie interesu podatnika w inny sposób. Omawiany wyrok nie przesądza bezpośrednio, na kim spoczywa ciężar dowodu wskazanych okoliczności.

Także w orzecznictwie sądów administracyjnych obecne są poglądy ograniczające zakres zastosowania ustaleń dotyczących sposobu zastosowania zarzutu przerzucenia ciężaru zawartych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r.<sup>22</sup>

5. Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że sformułowanie zarzutu przerzucenia ciężaru przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 marca 2002 r. wywołuje poważne zastrzeżenia i kontrowersje. Pomijając już mało precyzyjny sposób tego sformułowania i dyskusyjne argumenty uzasadniające generalne pozbawienie prawa do zwrotu nadpłaty na tej drodze, zauważyć trzeba, że pełna akceptacja tego rozstrzygnięcia prowadzi do rozbicia prawnych konstrukcji służących zniwelowaniu stanu bezpodstawnego wzbogacenia, do jakiego może prowadzić nałożenie podatku w sposób sprzeczny z konstytucją. Należy mieć przy tym na uwadze, że o ile zwrot nadpłaty może, choć nie musi skutkować bezpodstawnym wzbogaceniem podatnika, o tyle zatrzymanie niekonstytucyjnego podatku przez wierzyciela podatkowego prowadzi bezdyskusyjnie do jego wzbogacenia, nie tylko pozbawionego podstawy, ale również sprzecznego z regulacjami konstytucyjnymi.

22 Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2005 r., sygn. akt FSK 1395/04; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 września 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 730/08, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 marca 2008 r., sygn. akt III SA/Gl 1151/07; wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 1091/07; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 lutego 2008 r., sygn. akt III SA/Gl 1220/07.

# ODPOWIEDZIALNOŚĆ WŁAŚCICIELA RZECZY ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE UŻYTKOWNIKA NA PODSTAWIE ART. 114 ORDYNACJI PODATKOWEJ W ŚWIETLE KONSTYTUCJI

RYSZARD SOWIŃSKI

Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie o zgodność z Konstytucją art. 114 Ordynacji podatkowej. Analizowany przepis wprowadza zasadę odpowiedzialności za zaległości podatkowe podmiotów powiązanych, z których jeden jest właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub samoistnym posiadaczem, a drugi – użytkownikiem rzeczy lub prawa majątkowego. Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia podmiotów powiązanych na potrzeby Ordynacji – wprowadził jedynie odesłanie do pojęcia powiązań na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W tym miejscu przypomnieć jedynie należy, że wspomniane ustawy wprowadzają pojęcie podmiotów powiązanych odrębnie dla powiązań krajowych, a odrębnie dla międzynarodowych. Powiązania pomiędzy podmiotem krajowym i zagranicznym mogą polegać na zarządzaniu, kontroli lub związkach kapitałowych. Natomiast w przypadku podmiotów krajowych dodatkową kategorią powiązań są związki wynikające ze stosunku pracy, powiązań majątkowych oraz rodzinnych.

Zgodnie z treścią art. 114 Ordynacji właściciel, samoistny posiadacz oraz użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego<sup>1</sup>, odpowiada za zaległości podatkowe użytkownika tej rzeczy, o ile:

- użytkownik jest podmiotem powiązaniem,
- rzecz lub prawo majątkowe wykorzystywane są do prowadzonej przez użytkownika działalności gospodarczej,
- zaległości powstały w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez użytkownika.

Katalog sytuacji, w których może dojść do powstania odpowiedzialności jest szeroki – omawiany przepis dotyczy bowiem nie tylko użytkownika rozumianego jako ograniczone prawo rzeczowe, uregulowane w art. 252 i n. Kodeksu cywil-

<sup>1</sup> Krytyczne uwagi w kwestii poprawności redakcji omawianego przepisu, (w:) W. Odrowąż-Sypniewski, W sprawie zgodności z Konstytucją przepisów Ordynacji podatkowej odnoszących się do odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, „Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu” 2003, nr 2 (51), s. 27 i n.

nego. Zgodnie z regulacją art. 114 § 4 Ordynacji podatkowej przepisy o odpowiedzialności użytkownika stosuje się odpowiednio do „najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze.”

Konsekwencje obowiązywania art. 114 Ordynacji podatkowej mogą być dostrzeżone nie tylko dla podmiotów świadomie współdziałających z uchylającymi się od opodatkowania podatnikami w celu ochrony majątku służącego prowadzeniu działalności gospodarczej przed egzekucją. Przypadki intencjonalnego działania w celu zmniejszenia skuteczności egzekucji występują dość często, chociaż teza, że taki właśnie cel przyświeca większości umów dzierżawy, najmu, leasingu i innych podobnych umów zawieranych pomiędzy powiązаныmi podatnikami byłaby trudna do udowodnienia. Na utratę majątku narażeni są również właściciele, samoistni posiadacze oraz użytkownicy wierzności, których celem jest jedynie odpłatne przekazanie majątku w używanie lub użytkowanie<sup>2</sup> i osiąganie z tego tytułu korzyści finansowych (choć warto wskazać, że osiąganie korzyści nie jest przesłanką powstania odpowiedzialności na podstawie art. 114 Ordynacji). Niejednokrotnie udziałowcy i akcjonariusze spółek kapitałowych zawierają ze spółkami umowy najmu i dzierżawy, spółki powiązane wspólnie korzystają z majątku w celu obniżenia poziomu kosztów stałych, osoby fizyczne zasiadają we władzach więcej niż jednej spółki w celu zwiększenia poziomu kontroli nad udostępnionym tej spółce majątkiem, lepszej realizacji wspólnych celów strategicznych itd. Wynajęcie członkowi rodziny lokalu na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej skutkuje możliwością powstania odpowiedzialności z art. 114 bez względu na to, czy celem obu stron umowy było uchylenie się przed egzekucją czy wyłącznie czerpanie korzyści finansowych z posiadanego majątku.

Wielość stanów faktycznych, w których (pomimo dobrej wiary stron transakcji) może powstać odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika skłania do refleksji nad zgodnością z Konstytucją przepisu art. 114 Ordynacji podatkowej. Punktem wyjścia do takich rozważań powinna stać się próba odpowiedzi na pytanie o cel, jaki przyświecał ustawodawcy przy wprowadzeniu tego przepisu oraz o konstytucyjne zasady, które przepis ten powinien respektować. W dalszej kolejności warto rozważyć, jakie zagrożenia dla konstytucyjnych praw i wolności stwarza omawiana regulacja, a w konsekwencji, czy przepis ten jest uzasadniony w świetle konstytucyjnej zasady proporcjonalności, określonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Można jedynie domyślać się, jakie jest *ratio legis* analizowanego przepisu. W uzasadnieniu do projektu zmian w Ordynacji podatkowej<sup>3</sup> projektodawca nie zawarł żadnych wskazówek pozwalających na ocenę powodów kryjących się za

2 Warto w tym miejscu rozróżnić pojęcie użytkowania rozumianego jako ograniczone prawo rzeczowe i użytkowania w rozumieniu potocznym, a więc używania z prawem do pobierania pożytków na podstawie umowy dzierżawy i innych podobnych umów.

3 Uzasadnienie do projektu zmian ustawy Ordynacja podatkowa druk sejmowy nr 414, Warszawa, 18 kwietnia 2002 r.

wprowadzeniem omawianej regulacji. W rzeczywistości w uzasadnieniu do proponowanych zmian w Ordynacji podatkowej powtórzono jedynie (a raczej sparafrazowano) treść przepisu, co w praktyce oznacza brak uzasadnienia. Można zatem jedynie domyślać się, że omawiany przepis miał wprowadzić dodatkową możliwość egzekwowania zaległości podatkowych w sytuacji, gdy podatnik posiadający takie zaległości nie posiada majątku, z którego można przeprowadzić skuteczną egzekucję. Podatnicy uchylający się od obowiązku podatkowego niejednokrotnie starają się tak kształtować swoją sytuację majątkową, aby majątek, który służy prowadzeniu działalności gospodarczej, nie był ich własnością. Składniki majątku są w takich sytuacjach najczęściej własnością członków rodziny, spółek powiązanych kapitałowo lub innych podmiotów, które co do zasady należą do kategorii „podmiotów powiązanych” w rozumieniu przepisów ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiednie kształtowanie sytuacji majątkowej podatnika uchylającego się przed opodatkowaniem jest zatem jedną z form ucieczki przed odpowiedzialnością i w tym sensie przepis art. 114 Ordynacji podatkowej znajduje pewne uzasadnienie. Rozważając zasadność takiej regulacji w świetle Konstytucji, można postawić tezę, że art. 114, podobnie jak i inne przepisy o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe, stanowi jedną z gwarancji zachowania określonej w art. 84 Konstytucji zasady powszechności opodatkowania. Państwo, jako dobro wspólne, powinno być utrzymywane przez wszystkich obywateli, stosownie do ich indywidualnych możliwości, a obowiązkiem władzy publicznej jest egzekwowanie tych obowiązków. „Skoro każdemu w państwie przysługują takie same prawa, to tym prawom powinny także odpowiadać określone (...) obowiązki publicznoprawne”<sup>4</sup>. Przepisy o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe mają wzmocnić możliwości egzekwowania przez władzę publiczną obywatelskich obowiązków, ograniczając możliwość „ucieczki” przed egzekucją podatnikom uchylającym się od opodatkowania i wprowadzając swoistą „sankcję” dla podmiotów z nimi współdziałających.

Omawiany przepis budzi jednak wątpliwość w świetle co najmniej trzech zasad konstytucyjnych – konstytucyjnej zasady ochrony własności (art. 21 ust. 1 oraz art. 64 Konstytucji), wywiedzionej z art. 2 Konstytucji zasady pewności obrotu i zasady bezpieczeństwa prawnego, a także (formułowanej również na gruncie art. 2) Konstytucji zasady określoności przepisów prawnych.

Własność, będąca fundamentem ustroju gospodarczego kraju, jest instytucją, której naruszenie może być usprawiedliwione jedynie w wyjątkowych sytuacjach, a dopuszczalność ograniczenia prawa własności została określona w ściśle określonych przypadkach opisanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zgodnie ze stanowiskiem zarysowanym w doktrynie<sup>5</sup> prawa konstytucyjnego i orzecznictwie Trybu-

4 A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 43

5 K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Warszawa 1999; L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej Komentarz*, t. III, Warszawa 2003, s. 29.

nału Konstytucyjnego<sup>6</sup> dla określenia granic naruszania praw i wolności należy odpowiedzieć na trzy pytania:

- czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych skutków (zasada przydatności),
- czy regulacja jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności),
- czy efekty regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności *sensu stricto*)?<sup>7</sup>

W analizowanym przypadku można przychylić się do poglądu, że przepis art. 114 Ordynacji może być skutecznym środkiem ochrony interesu publicznego i realizacji zasady powszechności opodatkowania (zasada przydatności), a w pewnych przypadkach może być jedynym sposobem na skuteczną egzekucję zaległości podatkowych (gdy podatnik, nie chcąc narażać kontrahentów na odpowiedzialność, stara się dobrowolnie spełnić swoje zobowiązania) lub gdy dochodzi do „zastępczego” wykonania obowiązku podatnika przez osobę trzecią (zasada konieczności). Problem zgodności przepisu art. 114 Ordynacji z Konstytucją tkwi jednak w tym, że ciężary nakładane na osoby trzecie (w tym przypadku ryzyko utraty majątku) są nieproporcjonalne do efektów regulacji – stwarzają bowiem zagrożenie dla wielu powiązanych z użytkownikami właścicieli, podczas gdy tylko nieliczni z nich współdziałają aktywnie w procedurze uchylania się od opodatkowania przez tych użytkowników. Przepis, który nakłada na działających w dobrej wierze właścicieli majątku odpowiedzialność za zaległości podatkowe jego użytkowników, nawet jeżeli pomiędzy tymi podmiotami istnieją powiązania opisane w Ordynacji, nie znajduje uzasadnienia<sup>8</sup>.

Analizowany przepis budzi istotną wątpliwość w świetle wyrażonej w art. 1 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawa. Jedną z reguł, którą można wywieść z zasady państwa prawa jest zasada pewności obrotu i bezpieczeństwa prawnego, a drugą – zasada określoności przepisów.

Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, w państwie prawnym system prawny powinien być tak ukształtowany, aby zagwarantować pewność obrotu<sup>9</sup>. Pewność ta jest bez wątpienia narażona w sytuacji, gdy osoba trzecia może odpowiadać za zaległości podatkowe podmiotu powiązanego użytkującego jej majątek. Sam fakt istnienia powiązania pomiędzy podmiotami nie oznacza wcale, iż właściciel majątku będącego przedmiotem użytkowania lub oddanego w posiadanie zależne

6 Wyrok z 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995 cz. I, s. 133–134; zob. też A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 68 i n.

7 L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej Komentarz*, t. III, Warszawa 2003, s. 29.

8 Zob. np. L. Etel, *Opinia w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, Ekspertyzy i Opinie Biura Studiów i Ekspertyz Sejmu, Warszawa 8 maja 2002.

9 Zob. np. orzeczenie TK z dnia 15 grudnia 1992 r., sygn. akt K. 6/92; wyrok TK z dnia 8 marca 2005 r. sygn. akt K 27/03.

w ramach umowy najmu, dzierżawy, leasingu i podobnych umów posiada informacje o istnieniu albo nieistnieniu zaległości podatkowych ich posiadacza. Przepis art. 114 nie wprowadza żadnych gwarancji ochrony właścicieli majątku oddanego w użytkowanie – udostępnienie informacji o istniejących zaległościach podatkowych użytkownika nie jest jego obowiązkiem. W przypadku innych rodzajów odpowiedzialności (np. nabywcy przedsiębiorstwa, współników spółek osobowych czy członków zarządu osób prawnych) osoby trzecie profesjonalnie zajmują się prowadzeniem działalności gospodarczej i posiadają informacje o zobowiązaniach podatkowych podatników, za których ponoszą odpowiedzialność (tak jest np. w przypadku członków zarządu czy współników spółek osobowych) albo w ramach należytej staranności badają stan rozliczeń podatkowych podatników (np. w przypadku nabycia przedsiębiorstwa i towarzyszącego temu nabyciu audytowi prawnemu).

Zasada określoności przepisów prawnych sprowadza się do postulatu takiego ich formułowania, aby z treści przepisu można było jednoznacznie interpretować treść norm w nich zawartych<sup>10</sup>. Postulat ten ujęto m.in. w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w następujący sposób: „z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, dająca organowi państwowemu uprawnienia do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich musi spełnić wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji...”<sup>11</sup>. Przesłanką stwierdzenia niezgodności przepisu z Konstytucją może być, między innymi, niedokładne i nieprecyzyjne sformułowanie treści przepisu<sup>12</sup>. W analizowanej regulacji odnaleźć można kilka elementów, które budzić mogą poważną wątpliwość interpretacyjną. I tak, na przykład, użycie przez ustawodawcę sformułowania o „innych umowach o podobnym charakterze” powoduje, iż zakres stanów prawnych będących przesłanką zastosowania art. 114 staje się niejasny. Takie niejasności mogą dotyczyć na przykład sytuacji nieodpłatnego oddania rzeczy w używanie lub ustanowienia zastawu, a także innych umów cywilnoprawnych, które wiążą się z przekazaniem władztwa nad rzeczą. Zastrzeżenia co do poprawności omawianego przepisu dotyczą również dwóch innych kwestii. Po pierwsze, z treści przepisu nie wynika w sposób jednoznaczny, czy ustawodawca, posługując się pojęciem „użytkowanie”, miał na myśli użytkowanie rozumiane jako ograniczone prawo rzeczowe (art. 252 i n. Kodeksu cywilnego), czy też używanie<sup>13</sup> bądź użytkowanie w znaczeniu potocznym, jak na to wskazuje treść § 4 omawianego przepisu. Po drugie, jak wskazuje W. Odrowąż-Sypniewski, ustawodawca

10 Zob np. R. Mastalski, *Zasada państwa prawnego w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Glosa” 1995, nr 5, s. 15–16.

11 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 1992 r. (U 6/92, OTK 1992 cz. I, s. 302–303).

12 Zob. szerzej D. Mączyński, R. Sowiński, *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3, s. 35 i n.

13 Na wątpliwość tę wskazuje W. Odrowąż-Sypniewski, *W sprawie zgodności z Konstytucją przepisów Ordynacji podatkowej odnoszących się do odpowiedzialności osób trzecich z zobowiązania podatkowe*, „Ekspertyzy i Opinie Prawne” 2003, nr 2(51), s. 19 i n.

w sposób niezbyt fortunny posługuje się pojęciem „użytkownika wieczystego rzeczy lub prawa majątkowego”, nie wyróżniając wśród przedmiotów użytkowania wieczystego gruntów<sup>14</sup>. Choć wskazane przez W. Odrowąża–Sypniewskiego wątpliwości można uznać za dające się usunąć w procesie wykładni językowej, w art. 114 (podobnie jak i zresztą w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) znalazły się sformułowania budzące znacznie poważniejsze zastrzeżenia w świetle konstytucyjnej zasady określoności przepisów prawnych. Dotyczą one zakresu pojęcia podmiotów powiązanych, a dokładniej – zakresu powiązań o charakterze majątkowym czy wynikających ze stosunku pracy. Warto przypomnieć, że w Ordynacji podatkowej wskazano na cztery typy powiązań skutkujących możliwością powstania odpowiedzialności na gruncie art. 114 (powiązania rodzinne, kapitałowe, majątkowe oraz wynikające ze stosunku pracy). O ile w ustawach o podatkach dochodowych dość precyzyjnie zdefiniowano zakres powiązań rodzinnych i kapitałowych, pozostałe dwie kategorie powiązań sformułowane są w sposób wyjątkowo nieprecyzyjny.

Warto wskazać na niezwykle ważną cechę odróżniającą sposób interpretacji pojęcia powiązań majątkowych oraz powiązań wynikających ze stosunku pracy na gruncie przepisów ustaw o podatkach dochodowych od interpretacji tych samych pojęć użytych w ustawie Ordynacja podatkowa. Otóż w przypadku podatków dochodowych do zastosowania instytucji oszacowania podstawy opodatkowania konieczne jest nie tylko istnienie takich powiązań ale także wykazanie, że powiązania te miały wpływ na warunki transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Ustawodawca dopuszcza oszacowanie w sytuacji, gdy „w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne”.<sup>15</sup> Tak więc nieprecyzyjność pojęcia powiązań majątkowych i wynikających ze stosunku pracy można usprawiedliwić w przypadku przepisów o cenach transferowych o tyle, że organ podatkowy dokonujący szacowania musi wykazać istnienie wpływu tych powiązań na warunki transakcji. Natomiast w przypadku przepisów ustawy Ordynacja podatkowa taka przesłanka nie występuje. Inaczej rzecz ujmując – do powstania odpowiedzialności osoby trzeciej podmioty powiązane mogą zawierać transakcje (np. umowę najmu) zgodnie z warunkami rynkowymi, tak jak ustaliłyby to podmioty niezależne. Natomiast do oszacowania cen pomiędzy podmiotami powiązanymi na gruncie ustaw o podatkach dochodowych konieczne jest wykazanie, że warunki tych transakcji różnią się od warunków rynkowych.

Interpretując omawiany przepis, można zatem dojść do paradoksalnego wniosku, że w każdym przypadku oddania rzeczy (prawa majątkowego) w użytkowanie, a także w każdym przypadku zawarcia umowy najmu, dzierżawy itp. pojawia

14 *Ibidem*

15 Art. 25 ust. 1 pkt 3) w zw. z art. 25. ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i analogiczne przepisy art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

się możliwość zastosowania art. 114, albowiem korzystanie na podstawie tego typu umów z cudzego majątku można zinterpretować jako istnienie „powiązania o charakterze majątkowym”. Teza taka wydaje się niedorzeczna, ale trudno kwestionować ją w świetle wykładni językowej przepisu art. 114 Ordynacji.

Kolejną istotną wątpliwość interpretacyjną budzi użyte w § 4 omawianej regulacji pojęcie „umów o podobnym charakterze”. Choć sformułowania takie pojawiają się czasami w przepisach podatkowych<sup>16</sup>, należy odnieść się do nich krytycznie. Na gruncie prawa publicznego, w sytuacji gdy regulacja prawna może w istotny sposób ingerować w tak podstawowe prawa jak prawo własności – używanie pojęć niedookreślonych jest niewskazane i powinno następować przede wszystkim w sytuacjach, gdy służy to ochronie podatnika (np. przy formułowaniu przesłanek umorzenia zaległości podatkowych).

Powszechność obowiązku podatkowego jest ważną zasadą konstytucyjną, a organy podatkowe powinny mieć możliwość skutecznego egzekwowania zaległości podatkowych. Skutecznym narzędziem umożliwiającym realizację obowiązku podatkowego przez podatnika lub „zastępczego” wykonania takiego obowiązku przez osobę trzecią mogą być przepisy o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatników. Konstruując tego typu przepisy, należy jednak pamiętać o konieczności ochrony własności oraz zapewnienia bezpieczeństwa prawnego działających w dobrej wierze uczestników obrotu gospodarczego. Wydaje się, że w przypadku art. 114 granice dopuszczalnej ingerencji w sferę praw obywatelskich zostały przekroczone. Krytyczne stanowisko w sprawie regulacji jest formułowane w literaturze przedmiotu od samego momentu pojawienia się art. 114 w Ordynacji ze względu na „ogólnikowość i brak precyzji”<sup>17</sup>, „wpływ na funkcjonowanie gospodarki”<sup>18</sup> czy brak uzasadnienia w „dotychczasowych podstawach wprowadzania odpowiedzialności osób trzecich”<sup>19</sup>. Jednym z ciekawych postulatów formułowanych w literaturze przedmiotu jest postulat przywrócenia rozwiązania stosowanego na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r. (art. 40 ust. 2). Przepis ten zawierał klauzulę generalną, nakazującą badanie z urzędu, czy w konkretnym przypadku „nie zachodzą szczególne okoliczności ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze sprzeciwiające się orzeczeniu o odpowiedzialności osoby trzeciej”<sup>20</sup>. Obecnie, jak wskazują autorzy propozycji, organ podatkowy nawet w wyjątkowych sytuacjach zobowiązany jest do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej i dopiero w trybie art. 67c Ordynacji może rozważyć wniosek o umorzenie kwot wynikających z decyzji o odpowiedzialności<sup>21</sup>.

16 Np. w art. 10 ust. 1 pkt 6) czy art. 13 pkt. 9) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

17 Zob. N. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Wrocław 2008, s. 487, a także A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 406.

18 *Ibidem*

19 A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Gdańsk 2004, s. 95.

20 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 403.

21 *Ibidem*



Zdaniem autora artykuł 114 Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu powinien zostać wykreślony z Ordynacji lub zostać zmieniony w taki sposób, aby pogodzić z jednej strony konieczność skutecznej egzekucji zaległości podatkowych, a z drugiej strony potrzebę zapewnienia ochrony działających w dobrej wierze właścicieli, użytkowników wieczystych i samoistnych posiadaczy majątku.

# WPŁYW ORZECZNICTWA ETS NA SYSTEM PODATKÓW POŚREDNICH W POLSCE – ZAGADNIENIA WYBRANE

PAWEŁ J. LEWKOWICZ

Zarówno przy tworzeniu, jak i stosowaniu prawa podatkowego w Polsce, niezmiernie istotną rolę odgrywają zarówno dyrektywy Unii Europejskiej i ich implementacja do naszego systemu, jak i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości. Szczególnego znaczenia nabrały te akty i rozstrzygnięcia w chwili akcesji Polski do Unii Europejskiej. Niestety, po ponad czterech latach obowiązywania nowych, rzekomo dostosowanych do przepisów wspólnotowych, ustaw podatkowych, nadal ich przepisy są kwestionowane przez Trybunał Sprawiedliwości, a polski ustawodawca niejednokrotnie opóźnia lub wręcz pomija orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości przy tworzeniu prawa podatkowego. Jeszcze większy sprzeciw powinny powodować, moim zdaniem, działania organów podatkowych (przede wszystkim I-szej instancji) w zakresie stosowania orzeczeń Trybunału. Najczęściej bowiem organy te przy wydawaniu decyzji pomijają je, zasłaniając się koniecznością stosowania przepisów krajowych. Tymczasem zgodnie z art. 2 Części 1 Traktatu<sup>1</sup> od dnia przystąpienia nowe Państwa Członkowskie są związane postanowieniami Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia. Ponadto o tym, że prawo wspólnotowe jest częścią polskiego systemu prawnego, stanowią także przepisy art. 87 oraz art. 91 ust. 3 Konstytucji RP wprowadzające strukturę systemu źródeł prawa i pierwszeństwo stosowania unormowań umów międzynarodowych i praw organizacji międzynarodowych przed ustawami, o ile przepisy tych ustaw nie mogą być współstosowane.<sup>2</sup> Ponadto, jak słusznie stwierdził wojewódzki sąd administracyjny w jednym z orzeczeń, zawarta w orzeczeniach ETS interpretacja przepisów prawa wspólnotowego wiąże nie tylko sądy orzekające w sprawie, ale i inne organy państwa członkowskiego, co wynika z celu postępowania uregulowanego w art. 234 Traktatu.<sup>3</sup> Oczywiście, brak stosowania orzeczeń Trybunału nie jest na szczęście regułą, lecz – jak się wydaje – wyjątkiem nader często spotykanym. Poniżej przedstawionych zostanie kilka, moim zdaniem niezmiernie istotnych przykładów, częściowego lub całkowitego braku stosowania orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w zakresie tworzenia przepisów dotyczących podatków pośrednich w Polsce. Przedstawiony zostanie także wpływ orzeczeń na

1 Traktat o przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej podpisany w Atenach dnia 16 kwietnia 2003 r., Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864

2 Zob. szerzej w tym zakresie wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 maja 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 240/07, LEX nr 309079.

3 Zob. wyrok WSA z dnia 12 marca 2008 r., sygn. akt I SA/OI 31/2008, niepubl.

stosowania tego prawa. Ze względu na istotę problemu oraz niezmiernie bogate orzecznictwo Trybunału przedmiotowy tekst ogranicza się jedynie do przykładów z zakresu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce.

W zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług jednym z istotniejszych problemów interpretacyjnych (szczególnie przy wschodniej granicy Polski), którym zajmował się Trybunał, jest możliwość zastosowania przez podatników stawki obniżonej 0% VAT przy tzw. zwrocie VAT podróжным (Tax Free for Tourists). Zgodnie z brzmieniem art. 126 ust. 1 ustawy o VAT<sup>4</sup> osoby fizyczne niemające stałego zamieszkania na terytorium Wspólnoty mają prawo do zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione poza terytorium Wspólnoty w bagażu osobistym podróznego. Aby jednak zwrot otrzymać, należy spełnić jeszcze szereg warunków zawartych w dalszych przepisach ustawy. Przede wszystkim należy dokonać zakupu tych towarów u podatników zarejestrowanych (czynnych), którzy prowadzą ewidencję przy pomocy kas rejestrujących i zawarli odpowiednie umowy w zakresie zwrotu podatku VAT podróжным. Ponadto sprzedawcy muszą poinformować naczelnika urzędu skarbowego o tym że są sprzedawcami, zapewnić podróжным pisemną informację o zasadach zwrotu podatku w czterech językach, oznaczyć punkty sprzedaży znakiem informującym o możliwości zakupu w tych punktach oraz poinformować naczelnika urzędu skarbowego o miejscu, gdzie podróжны może otrzymać zwrot.<sup>5</sup> Kluczowym natomiast w przypadku zwrotu VAT podróжным nie jest sam zwrot tego podatku, lecz możliwość zastosowania przez podatnika stawki 0% VAT do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku. Aby podatnik mógł zastosować preferencyjną stawkę VAT, spełnionych musi być szereg warunków i to, jak się wydaje, nie zawsze uzależnionych od woli lub wiedzy podatnika. Zgodnie z brzmieniem art. 128 ustawy o VAT podstawą do dokonania zwrotu jest przedstawienie przez podróznego imiennego dokumentu wystawionego przez sprzedawcę, zawierającego w szczególności kwotę podatku zapłaconego przy sprzedaży towarów. Wywóz towarów powinien być potwierdzony na tym dokumencie przez graniczny urząd celny zaopatrzony w numerotor. Graniczny urząd celny potwierdza wywóz po okazaniu przez podróznego wywożonego towaru i sprawdzenia danych dotyczących podróznego zawartych w tym dokumencie z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość. Ponadto, aby podatnik mógł zastosować stawkę 0% VAT, musi, przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc, posiadać potwierdzenie wywozu na przedmiotowym dokumencie. Problem prawny pojawił się właśnie na gruncie tych przepisów, a dotyczył zarówno wywozu towarów poza granice Wspólnoty, jak też pieczęci i podpisów znajdujących się na dokumencie TAX FREE. Nadmienić należy, że zagadnienie to powodowało także spory doktrynalne i różnice orzecznicze na podstawie starych przepisów usta-

4 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

5 Art. 127 ustawy o VAT.

wy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.<sup>6</sup> Organy podatkowe kwestionowały możliwość zastosowania przez podatnika stawki 0% VAT, gdy chociaż jeden z elementów dokumentu był wadliwy (brak podpisu, brak pieczęci, pieczęć nieoryginalna, itp.). Jednak orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych stało na stanowisku, iż podatnik nie może ponosić odpowiedzialności za działania osób bądź podmiotów trzecich, o którym to działaniu podatnik nie wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności nie mógł się dowiedzieć. Przykładem może być wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 11 grudnia 2007 r.<sup>7</sup>, w którym sąd wskazał, że nawet brak odcisku stempla granicznego urzędu celnego nie świadczy jeszcze o tym, że towar nie został wywieziony za granicę, a co za tym idzie tylko na tej podstawie nie można pozbawić podatnika możliwości zastosowania preferencyjnej stawki % VAT.<sup>8</sup> Słuszność powstałej linii orzeczniczej, wypracowanej w istocie dzięki orzecznictwu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, potwierdził w 2008 roku Trybunał Sprawiedliwości. W wyroku z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarket GmbH & OHG przeciwko Finanzamt Malchin, Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że art. 15 pkt 2 VI Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia on się przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę. Ponadto Trybunał uznał, że sprzeczna z zasadą pewności prawa byłaby sytuacja, w której państwo członkowskie, które określiło przesłanki stosowania zwolnienia od podatku dostawy towarów do miejsca przeznaczenia poza terytorium Wspólnoty, w szczególności ustalając wykaz dokumentów, jakie należy przedstawić właściwym organom i które najpierw przyjęło dokumenty przedstawione przez dostawcę w charakterze dowodów na przysługiwanie mu prawa do zwolnienia, mogłoby później zobowiązać dostawcę do rozliczenia podatku VAT związanego z tą dostawą, gdy okaże się, że ze względu na oszustwo popełnione przez nabywcę, o którym zbywca nie wiedział lub nie mógł się dowiedzieć, przesłanki zwolnienia od podatku w rzeczywistości nie zostały spełnione.<sup>9</sup> W ślad za orzeczeniem Trybunału sądy administracyjne, kontynuując dotychczasową linię orzeczniczą, zaczęły przy rozpoznawaniu spraw stosować wprost orzeczenie Trybunału. Na szczególną uwagę zasługuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lipca 2008 r.<sup>10</sup> w którym sąd stwierdził, iż „biorąc pod uwagę regulacje zawarte w art. 15 (2) Szóstej Dyrekty-

6 Zob. art. 21a – 21e ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

7 I SA/Bk 487/07, niepubl.

8 Zob. także wyrok WSA z dnia 12 grudnia 2006 r., I SA/Bk 312/06, niepubl.; wyrok WSA z dnia 21 marca 2006 r., I SA/Bk 10/06, nie publikowany; wyrok WSA z dnia 29 czerwca 2005 r., I SA/Bk 128/05, niepubl.; wyrok WSA z dnia 25 stycznia 2006 r., I SA/Bk 377/05, niepubl.

9 Zob. szerzej A. Baçal (red.), Orzecznictwo ETS a polska ustawa o VAT, Wrocław 2008, s. 575 i n.

10 I SA/Bk 162/08, niepubl.

wy, ich interpretację dokonaną przez ETS w orzeczeniu z 21.02.2008 r. w sprawie C-271/06 i zasady prawa wspólnotowego, bez wykazania, iż podatnik wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności – wszelkiej staranności sumiennego kupca mógł i powinien zdawać sobie sprawę, że na wystawionym przez niego dokumencie TAX FREE nie znajduje się odcisk stempla urzędu celnego lub też wymieniony w tym dokumencie towar nie został faktycznie wywieziony za granicę, nie można go pozbawiać prawa do zastosowania 0% stawki podatku”. Niestety, pomimo jasnych i czytelnych sygnałów płynących zarówno ze strony orzecznictwa, jak i doktryny, ustawodawca, przygotowując obszerną nowelizację ustawy o podatku od towarów i usług, nie zdecydował się na wprowadzenie zmian w tym zakresie. W ustawie z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, nie wprowadzono żadnych istotnych zmian w tym zakresie, za wyjątkiem kosmetycznej zmiany polegającej na zamianie w art. 129 ust. 1 pkt 2) wyrażenia „przed złożeniem deklaracji podatkowej” na termin „przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej”.<sup>11</sup>

Kolejnym orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości istotnym dla polskich przepisów ustawy o podatku od towarów i usług jest wyrok odnoszący się do możliwości uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w terminie 60 a nie 180 dni przez podatników, którzy rozpoczęli działalność gospodarczą lub prowadzą ją przez okres krótszy niż 12 miesięcy. Zgodnie bowiem z brzmieniem art. 97 ust. 5 ustawy o VAT, w przypadku podatników rozpoczynających działalność opodatkowaną oraz podatników, którzy rozpoczęli wykonywanie czynności opodatkowanych w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed złożeniem zgłoszenia rejestracyjnego dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych, termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wydłuża się do 180 dni. Nie dotyczy to podmiotów, którzy złożyli w urzędzie skarbowym kaucję gwarancyjną w wysokości 250000 zł. Trybunał Sprawiedliwości uznał jednak te przepisy za sprzeczne z normami europejskimi. W wyroku z dnia 10 lipca 2008 r.<sup>12</sup> Trybunał uznał, że „artykuł 18 ust. 4 VI Dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z 12.12.2005 r. (VI Dyrektywa) oraz zasada proporcjonalności sprzeciwiają się regulacjom polskiej ustawy o podatku od towarów i usług (VAT), które wydłużają z 60 do 180 dni termin zwrotu naliczonego podatku VAT nowym podatnikom, chyba że złożą oni kaucję w kwocie 250 000 PLN. Przepisów takich nie można uznać za „środki specjalne stanowiące odstępstwo”, które służą zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 VI Dyrektywy”. Pozytywny aspekt tego orzeczenia zdaje się wprowadzać wspomniana wcześniej nowelizacja ustawy o podatku od towarów

11 Zob. art. 1 pkt 62 ustawy nowelizującej.

12 C 25/08 w sprawie Sosnowska przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu (LEX nr 402127).

i usług, która wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2009 r. Ustawodawca wykreślił bowiem przepis art. 97 ust. 5 do 7, przyjmując za podstawowy termin zwrotu 60 dni z możliwością jego skrócenia do 25 dni. Ustawodawca pozostawił jednak, na co jak się wydaje nie pozwala treść orzeczenia Trybunału, termin 180 dni jako podstawowy w stosunku do podatników, którzy w okresie rozliczeniowym nie wykonali czynności podlegających opodatkowaniu. Termin ten może być skrócony do 60 dni na wniosek podatnika, pod warunkiem złożenia przez niego zabezpieczenia majątkowego.<sup>13</sup>

W zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym na szczególną uwagę zasługują orzeczenia dotyczące zasady wymiaru podatku akcyzowego od sprzedanych i sprzedawanych samochodów przed ich pierwszą rejestracją. Według przepisów ustawy o podatku akcyzowym górna granica stawki określona była na poziomie 65% podstawy opodatkowania zgodnie z brzmieniem art. 75 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym.<sup>14</sup> Na marginesie należy dodać, że stawka ta pozostała do dnia dzisiejszego, tylko oczywiście w związku z orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości nie ma ona zastosowania do samochodów osobowych starszych niż dwuletnie, nabywanych na terenie innych państw członkowskich. Problem stosowania tej stawki przy zakupie pozostałych wyrobów zharmonizowanych nadal jednak pozostał. Zgodnie natomiast z brzmieniem art. 90 Traktatu żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Ponadto przepis ten wprowadza zakaz nakładania (bezpośredniego lub pośredniego) podatków wewnętrznych chroniących produkty danego państwa członkowskiego. Kluczowym w zakresie nakładania podatku akcyzowego na samochody osobowe starsze niż dwuletnie stał się wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05. Trybunał w orzeczeniu stwierdził, iż artykuł 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w państwie członkowskim innym niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, ma takie skutki. Oznacza to, że co do zasady ustawa polska nie może nakładać podatków wyższych niż obowiązujące w danym kraju, gdyż mogłoby to naruszać zasadę neutralności podatków i stanowić swoiste cło przywozowe.<sup>15</sup> Potwierdzenie tezy tego orzeczenia znalazło się także w drugim wyroku Trybunału Sprawiedli-

13 Patrz VAT w praktyce, pozycja wymiennie kartkowa Warszawa 2008, aktualizacja listopad 2008, s. 8 i n.

14 Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.

15 Zob. K. Lasiński-Sulecki, Glosa do wyroku TS z dnia 18 stycznia 2007 r., C-313/05, PP 2007, nr 4, s. 41.

wości z dnia 17 lipca 2008 r., w sprawie C-426-07 Dariusz Krawczyński przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Białymstoku.<sup>16</sup> Orzeczenia Trybunału znajdują także odzwierciedlenie w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych w Polsce. Przykładowo w wyroku z dnia 25 maja 2007 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie<sup>17</sup> stwierdził, iż „ze względu na funkcję gwarancyjną przepisu art. 90 Traktatu Rzymskiego z 1957 r. o ustanowieniu Wspólnoty Europejskiej, zgodnie z którym niedopuszczalne jest nakładanie wyższych podatków od tych nakładanych na podobne produkty krajowe oraz sposób ustalania podatku akcyzowego od samochodów używanych, który obowiązuje w kraju, a którego punktem wyjścia jest zadeklarowana cena pojazdu, podstawą wyliczenia należnego podatku akcyzowego powinna być cena transakcyjna pojazdu. Jedynie górną granicę tego podatku powinna stanowić kwota podatku akcyzowego zawarta w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w Polsce, czyli rezydualny podatek akcyzowy”. Na podobnym stanowisku stanęły także składy orzekające Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu i w Białymstoku.<sup>18</sup> Konsekwencją wypracowanej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości stała się ustawa o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego.<sup>19</sup> Niepokojącym jest jednak fakt, że ustawa ta wprowadzona została po upływie półtora roku od pierwszego orzeczenia Trybunału, co oznacza zbyt powolny proces implementacji dyrektyw unijnych do polskiego systemu podatkowego. Zjawisko to należy ocenić jako oczywiście negatywne. Na uwagę zasługuje także fakt, że ustawa ta dotyczy wyłącznie okresu od 1 maja 2004 r. do 30 listopada 2006 r. oraz wyłącznie podatników podatku akcyzowego, co powoduje powstanie niejasności w zakresie możliwości uzyskania zwrotu nadwyżki przez podatnika, który pozbył się zakupionego wewnątrzwspólnotowo pojazdu osobowego przed jego pierwszą rejestracją. Zupełnie inaczej, prawdopodobnie w wyniku powoływanych orzeczeń, ustawodawca rozwiązał kwestię nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych, a także importu tych samochodów w projekcie nowej ustawy o podatku akcyzowym. Bardzo szczegółowe unormowania w tym zakresie zawarte są w Dziale V projektu, który w całości dotyczy nabycia samochodów osobowych (art. 96 do art. 108 projektu).<sup>20</sup>

Reasumując powyższe, można stwierdzić, że wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości na stosowanie prawa podatkowego w zakresie podatków pośrednich w Polsce jest niezmiernie istotny i orzecznictwo to jest wykorzystywane w pełni przez sądownictwo administracyjne. Znacznie gorzej jest z korzystaniem z doświadczeń Trybunału na płaszczyźnie pierwszoinstancyjnej, chociaż już za-

16 LEX nr 399225.

17 Sygn. akt III SA/Wa 240/07, LEX nr 309079.

18 Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Po 518/07, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 2, s. 23 oraz wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 206/08, nie publikowany.

19 Ustawa z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego, Dz.U. Nr 118, poz. 745.

20 Zob. projekt ustawy o podatku akcyzowym z dnia 6 października 2008 r., druk sejmowy nr 1083.

## Konstytucja jako źródło prawa finansowego i podatkowego

---

uważa się także decyzje organów pierwszej instancji, w których to orzecznictwo jest wykorzystywane. Powoli, lecz systematycznie, likwidowane są także niezgodności polskich ustaw z przepisami wspólnotowymi na etapie tworzenia prawa podatkowego. Chociaż można mieć zastrzeżenia do tempa tego postępowania, sam proces należy uznać za jednoznacznie pozytywny.



# KOLIZJA WARTOŚCI KONSTYTUCYJNYCH NA TLE WYBRANYCH REGULACJI NIEODPŁATNEJ DOSTAWY W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

WOJCIECH FILL

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>1</sup> w art. 84 stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Powinność ta pozostaje w bezpośrednim związku z możliwością zapewnienia równowagi finansów publicznych. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego równowaga finansów publicznych uznawana jest za doniosłą wartość konstytucyjną<sup>2</sup>. Nie można jednak zagwarantować realizacji wskazanej wartości bez naruszenia przez państwo innej wartości konstytucyjnej, prawa własności obywateli. Rodzi się w ten sposób dylemat polegający na trudności ustalenia racjonalnego, a jednocześnie powszechnie akceptowalnego, parytetu korzyści i kosztów funkcjonowania państwa. Ze szczególną wyrazistością dylemat ten może ujawnić się w postaci kolizji wskazanych wartości konstytucyjnych. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie stoi na stanowisku, że kwestia ekonomicznej lub politycznej zasadności opodatkowania pozostaje poza jego kognicją<sup>3</sup>. Wynika z takiego poglądu doniosła konsekwencja, polegająca na przyznaniu władzy ustawodawczej pełnej swobody wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań daniowych. Rolą Trybunału Konstytucyjnego jest w przedstawionym układzie zadań, niedopuszczenie do łamania podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego<sup>4</sup>.

W kontekście przeciwstawienia zasadzie konstytucyjnej ochrony prawa własności obywateli, konstytucyjnej zasady ochrony rozwiązań służących zapewnieniu równowagi finansów publicznych, wiele przepisów ustawy zasadniczej można odczytać jako regulacje, których funkcją jest zapewnienie kompromisu urzeczywistniającego równoczesną realizację obu wartości. Największym problemem interpretacyjnym, nie zawsze bezpośrednio ujawnianym w uzasadnieniach orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, jest wyznaczenie granic kompromisu między realizacją interesu wspólnego – identyfikowanego z dążeniem do zapewnienia równo-

1 Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

2 Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01, OTK–ZU 2002, z. 1A, poz. 6 oraz wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, OTK–ZU 2002, z. 6A, poz. 83.

3 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego, sygn. akt K 47/01, [www.trybunal.pl](http://www.trybunal.pl).

4 Por. Synteza informacji o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r., Warszawa 2003 r., s. 21.

wagi finansów publicznych – z możliwie najpełniejszą realizacją interesu osobistego obywatela<sup>5</sup>.

Wydaje się, że można wskazać co najmniej trzy drogi służące wyznaczeniu granic przedmiotowego kompromisu. Elementem wspólnym dla wszystkich pozostaje jednak odniesienie do zasady szeroko rozumianej sprawiedliwości, jako podstawowego kryterium. Pierwsza z nich odwołuje się do tradycyjnego, „rzymskiego” rozumienia sprawiedliwości, zgodnie z nadrzędnością rozumowania *salus rei publice suprema lex esto* nad *salus civium suprema lex esto*, jako podstawowego elementu oceny hierarchii wartości konstytucyjnych<sup>6</sup>. Oczywiście, wobec dorobku Trybunału Konstytucyjnego oraz zasad prawa nowożytnego w ogóle, nie można obecnie uznać, że jest to podejście czysto formalistyczne, nawiązujące bezpośrednio do zasady *dura lex sed lex*. Stan ten jednak nie przeszkadza – na gruncie interpretacji konkretnej kolizji – uznać, że wskazane rozumowanie może znacznie ułatwić proces ustalenia hierarchii norm poprzez przyjęcie stabilnych założeń.

Druga droga prowadząca do wyznaczenia kompromisu w sytuacji kolizji wskazanych wartości konstytucyjnych oparta jest na badaniu tzw. materialnej sprawiedliwości regulacji opodatkowania. Zabieg ten oznacza analizę konkretnej regulacji prawnej pod kątem jej zgodności z dającymi się wyinterpretować z art. 2 Konstytucji zasadami: równości i powszechności opodatkowania, pogłębiania zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, poprawnej legislacji, ochrony interesów w toku, ochrony praw nabytych oraz niedziałania prawa wstecz<sup>7</sup>. Przy takim założeniu może się jednak okazać, że nie zawsze regulacja podatkowa, mająca na celu osiągnięcie równowagi finansów publicznych, jest zgodna z konstytucją, wobec czego Trybunał Konstytucyjny przyzna pierwszeństwo w hierarchii wartości konstytucyjnych ochronie interesów jednostki nad interesem państwa<sup>8</sup>. Oczywiście, zagadnienie wartościowania zasad konstytucyjnych w oparciu o zakres realizacji kryteriów materialnej sprawiedliwości regulacji podatkowej w konkretnej sprawie ma charakter bardzo delikatny. Wiąże się bowiem z niemożliwością generalnego zhierarchizowania wartości konstytucyjnych, każdorazowo zostawiając otwartym pytanie o rangę i znaczenie poszczególnych wartości konstytucyjnych<sup>9</sup>.

5 W. Łączkowski, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w sprawach dotyczących finansów publicznych, (w:) Podatki w orzecznictwie sądowym, Warszawa 1996, s. 23.

6 Por. L. Kurowski, Jak rozumieć sprawiedliwość, (w:) Podatki..., s. 25.

7 Por. R. Mastalski, Zasada państwa prawnego w prawie podatkowym, (w:) Podatki..., s. 38–39.

8 Przykładem rozstrzygnięć Trybunału Konstytucyjnego zawierających ten sposób argumentacji mogą być w ostatnich latach: wyrok z dnia 15 lutego 2005 r. dotyczący niekonstytucyjności stawki 50% z uwagi na niezachowanie zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (sygn. akt K 48/04), OTK ZU 2005, z. 2A, poz. 15, a także wyrok z dnia 7 listopada 2007 r. (sygn. akt K 18/06) w sprawie wyłączenia możliwości odliczania przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim UE, OTK ZU 2007, z. 10A, poz. 122.

9 Por. W. Łączkowski, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w sprawach dotyczących finansów publicznych, (w:) Podatki..., s. 23.

Za przesłankę rozwiązywania kolizji wartości konstytucyjnych w duchu sprawiedliwości społecznej można również uznać stanowisko, zgodnie z którym zawsze należy chronić prawa podmiotowe podatnika, ale tylko do granic kolizji z interesem społecznym<sup>10</sup>. Jak można sądzić, kryterium takie, wyrażone *expressis verbis* w art. 7 Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>11</sup>, może w praktyce uzasadniać niepełną realizację prawa podmiotowego podatnika nawet w sytuacji, gdy konkretna regulacja nie spełnia wymogów materialnej sprawiedliwości opodatkowania. Pomimo swojej pozornej uniwersalności, stosowanie tego kryterium oceny sprawiedliwej hierarchii wartości konstytucyjnych może być szczególnie trudne.

2. Kolizja wskazanych wartości konstytucyjnych ujawnia się najczęściej na etapie stosowania prawa. Abstrahując od kolizji wywołanej niewłaściwym zastosowaniem przepisu prawa w konkretnej sytuacji, warto zwrócić uwagę na coraz donioślejszą w skutkach możliwość kolizji wartości konstytucyjnych z uwagi na wykładnię przepisów prawa podatkowego, niezgodną z utrwalonymi w nauce polskiego prawa zasadami. W zakresie prawa podatkowego problem taki pojawił się m.in. wraz z wymogiem implementacji dyrektyw wspólnotowych dotyczących podatku od wartości dodanej. Polskie organy podatkowe oraz nierzadko sądy administracyjne, wobec konieczności wykładni niejasnego przepisu krajowego, często bowiem błędnie przyjmują, że zawsze w takiej sytuacji można odwołać się bezpośrednio do brzmienia dyrektywy. Co gorsze, w zetknięciu się z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, organy stosujące prawo dochodzą również do przeświadczenia, iż należy posłużyć się w celu interpretacji niejasnego przepisu, zastosowaną przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości wykładnią celowościową, pomimo że jest to wykładnia *contra legem* względem wykładni językowej polskiej regulacji. Częstym rozwiązaniem pojawiającym się np. w indywidualnych interpretacjach wydawanych na podstawie art. 14b § 1 i § 6 Ordynacji podatkowej<sup>12</sup> jest bezrefleksyjne powołanie się na konieczność wykładni prawa zgodnie z zasadą racjonalnego prawodawcy, jako bezpośrednią przesłanką zastosowania tzw. wykładni prowsполnotowej w odniesieniu do regulacji polskiej, choć taki stan rzeczy w wielu przypadkach narusza art. 2 oraz art. 217 Konstytucji.

Zasygnalizowane problemy z całą mocą ujawniły się począwszy od dnia przystąpienia Polski do Unii Europejskiej w odniesieniu do implementowanej w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>13</sup> regulacji nieodpłatnej dostawy towarów. Zgodnie z art. 7 ust 2 i ust 3 tej ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r., przez dostawę towarów należało rozumieć również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przed-

10 R. Słupczyński, *Sprawiedliwe prawo*, (w:) *Podatki...*, s. 49.

11 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.).

12 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

13 Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.

siębiorstwem, w szczególności: przekazanie lub zużycie towarów 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, a także wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny – jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Zgodnie z ustępem 3 przywołanej regulacji, przepisu ust. 2 nie stosowało się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli ich przekazanie (wręczenie) wiązało się bezpośrednio z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem.

Przede wszystkim warto zauważyć, że z językowej wykładni wskazanych przepisów art. 7 ustawy o podatku od towarów i usług wynika niespójność logiczna treści ustępów 2 i 3. O ile bowiem z wykładni językowej ustępu 2 wynika wprost, że przekazanie nieodpłatne towarów, jako działanie pozostające w bezpośrednim związku z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem, nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu, o tyle ust. 3 wyłącza z tego zbioru prezenty o małej wartości i próbki pod warunkiem, że są bezpośrednio związane z prowadzonym przedsiębiorstwem. Tym samym przez regulację ust. 3 ustawodawca próbował wyłączyć z ust. 2 te czynności, które nigdy nie mieściły się w jego zakresie<sup>14</sup>. Uwagi wymaga również fakt, że przywołane przepisy stanowią filologiczne tłumaczenie<sup>15</sup> art. 5 ust. 6 VI Dyrektywy Rady nr 388 z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą opodatkowania<sup>16</sup>, w związku z czym mogło początkowo wydawać się, że implementacja przedmiotowej regulacji została dokonana poprawnie<sup>17</sup>. Wystarczyło jednak przeanalizować orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dotyczące art. 5 ust. 6 VI Dyrektywy, aby uznać takie stanowisko za iluzoryczne<sup>18</sup>. Przykładowo, aby zinterpretować sens wskazanego przepisu VI Dyrektywy, Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-48/97 pomiędzy *Kuwait Petroleum (GB) Ltd.* a *Commissioners of Customs and*

14 Por. T. Michalik, VAT Komentarz, Warszawa 2006, s. 104.

15 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Glosa do uchwały NSA z dnia 28 maja 2007 r. (I FPS 5/06), „Glosa” 2008, nr 2, s. 111.

16 Dz.Urz. z 1977 r. L 145, s. 1; zwana dalej: VI Dyrektywa.

17 Przepis art. 5 ust. 6 VI Dyrektywy (w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r.) miał następujące brzmienie (w tłumaczeniu oficjalnym, sfinalizowanym przez UKIE): „Zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników, lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegał w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna. Jednakże jako takie nie jest traktowane przekazanie próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości do celów działalności podatnika”.

18 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 4–5.

*Excise* (Wielka Brytania)<sup>19</sup>, wywiódł, że czytając zdanie pierwsze tego artykułu bez odniesienia do zdania drugiego, podatnik może mieć wątpliwości, czy związek z działalnością gospodarczą ma także znaczenie dla nieodpłatnego przekazania towarów. Dopiero analiza obu zdań łącznie pozwala uzyskać odpowiedź na to pytanie. „Rzecznik Generalny ETS zauważył, że zawarta w drugim zdaniu możliwość wyłączenia z opodatkowania VAT przekazania próbek i prezentów o niskiej wartości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej prowadzić musi do wniosku, że nieodpłatne przekazanie towarów podlega opodatkowaniu w każdym przypadku, gdy istniało prawo do odliczenia podatku naliczonego – niezależnie od tego, czy miało ono miejsce w ramach prowadzonej działalności gospodarczej czy też poza nią. Przyjęcie odmiennej interpretacji oznaczałoby, że przepis zdania drugiego jest zbędny, jako że wyłącza on z zakresu opodatkowania czynności wyłączone na mocy zdania pierwszego”<sup>20</sup>.

Bez wątplenia więc Europejski Trybunał Sprawiedliwości, w sytuacji gdy wykładnia językowa nie prowadziła do jednoznacznych rezultatów, posłużył się wykładnią celowościową, uzasadniając swój tok rozumowania domniemaniem racjonalności prawodawcy wspólnotowego oraz podstawowymi założeniami konstrukcji podatku od wartości dodanej<sup>21</sup>. A zatem, na gruncie interpretacji krajowej pojawiły się te same problemy, które towarzyszyły brakowi precyzji językowej regulacji VI Dyrektywy na gruncie wykładni Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

**3.** O ile jednak wykładnia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w odniesieniu do problemu powstałego na gruncie prawa krajowego Wielkiej Brytanii może znaleźć uznanie w doktrynie prawnej państwa systemu *common law*, gdzie prawotwórcza działalność władzy sądowniczej zawsze odgrywała znaczną rolę<sup>22</sup>, o tyle w Polsce rozstrzygnięcie niejasności przepisu prawa podatkowego z powo-

19 Sprawa C-48/97 pomiędzy Kuwait Petroleum (GB) Ltd. a Commissioners of Customs and Excise (Wielka Brytania) dotyczyła zasadności opodatkowania nieodpłatnie przekazywanych klientom upominków, którymi nagradzano nabywców określonej ilości litrów paliwa.

20 Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE Rady (WE) z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.06.347.1), (w:) K. Sachs, R. Namysłowski (red.), Dyrektywa VAT. Komentarz, LEX, 2008 r., s. 111. Europejski Trybunał Sprawiedliwości w orzeczeniu tym wskazał również, że „taką wykładnię popiera historia legislacyjna art. 5 ust. 6 VI Dyrektywy. Punkt 6 Załącznika A do II Dyrektywy Rady 67/228/EWG z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – Struktura i procedury zastosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz., Specjalne Wydanie Angielskie 1967, s. 16) oraz art. 5 ust. 3 propozycji Komisji VI Dyrektywy, przedłożonej Radzie w dniu 29 czerwca 1973 r. (Dz. Urz. 1973 C 80, s. 1), przewidywał m.in., że wykorzystanie towarów do celów wydawania próbek lub prezentów o małej wartości, uprawnionych do sklasyfikowania jako wydatki ogólne dające prawo do zwolnienia z opodatkowania, nie były – w przeciwieństwie do zasady ogólnej – uznawane za transakcje podlegające opodatkowaniu. Wynika z tego, że w przypadku gdy prezenty nie były o niskiej wartości, takie sposoby wykorzystania towarów muszą być traktowane jako ich dostawy, choćby były dokonywane w celach związanych z prowadzonym przedsiębiorstwem”, cyt. za: J. Martini, Ł. Karpiesiuk: VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, Warszawa 2005, s. 536.

21 W doktrynie można odnaleźć pogląd, zgodnie z którym Europejski Trybunał Sprawiedliwości wręcz „przedkłada” wykładnię celowościową nad językową, w szczególności gdy efektem tej ostatniej mogłaby być zawężająca interpretacja literalna. Zob. L. Morawski, Kilka uwag na temat wykładni, (w:) Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej, (red.) S. Wronkowska, Kraków 2005, s. 35.

22 Por. B. Brzeziński, Ewolucja strategii interpretacji ustaw podatkowych w orzecznictwie Sądu Najwyższego Kandy, (w:) Regulacje prawnopodatkowe i rozwiązania finansowe, Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Gluchowskiego, Toruń 2002, s. 273–276.

łaniem się na cel i funkcjonalność regulacji, a wbrew wykładni językowej, powinna wzbudzić daleko idące wątpliwości. Wykładnia taka jest sprzeczna przede wszystkim z art. 2 Konstytucji, gdyż powoduje naruszenie zasady pewności prawa i ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, prowadząc jednocześnie do wniosków *contra legem*. Z kolei naruszenie art. 217 Konstytucji – w istocie faktyczne niezastosowanie normy z niego wynikającej – może być spowodowane, w wyniku dokonanej wykładni, rozszerzeniem zakresu obowiązku podatkowego poza granice określone przepisami polskich ustaw podatkowych.

Pomimo to dla wielu organów podatkowych oraz sądów administracyjnych nie do zaakceptowania jest literalna wykładnia art. 7 ust 2 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług, bowiem w pierwszym etapie interpretowania niejasności implementowanej regulacji polskiej muszą one odnieść się do regulacji Traktatu Stowarzyszeniowego z dnia 16 kwietnia 2003 r.<sup>23</sup>. Zgodnie z art. 2 tego aktu, od dnia przystąpienia do Unii Europejskiej nowe państwa członkowskie są związane postanowieniami Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot (...). Ponadto wskazane regulacje mają być stosowane w nowych państwach członkowskich zgodnie z warunkami określonymi w tych Traktatach. Z kolei na mocy art. 53 Traktatu Stowarzyszeniowego, wraz z przystąpieniem do Unii Europejskiej nowe państwa członkowskie uznaje się za adresatów dyrektyw i decyzji w rozumieniu artykułu 249 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską<sup>24</sup>, o ile takie dyrektywy i decyzje zostały skierowane do wszystkich Państw Członkowskich.

Implikacje art. 249 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską są zaś niezwykle doniosłe na gruncie wykładni przepisów objętych obowiązkiem implementacji. W szczególności zgodnie z ust. 3 art. 249, implementowana dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawiając jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. A zatem wskazane regulacje Traktatu stowarzyszeniowego oraz art. 249 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską obligują państwa członkowskie do implementacji *acquis communautaire* oraz takiej wykładni przepisów już przyjętych do krajowego porządku prawnego, aby pozwalała na realizację zadań stanowiących *ratio legis* dyrektywy. Warto również podkreślić, że stosowanie przepisów implementowanych do prawa krajowego w sposób naruszający istotę regulacji dyrektywy stanowi naruszenie porządku prawnego Wspólnoty<sup>25</sup>. W literaturze i orzecznictwie wykładnię uwzględniającą powyższe

23 Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z późn. zm.

24 Wersja skonsolidowana: Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.

25 Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer.

przesłanki określa się często mianem wykładni „prowspółnotowej”, „proeuropejskiej” lub „prounijnej”<sup>26</sup>.

Wobec powyższego, nie budzi wątpliwości, że w sytuacji, gdy niezgodność krajowej regulacji podatkowej z regulacją wspólnotową może być usunięta na drodze wykładni prowspółnotowej, organy podatkowe oraz sądy powinny się nią posłużyć. Będzie to jednak zabieg możliwy do wykonania tylko wtedy, gdy w wyniku zastosowania wykładni prowspółnotowej nie dojdzie to deformacji regulacji krajowej, np. poprzez pominięcie niektórych fragmentów regulacji jako niezgodnych z dokonywaną wykładnią<sup>27</sup>. W sytuacji, gdy wykładnia prowspółnotowa prowadzi do niezgodności z językową interpretacją krajowej regulacji podatkowej, wykładni prowspółnotowej zastosować nie można<sup>28</sup>. Zachodzi bowiem na tyle poważna niezgodność prawa wspólnotowego z prawem krajowym, że nie może być rozwiązana na drodze wykładni. Jedynym doraźnym rozwiązaniem, zgodnym z art. 2 i art. 217 Konstytucji, jest wówczas zastosowanie regulacji krajowej w zgodzie z jej wykładnią językową. Pomimo że takie rozwiązanie *prima facie* wydaje się z kolei rozwiązaniem niezgodnym z prawem wspólnotowym, znajduje ono jednak potwierdzenie w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, wyznaczającym granice obowiązku interpretacji prawa krajowego w zgodzie z prawem wspólnotowym<sup>29</sup>.

Warto ponadto nadmienić, że organy krajowe mogą stosować prawo wspólnotowe w sposób pośredni lub bezpośredni. Bezpośrednie stosowanie prawa ma miejsce najczęściej w odniesieniu do rozporządzeń wspólnotowych. W przypadku dyrektyw, na mocy art. 10 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, państwa członkowskie stosują prawo wspólnotowe w sposób pośredni, to jest poprzez jego implementację do krajowego porządku prawnego. Jednak, zgodnie z wyrokiem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie Ursula Becker przeciwko Finanzamt Munster–Innenstadt (C–8/81), jeżeli przepisy dyrektywy są bezwarunkowe i dostatecznie precyzyjne, a ich imple-

26 Zob. np. uchwała NSA z dnia 28 maja 2007 r., sygn. akt I FPS 5/06, LEX nr 319104, wyrok NSA z dnia 13 maja 2008 r., sygn. akt I FSK 600/07, LEX nr 371671, np. w tytułach publikacji: A. Bartosiewicz, Wykładnia prowspółnotowa prawa krajowego a skutek bezpośredni norm dyrektywy, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 2, A. Łazowski, Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do *acquis communautaire*, (w:) E. Piontek (red.), Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej, Warszawa 2003.

27 L. Morawski, Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm, „Państwo i Prawo” 2000, nr 11, s. 33.

28 A. Łazowski, Proeuropejska ..., s. 191.

29 Zob. wyrok z dnia 14 lipca 1994 r. w sprawie Paola Faccini Dori v. Recreb Srl. (C–91/92), z którego wynika, że wykonując obowiązek dokonywania wykładni prawa wewnętrznego w świetle brzmienia i celu dyrektywy, sąd krajowy nie może wykraczać poza wyraźne brzmienie przepisu prawa wewnętrznego. Do podobnej konkluzji może również prowadzić analiza wyroku z dnia 26 września 1996 r. *Criminal proceedings v. Luciano Arcato* (C–168/95), ECR 1996, s. I–04705, w którym Europejski Trybunał Sprawiedliwości wyznaczył granicę w obowiązku interpretacji prawa krajowego zgodnie z prawem wspólnotowym, wskazując, że niedopuszczalne jest nałożenie na jednostkę obowiązku przewidzianego w dyrektywie nietransponowanej do krajowego porządku prawnego. Co prawda wskazane orzeczenie dotyczy prawa karnego, jednak wobec stosowania na gruncie prawa polskiego zasady *nullum tributum sine lege*, wydaje się, że można tezę wyroku objąć również regulacje podatkowe. Por. M. Kożuch, Legalizm stosowania prawa europejskiego w postępowaniu organów administracji publicznej, (w:) Studia z prawa Unii Europejskiej, (red.) S. Biernat, Kraków 2000, s. 117. Zob. też A. Wróbel, Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, red. A. Wróbel, Kraków 2005, s. 101–102.

mentacja do krajowego porządku prawnego nie nastąpiła w przewidzianym terminie, bądź nastąpiła w sposób wadliwy, obywatel może powołać się bezpośrednio na przepisy dyrektywy przeciwko regulacjom prawa krajowego. W takiej sytuacji sąd krajowy ma obowiązek zastosowania dyrektywy z pominięciem wadliwego rozwiązania krajowego. Jednocześnie zgodnie z orzeczeniem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 października 1987 r. w sprawie *Kolpinguis Nijmegen* (C-80/86), organy państw członkowskich nie mogą się powoływać na przepisy dyrektywy, które nie zostały jeszcze transponowane do prawa krajowego albo zostały sformułowane w sposób wadliwy<sup>30</sup>, nawet w sytuacji, gdy podatnik stosuje przepisy krajowe, które są niezgodne z dyrektywą.

W analizowanym przypadku niespójności logicznej treści ustępów 2 i 3 art. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r., i wiążącą się z tym niemożliwością dokonania językowej wykładni w zgodzie z VI Dyrektywą, budzi wątpliwości możliwość odwoływania się organów krajowych do przepisów wspólnotowych w celu dokonania wykładni niejasnych przepisów krajowych. Każda wykładnia prowsполnotowa analizowanej regulacji musi bowiem zakończyć się pominięciem fragmentu regulacji polskiej w wyniku zastosowania niedozwolonej na gruncie reguł wykładni językowej zasady *per non est*. W istotnej dla analizowanego problemu opodatkowania nieodpłatnego przekazania rzeczy na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą uchwały siedmiu sędziów z dnia 28 maja 2007 r., Naczelny Sąd Administracyjny argumentował zasadność zastosowania wykładni prowsполnotowej m.in. twierdzeniem, że przy założeniu, iż przekazanie towarów na cele prowadzonej działalności gospodarczej nie podlega opodatkowaniu, część przepisu art. 7 ust 3 ustawy o podatku od towarów i usług okazałaby się zbędna<sup>31</sup>.

Z przyjęciem powyższego założenia koresponduje pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego o braku istotnych błędów w implementacji przepisów art. 5 ust 6 VI Dyrektywy na grunt polski, co Sąd bezpośrednio zestawia nie z przedmiotowym problemem zasadności opodatkowania, a z ewentualną niemożliwością bezpośredniego stosowania dyrektywy przez podatnika. Ten nieco uboczny dla rozpatrywanej sprawy wniosek paradoksalnie stał się jednak bezpośrednią podstawą do sformułowania tezy, iż „nie ma żadnych przeszkód, aby kierując się prowsпол-

30 Zob. J. Martini, Ł. Karpiesiuk, VAT..., s. 23, 25.

31 Sygn. I FPS 5/06, LEX 319104; ust. 9.19 uchwały: „Analizując bowiem wspólnie treść art. 7 ust. 2 i ust. 3, kierując się zasadą racjonalności ustawodawcy, przyjąć należy założenie, że przepisy te nie wykluczają się, lecz wręcz przeciwnie – uzupełniają się. Tym samym użytym w nich, a niezdefiniowanym jednoznacznie w ustawie sformułowaniam: „przekazanie towarów należących do przedsiębiorstwa podatnika na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem” (ust. 2) oraz „przekazanie (wręczenie) wiążące się bezpośrednio z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem” (ust. 3) należy nadać takie znaczenie, które doprowadziłoby do ich korelującego ze sobą rozumienia”. Warto jednak zauważyć, że przywołanej argumentacji NSA brak odniesienia do faktu, że ust. 2 art. 7 zawiera wyjątek od zasady wprowadzonej w art. 5, zaś zgodnie z utrwalonymi w doktrynie poglądami wyjątków nie wolno mnożyć. „W związku z tym większe znaczenie dla odkodowania normy prawnej ma fragment przepisu art. 7 ust 2 ustawy o VAT, w którym stanowi się o przekazaniu na cele inne niż związane z przekazaniem na cele przedsiębiorstwa” – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Glosa..., s. 116.



notową wykładnią przepisów art. 7 ust 2 i ust 3 podatku od towarów i usług w ich brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 maja 2004 r. do dnia 31 maja 2005 r., ustalić ich rozumienie w zgodzie z wykładnią i celem art. 5 ust 6 VI Dyrektywy. Oznacza to, że przepisy te należałoby interpretować tak, że każde nieodpłatne wydanie towarów przez podatnika (czyli przekazanie ich poza przedsiębiorstwo), stanowiących część jego majątku związanego z działalnością gospodarczą, jeżeli podatek naliczony związany z tymi towarami został odliczony, stanowi dostawę towarów za wynagrodzeniem (a w konsekwencji podlega opodatkowaniu) – bez względu na to, czy zostało dokonane w ramach działalności gospodarczej, czy też do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyłączeniem przypadków, gdy podatnik w związku ze swoją działalnością przekazuje prezenty o małej wartości lub próbki<sup>32</sup>.

Czy jednak Naczelny Sąd Administracyjny postąpił słusznie, nakazując *de facto* pominięcie wojewódzkiemu sądowi administracyjnemu, na wniosek którego doszło do podjęcia uchwały, w procesie stosowania wykładni przy ponownym rozpoznaniu sprawy, tę część przepisu art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, w której mowa o przekazaniu na cele inne niż związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Rozstrzygnąć ten dylemat można jedynie, zastanawiając się dlaczego sąd z jednej strony uznał, że „wykładnia językowa przepisów art. 7 ust. 2 i ust. 3 napotyka poważne trudności co do rozumienia norm w nich zawartych”, z drugiej zaś uznał, że „trudno mówić o braku lub istotnie błędnej implementacji przepisów art. 5 ust. 6 VI Dyrektywy”. Jak może się wydawać, przyczyną niedostrzegania, w niepoddającej się wykładni językowej regulacji krajowej, konsekwencji nieprawidłowej transpozycji przepisu VI Dyrektywy, może być uznanie pierwszeństwa konstytucyjnej zasady ochrony równowagi finansów publicznych przed zasadą ochrony interesu jednostki. Jednak wobec przedstawionych wyżej argumentów wydaje się zasadne twierdzenie o niezgodności takiej interpretacji ze wskazanymi regulacjami Konstytucji oraz orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, a także ugruntowanymi poglądami doktryny.

4. Począwszy od dnia 1 czerwca 2005 r. z treści przepisu art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług wyeliminowano fragment wskazujący na konieczność opodatkowania czynności przekazania towarów na cele związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem. Dzięki temu zabiegowi art. 7 ust. 3 uzyskał brzmienie: „przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywania drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek”, zamiast – jak to było do 31 maja 2005 r. – „przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywania prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli ich przekazanie (wręczenie) wiązało się bezpośrednio przez podatnika przedsiębiorstwem<sup>33</sup>”. Mogło się wydawać, że wprowadzona zmiana będzie miała ważne znaczenie nie

32 Ust. 9.16 uchwały.

33 Art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 90, poz. 756.

tylko dla wykładni przepisów dotyczących opodatkowania próbek i prezentów, lecz przede wszystkim dla wykładni przepisów dotyczących opodatkowania nieodpłatnego przekazania w ogóle<sup>34</sup>. Stało się jednak inaczej. Wprowadzona modyfikacja spowodowała istotne odstępstwo od regulacji wynikającej ze zdania 2 art. 5 ust 6 VI Dyrektywy. O ile na gruncie poprzedniej redakcji przepisu można było przynajmniej próbować uzasadniać prawidłowość implementacji z uwagi na częściowo dosłowną zbieżność tłumaczenia, o tyle od dnia 1 czerwca 2005 r. nastąpiło zróżnicowanie nie tylko treści dających się wyinterpretować z obu regulacji, ale również zróżnicowanie warstwy gramatycznej. Stan taki uzasadnia pogląd o trwającej nieprzerwanie od wskazanej daty nieprawidłowości implementacji przepisu VI Dyrektywy do polskiego systemu prawa. Sytuacji również nie poprawiło wejście w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy Rady nr 112 w sprawie wspólnego podatku od wartości dodanej<sup>35</sup>, gdyż jej regulacje nie wprowadziły istotnych zmian w analizowanym obszarze.

Jeżeli wadliwość implementacji występująca przed dniem 1 czerwca 2005 r. mogła budzić liczne i zasadne kontrowersje co do wpływu na sposób wykładni regulacji krajowych, to tym bardziej wątpliwości musi budzić nowa redakcja przepisu. Z jego wykładni językowej wynika bowiem, że art. 7 ust. 2 pomija takie nieodpłatne przekazania towaru, które zostały dokonane na cele związane z przedsiębiorstwem. Nie stanowi więc dostawy, o której mowa w art. 5 ust.1 pkt 1, przekazanie przez podatnika bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa, na cele związane z tym przedsiębiorstwem, nawet jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów.

W zaistniałej sytuacji wadliwości implementacji analizowanego przepisu nie można już uzasadniać zastosowania wykładni celowościowej – to jest zgodnej z celem art. 16 Dyrektywy nr 112 – powołaniem się na art. 249 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Postępowanie takie byłoby sprzeczne z wskazanym orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz poglądami doktrynalnymi. W konsekwencji, aby nie naruszać zasad wynikających z obowiązującej Konstytucji, w szczególności art. 2 oraz art. 217, przedmiotu opodatkowania nie można domniemywać, wyznaczając jego zakres w oparciu o wykładnię celowościową lub prowsólnotową. Prowadziłoby to bowiem do rozszerzenia obowiązku podatkowego na czynności, które w świetle wykładni językowej nie są objęte tym obowiązkiem.

Stanowisko takie znajduje również odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym, w którym obecnie dominuje pogląd, że jedynie nieodpłatne wydanie towa-

34 Por. Komentarz do ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, (w:) A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT..., Aneks.

35 Dyrektywa Rady nr 112 z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE. L. 06.347.1).

ru na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą podlega opodatkowaniu<sup>36</sup>.

Jednak rozpatrując przedmiotowe zagadnienie w kontekście konfliktu wartości konstytucyjnych, należy zauważyć, że o ile sądy administracyjne podzielają stanowisko zaprezentowane powyżej, o tyle nie znajduje ono uznania w interpretacjach indywidualnych, dokonywanych przez izby skarbowe na podstawie art. 14b § 1 i § 6 Ordynacji podatkowej. W wielu tego typu interpretacjach wydanych w 2008 r., opublikowanych na stronach Ministerstwa Finansów, można odnaleźć następującą frazę: „ (...) ponieważ interpretacja art. 7 ust. 2 ustawy w oparciu o wykładnię wyłącznie gramatyczną budzi pewne wątpliwości, zatem nie może stanowić jedynej podstawy do dokonanych rozstrzygnięć. Dla wyjaśnienia zakresu przedmiotowego opodatkowania podatkiem od towarów i usług wynikającego z tych norm, koniecznym jest sięgnięcie do wykładni o charakterze kompleksowym<sup>37</sup>. Jak łatwo zorientować się, ta fraza językowa jest zaczerpnięta z ust. 9.2 uzasadnienia do powoływanej już uchwały 7 sędziów z dnia 28 maja 2007 r. Uchwała ta dotyczy jednak stanu prawnego sprzed dnia 1 czerwca 2005 r., więc trudno wskazać racjonalne przesłanki posługiwania się zawartą w niej argumentacją w obecnym stanie prawnym.

Pojawia się zatem pytanie o wymiar konstytucyjny postępowania organów podatkowych prezentujących czysto instrumentalne podejście do problemu wykładni przepisów implementowanych. Prawdą jest, że wyroki sądów administracyjnych, stanowiąc rozstrzygnięcia w konkretnych, indywidualnych sprawach, nie posiadają mocy wiążącej inne organy stosujące prawo. Pomimo to ich rozstrzygnięcia w omawianym zakresie powinny, u organów stosujących prawo, wzbudzić chociaż refleksję dotyczącą celowości wydawania interpretacji lub decyzji, które w postępowaniu sądowo-administracyjnym zostaną uchylone.

Stan taki pozwala uznać, że jurysdykcyjne postępowanie podatkowe charakteryzuje się marginalizacją stosowania zasady materialnej sprawiedliwości opodatkowania. Może też uzasadniać pogląd o dominacji konstytucyjnej wartości równowagi finansów publicznych nad ochroną indywidualnego interesu jednostki, przynajmniej na gruncie interpretacji dokonywanych przez organy podatkowe w przedmiotowej kwestii.

**5.** Przeprowadzona analiza konsekwencji stosowania implementowanej do polskiego systemu prawa regulacji dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług nieodpłatnego przekazania towarów na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, w kształcie obowiązującym począwszy od dnia

36 Zob. wyroki WSA w Warszawie: z dnia 17 sierpnia 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 984/07; z dnia 5 października 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 1255/07; z dnia 10 października 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 1444/07; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 152/07 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 2008 r., sygn. akt I FSK 600/07.

37 Zob. np. pismo z dnia 10 lipca 2008 r. Izby Skarbowej w Warszawie, IP-PP2-443-628/08-3/MS oraz pismo z dnia 1 października 2008 r. Izby Skarbowej w Poznaniu, ILPP2/443-612/08-2/AK.

przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, pozwala na stwierdzenie zachodzenia kolizji wartości konstytucyjnych. Konflikt wartości konstytucyjnych w analizowanym przypadku sprowadza się do preferowania przez organy podatkowe wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga finansów publicznych względem ochrony indywidualnych praw jednostki, poprzez naruszanie przepisów art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Do naruszeń Konstytucji dochodzi wskutek wadliwej implementacji regulacji art. 5 ust. 6 VI Dyrektywy dotyczącej podatku od wartości dodanej. Przedmiot i zakres opodatkowania, zgodnie z art. 217 Konstytucji, musi bowiem jednoznacznie wynikać z przepisów polskiej ustawy, a skoro dany stan z przepisów tych nie wynika, to należy uznać go za pozostający poza zakresem opodatkowania. Próby indywidualnego określania zakresu przedmiotowego przez organy podatkowe w drodze wydawania decyzji oraz indywidualnych interpretacji zgodnie z art. 14b §1 i § 6 Ordynacji podatkowej – w oparciu o tzw. wykładnię kompleksową, sprowadzającą się zazwyczaj do wykładni celowościowej, dokonywanej bezpośrednio w zgodzie z regulacjami wspólnotowymi – muszą być uznane za działania *contra legem*. Powinno stać się tak zawsze wówczas, gdy wadliwość implementacji jest na tyle istotna, że wykładnia prowsólnotowa nie prowadzi do tych samych wniosków co wykładnia językowa polskiej regulacji.

Analizowany konflikt wartości konstytucyjnych jest tym bardziej wyrazisty, iż według Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w sytuacji sporu między podatnikiem i krajowym organem podatkowym, prawo do odwołania się do postanowień dyrektywy ma wyłącznie podatnik, a nie państwo. Państwo bowiem nie może obciążać podatnika konsekwencjami nieprecyzyjnej implementacji.

Można sądzić, że dobrym rozwiązaniem, zapewniającym znaczne ograniczenie ilości i skali ewentualnych kolizji wartości konstytucyjnych, może być nadawanie regulacjom implementowanym takiej postaci językowej, aby ich wykładnia gramatyczna była zgodna z interpretacją przepisów wspólnotowych, dokonywaną przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości.

# PRAWO DO SKORYGOWANIA DEKLARACJI W PODATKU VAT A ZASADA RÓWNOŚCI WOBEC PRAWA

BOGUMIŁ PAHL, MARIUSZ CHARKIEWICZ

## Uwagi ogólne

Przepisy Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> przewidują dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego: *ex lege* (w związku z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania), a także z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Podatnik w składanej deklaracji dokonuje więc samoobliczenia podatku. Podkreślić należy, że jest to proces skomplikowany i niejednokrotnie wymaga fachowej wiedzy prawniczej<sup>2</sup>. Niełatwo więc, w szczególności u podatników, którzy nie korzystają usług profesjonalistów, o popełnienie błędu.

W praktyce łatwo to dostrzec w zakresie stosowania przepisów regulujących konstrukcję podatku od towarów i usług, m.in. poprzez naruszanie zasady technicznej związanej z zaliczaniem określonego zdarzenia do właściwego czasookresu. Do końca kwietnia 2004 r., zgodnie z art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>3</sup>, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi pobrano co najmniej połowę ceny (przedpłata, zaliczka, zadatek, rata), obowiązek podatkowy powstawał z chwilą przyjęcia zapłaty, z zastrzeżeniem ust. 7b, ust. 8b pkt 2–4, 7 i 9–13 oraz ust. 8c i 8d.

W kwestii opodatkowania zaliczek stan prawny zmienił się diametralnie, albowiem począwszy od dnia 1 maja 2004 r. w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>4</sup>, zgodnie z art. 19 ust. 11 tejże ustawy, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzyma-

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) – dalej powoływana jako o.p.

2 P. Krawczyk, Problem konstytucyjności zawieszenia prawa do składania korekty deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług, (w:) L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008, s. 104 i n.

3 Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

4 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) – dalej powoływana jako ustawa o VAT.

no część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części. Naruszenie tego przepisu przez podatnika wskutek zastosowania „starych” zasad rozliczania podatku VAT oraz ujawnienie tego zdarzenia w toku prowadzonej kontroli podatkowej skutkuje pociągnięciem go do odpowiedzialności karnoskarbowej. Podatnik nie ma przy tym możliwości złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji, gdyż ogranicza go w tym zakresie art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej. Złożenie zaś takiej korekty „uchroniłoby” podatnika przed odpowiedzialnością karnoskarbową. Niezrozumiałe jest jednak to, że zupełnie odmienne zasady korygowania deklaracji przewiduje ustawa o kontroli skarbowej<sup>5</sup>, co w konsekwencji rodzi wątpliwości w zakresie zgodności art. 81b § 3 o.p. z art. 32 Konstytucji RP<sup>6</sup>.

Powołany przepis, ograniczający prawo podatnika podatku VAT do złożenia korekty deklaracji w podatku VAT został uchylony z dniem 1 grudnia 2008 r. mocą ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>7</sup>. Niemniej jednak jest on w dalszym ciągu stosowany w sprawach podatkowych prowadzonych na gruncie „starego” stanu prawnego, co może budzić poważne wątpliwości z punktu widzenia zasad wyrażonych w obowiązującej ustawie zasadniczej.

## I Korekta deklaracji w trybie przepisów o.p.

Istotą korekty deklaracji jest wyeliminowanie błędu, który popełniono przy sporządzaniu pierwotnej deklaracji. Regulacje w tym zakresie zwiera zarówno o.p., jak i ustawa o kontroli skarbowej. Na mocy art. 81 § 1 o.p. podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Uprawnienie to nie jest jednak nieograniczone w czasie i w pewnych okolicznościach ulega zawieszeniu. Zgodnie z art. 81b § 1 pkt 1 o.p., uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej, a także postępowania podatkowego, przy czym w tym drugim przypadku przysługuje ono w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje zatem również w okresie pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej a ewentualnym wszczęciem postępowania podatkowego. Jeżeli więc podatnik zgodzi się ze stanowiskiem organu wyrażonym w protokole kontroli i dokona korekty złożonej uprzednio deklaracji,

5 Ustawa z dnia 28 września 1991 r o kontroli skarbowej, tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 z późn. zm. – dalej powoływana jako u.o.k.s.

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

7 Dz.U. Nr 209, poz. 1320.

nie nastąpi wszczęcie postępowania podatkowego, gdyż zbędna jest ingerencja organu podatkowego w formie decyzji celem zmiany wysokości zobowiązania podatkowego. Wysokość zobowiązania podatkowego w takim przypadku została już zmieniona przez podatnika.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji uregulowane w o.p. doznaje jednak istotnego ograniczenia. Z art. 81b § 3 o.p. wynika bowiem, iż skorygowanie deklaracji nie przysługuje po zakończeniu kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług. W tym przypadku każdorazowe stwierdzenie nieprawidłowości w tym podatku skutkuje koniecznością wszczęcia postępowania podatkowego celem decyzyjnego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, nawet wówczas, gdy z ustaleniami zawartymi w protokole zgadza się kontrolowany. Nie może on w takim przypadku złożyć prawnie skutecznej korekty deklaracji po zakończeniu kontroli.

## II Korekta deklaracji w oparciu o przepisy ustawy o kontroli skarbowej

Odmienne zasady korygowania deklaracji przewiduje u.o.k.s. Na mocy ustawy z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>8</sup>, która weszła w życie w dniu 11 listopada 2006 r., wprowadzono możliwość korygowania deklaracji podatkowych w toku kontroli skarbowej. Z mocy art. 14c u.o.k.s. uprawnienie do skorygowania deklaracji, określone w art. 81 o.p., ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego w zakresie objętym tym postępowaniem, z zastrzeżeniem ust. 2. Zgodnie zaś z ust. 2 art. 14 u.o.k.s. kontrolowany może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 o.p., skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową.

W przeciwieństwie do art. 81b § 3 o.p. ustawa o kontroli skarbowej nie zawiera ograniczenia w uprawnieniu do korygowania deklaracji po kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług. Art. 14c u.o.k.s. stanowi zatem *lex specialis* w odniesieniu do art. 81b o.p., który określa ogólne reguły realizacji prawa do korekty deklaracji.

Dokonując porównania art. 14c u.o.k.s. oraz art. 81b o.p., nasuwa się wniosek o nieuzasadnionym odmiennym traktowaniu podatników, przynajmniej w zakresie postępowań dotyczących podatku od towarów i usług. Owa odmiennność sprowadza się do tego, że podmiot kontrolowany przez organy kontroli skarbowej może dokonać skorygowania deklaracji w podatku od towarów i usług po kontroli podatkowej przeprowadzonej przez ten organ. Uprawnienia takiego nie ma nato-

miast podmiot kontrolowany przez organ podatkowy. Tym samym organ podatkowy po zakończeniu kontroli podatkowej wszczyna postępowanie podatkowe celem określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług w innej wysokości niż zadeklarowana przez podatnika.

Istotnymi dolegliwościami, które mogą dotknąć podatnika skontrolowanego przez organ podatkowy, a których może uniknąć podatnik kontrolowany przez organ kontroli skarbowej, jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe, określone w art. 109 ust. 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz odpowiedzialność karnoskarbowa<sup>9</sup>. Tej ostatniej można uniknąć z uwagi na art. 16a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – kodeks karny skarbowy<sup>10</sup>. Zgodnie z tym przepisem nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów o.p. lub u.o.k.s., korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

### III Zasada równości wobec prawa

Zgodnie z art. 32 Konstytucji RP wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Równość wobec prawa należy rozumieć więc tak, iż wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w stopniu równym mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących, czy też faworyzujących<sup>11</sup>.

Zasada równości wobec prawa odnosi się do sfery stanowienia prawa podatkowego oraz do sfery stosowania prawa. Można zatem mówić o równości wobec prawa podatkowego, czyli jednakowym stosowaniu prawa podatkowego wobec wszystkich adresatów normy podatkowej oraz o równości w prawie podatkowym, czyli o stanowieniu takiego prawa podatkowego, które ani nie dyskryminuje, ani nie uprzywilejowuje adresatów norm prawnopodatkowych. Szczególne znaczenie posiada zasada równości w prawie podatkowym. Wymaga ona bowiem, by podmioty charakteryzujące się określoną wspólną cechą traktować pod względem podatkowym tak samo. Równość w prawie podatkowym oznacza także akceptację dla odmiennego opodatkowania według ekonomicznej zdolności płatniczej. Z tych też względów zasada równości w prawie podatkowym bywa

9 P. Pietrasz, *Procedury kontrolne – problemy praktyczne*, (w:) *Ordynacja podatkowa w praktyce*, Białystok 2007, s. 67 i n., A. Melezini, *Uwagi do referatu pt. Procedury kontrolne – problemy praktyczne*, (w:) *Ordynacja podatkowa w praktyce*, Białystok 2007, s. 89 i n. oraz P. Krawczyk, *Problem konstytucyjności zawieszenia prawa do składania korekty w zakresie podatku od towarów i usług*, (w:) L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 103 i n.

10 Dz.U. Nr 83, poz. 930 ze zm.

11 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 listopada 1997 r., sygn. akt K 22/97, OTK ZU 1997, nr 3–4, poz. 41 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 lipca 2005 r., sygn. akt VI SA/Wa 616/05, LEX nr 190562.



traktowana jako jedna z „supernorm” zapewniających właściwe stosowanie prawa podatkowego<sup>12</sup>.

Mając to na uwadze, niezrozumiałe zatem jest (było) odmienne traktowanie podatników na gruncie przepisów regulujących kontrolę skarbową oraz kontrolę podejmowaną przez organy podatkowe, co bez wątplenia godzi w konstytucyjną zasadę równości wobec prawa oraz zasadę sprawiedliwości społecznej. Różnicowanie podmiotów prawa (podatników) jest dopuszczalne na gruncie zasady równości, jeżeli jest zgodne z zasadą sprawiedliwości społecznej. W omawianym przypadku nie można mówić o jakiegokolwiek sprawiedliwości społecznej. Nie jest bowiem uzasadnione, co należy jeszcze raz podkreślić, traktowanie w odmienny sposób podmiotów w zależności od tego, jaki organ prowadzi postępowania, których cel tak naprawdę jest ten sam – prawidłowa realizacja zobowiązania podatkowego.

## IV Wnioski

Analiza regulacji prawnych w zakresie możliwości złożenia korekty deklaracji w podatku od towarów i usług wskazuje, że ustawodawca odmienne traktuje podmioty w zależności od organu prowadzącego postępowanie kontrolne, co w sposób jednoznaczny narusza art. 32 Konstytucji RP. Oczywiście, nie można kwestionować konieczności poprawnego rozliczenia podatkowego, niemniej jednak takie różnicowanie podatnika, który naruszył tylko zasadę techniczną związaną z zaliczeniem określonego zdarzenia do właściwego czasookresu, jest niedopuszczalne i to nawet nie tylko w świetle zasady równości wobec prawa, ale i konstytucyjnej zasady państwa prawnego, ujętej w art. 2 Konstytucji RP.

Na zakończenie dodać należy, że w obecnym stanie prawnym, tj. obowiązującym od 1 grudnia 2008 r., przedstawiona nieprawidłowość związana z ograniczeniem prawa do korekty deklaracji została uchylona. Podyktowana była ona jednak nie niekonstytucyjnością art. 81b § 3 o.p., tylko uproszczeniem przepisów w zakresie podatku od towarów i usług, w tym zniesieniem i zmniejszeniem barier i ograniczeń formalnoprawnych wynikających z dotychczasowych uregulowań<sup>13</sup>. Tak więc z przykrością trzeba stwierdzić, że ustawodawca „nie widział” w analizowanej regulacji jej niezgodności z konstytucją, ale wskutek nowelizacji o.p. „nieświadomie” uchylił przepis naruszający zasadę wyrażoną w art. 32 ustawy zasadniczej.

12 A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, (w:) T. Dębowska–Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa*. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 377.

13 Zob. uzasadnienie do ustawy z dnia 7 listopada 2008 o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

# PROKONSTYTUCYJNA WYKŁADNIA PRZEPISÓW REGULUJĄCYCH OPODATKOWANIE PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG DOSTAWY TOWARÓW W SYSTEMIE TAX FREE

WOJCIECH STACHURSKI

W ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, podobnie jak w poprzedzającej ją ustawie z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>2</sup>, zawarte zostały szczególne rozwiązania dotyczące dostawy towarów i zwrotu podatku podróżnym. W przyjętym przez ustawodawcę „Systemie zwrotu podatku podróżnym” (tak zatytułowany jest rozdział 6 u.p.t.u.), potocznie zwanym jako Tax Free, dają się wyróżnić dwa powiązane ze sobą uprawnienia – z jednej strony prawo podróżnego do zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towaru, który został następnie wywieziony za granicę Wspólnoty, z drugiej zaś prawo podatnika do zastosowania w odniesieniu do dostawy takiego towaru 0% stawki podatku. Skorzystanie z każdego z tych uprawnień obwarowane zostało szeregiem warunków, które winny być spełnione oddzielnie przez podatnika i podróżnego. Mimo to, między uprawnieniem podatnika i podróżnego istnieje tego typu zależność, że bez spełnienia pewnych warunków przez jeden z tych podmiotów nie może być realizowane uprawnienie drugiego i na odwrót. Powyższe sprzężenie pozwala na prawidłowe funkcjonowanie całego systemu, o ile każda ze stron rzetelnie wypełnia swoje warunki. Jeżeli natomiast któraś z nich, bez udziału i świadomości drugiej, ucieka się do oszustwa podatkowego, wówczas rodzi się pytanie o zakres odpowiedzialności jej kontrahenta. Dotyczy to w szczególności odpowiedzialności podatkowej podatnika za posłużenie się przez podróżnego przy zwrocie podatku sfałszowanymi dokumentami.

Zgodnie z art. 126 ust. 1 u.p.t.u., podróżny, czyli osoba fizyczna niemająca stałego miejsca zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ma prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione poza terytorium Wspólnoty w bagażu osobistym podróżnego. Zwrot podatku może być dokonany, jeżeli podróżny wywiózł zakupiony towar poza terytorium Wspólnoty nie później niż w ostatnim dniu trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonał zakupu – art. 128 ust. 1 u.p.t.u. Podstawą do dokonania zwrotu podatku jest przedstawienie przez podróżnego imiennego dokumentu („Zwrot VAT podróżnym TAX FREE”),

1 Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm. Ustawa ta w dalszej części przywoływana jest w skrócie u.p.t.u.

2 Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

wystawionego przez sprzedawcę i zawierającego w szczególności kwotę podatku. Wywóz towaru powinien być potwierdzony na tym dokumencie przez urząd celny stemplem zaopatrzonym w numerator, po okazaniu przez podróżnego wywozonego towaru i sprawdzeniu zgodności danych dotyczących podróznego zawartych w tym dokumencie z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość – art. 128 ust. 2 i 3 u.p.t.u. Zwrotu podatku podróznemu może dokonywać sprzedawca, jeżeli spełnia określone w ustawie warunki, albo uprawniony do tego podmiot – art. 127 ust. 5 u.p.t.u. Do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróznemu, sprzedawca stosuje stawkę podatku 0%, pod warunkiem, że przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc otrzymał dokument Tax Free, zawierający potwierdzenie wywozu tych towarów poza terytorium Wspólnoty.

Z powyższego wynika, że kluczowym dla realizacji prawa podróznego do zwrotu podatku, a także prawa podatnika do zastosowania 0% stawki podatku jest potwierdzenie wywozu towaru za granicę, odzwierciedlone na dokumencie Tax Free odciskiem stempla urzędu celnego. Cały system zwrotu podatku podróznym opiera się na założeniu faktycznego wywozu towarów poza granicę Wspólnoty i bez tego wywozu ani podróżny, ani podatnik nie powinni korzystać ze wspomnianych uprawnień. Problem jednak w tym, że przyjęty w owym systemie mechanizm potwierdzania wywozu towaru w formie odcisku pieczęci nie chroni dostatecznie podatników przed nieuczciwością podróznym, którzy – jak pokazuje praktyka – posługując się różnymi technikami, mogą te odciski w prosty sposób fałszować<sup>3</sup>. Podatnicy, chcąc skorzystać z preferencyjnej stawki podatku, powinni oczywiście sprawdzać, czy na przedłożonych im dokumentach Tax Free znajdują się autentyczne odciski pieczęci urzędów celnych. Jednak faktyczne możliwości tej kontroli są znacznie ograniczone, bowiem jedynym źródłem porównania odcisku stempla urzędu celnego na dokumencie Tax Free jest jego wzorec opisany w rozporządzeniu Ministra Finansów z 26 kwietnia 2004 r. w sprawie określenia wzorów: znaku informującego podróznym o możliwości zakupu w punktach sprzedaży towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług, imiennego dokumentu będącego podstawą do dokonania zwrotu podatku podróznym oraz stempla potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty<sup>4</sup>. Zgodnie z treścią załącznika nr 3 do tego rozporządzenia, stempel potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty ma kształt prostokąta o wymiarach 47 x 25 mm. W centralnej części stempla umieszczone są: pięcicyfrowy numer, zmieniający się przy każdorazowym przystawieniu stempla oraz datownik – w układzie RR-MM-DD (dwucyfrowe oznaczenie roku, dwucyfrowe oznaczenie miesiąca i dwucyfrowe oznaczenie dnia). Wysokość cyfr w tej części stempla wynosi 3,5 mm. W górnej części stempla znajduje się nazwa urzędu celnego w rozumieniu przepisów celnych. Pod nazwą urzędu celnego umieszczo-

3 W tym zakresie Autor bazuje na własnych obserwacjach tego typu spraw rozstrzyganych w sądach administracyjnych.

4 Dz.U. Nr 88, poz. 838.

ny jest sześciocyfrowy kod identyfikacyjny oddziału celnego, na terenie którego znajduje się dany punkt potwierdzeń wywozu, a obok niego czterocyfrowy numer stempla. Przed numerem kodu, po numerze kodu, a także przed numerem stempla i po numerze stempla, umieszczone są gwiazdki. Wysokość liter i cyfr znajdujących się w górnej części stempla wynosi 3 mm. W dolnej części stempla znajduje się napis „VAT-ZWROT”, którego litery mają 4 mm wysokości. Przed tym napisem, a także po nim, umieszczone są krzyżyki.

Powyższy opis stempla pozwala podatnikowi jedynie na sprawdzenie, czy odciski stempli znajdujące się na przedstawionych mu przez podróżnych dokumentach Tax Free zawierają wszystkie wymagane elementy. Jeżeli natomiast chodzi o dokładny wygląd tych elementów, to w tym zakresie nie istnieje żaden wzorzec porównawczy. W przedstawionym opisie nie został bowiem określony krój liter, grubość i kąty nachylenia kreski. Podatnik nie ma też możliwości porównania odcisków stempla z jego wzorem graficznym, ponieważ taki wzorzec nie istnieje. Przepisy cyt. rozporządzenia nie przewidują też innych możliwości sprawdzenia przez podatnika, czy podróżny w rzeczywistości wywiózł towar poza terytorium Wspólnoty.

Niezależnie od powyższego trzeba też podkreślić, że podróżny może nabyty w kraju towar wywieźć poza obszar Wspólnoty opuszczając jej terytorium z innego państwa członkowskiego. W takim przypadku zwrot podatku, a w konsekwencji także możliwość zastosowania przez podatnika preferencyjnej stawki podatku przysługuje, jeżeli dokument Tax Free został potwierdzony przez urząd celny, przez który towar został wywieziony z terytorium Wspólnoty – art. 128 ust. 5 u.p.t.u. Tyle tylko, że polski prawodawca nie określił, bo też i nie mógł, wzoru odcisku pieczęci urzędów celnych innych państw członkowskich. Można więc stwierdzić, że zweryfikowanie przez polskiego podatnika autentyczności odcisków takich pieczęci na przedłożonych mu przez podróżnego dokumentach Tax Free jest podwójnie utrudnione.

W konsekwencji podatnik, dysponując tak ograniczonymi możliwościami zweryfikowania autentyczności odcisku stempla na dokumencie Tax Free przedłożonym mu przez podróżnego lub podmiot dokonujący zwrotu podatku, zmuszony jest podejmować ryzykowną decyzję o zastosowaniu lub nie wobec danej dostawy towaru stawki 0% podatku.

Taki stan rzeczy może więc budzić poważne zastrzeżenia, głównie w kontekście wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP<sup>5</sup> zasady demokratycznego państwa prawa urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Regulacja ta została oceniona przez Trybunał Konstytucyjny jako fundament konstytucyjnego porządku prawnego, mający zasadnicze znaczenie dla sytuacji prawnej obywateli i organów władzy państwowej<sup>6</sup>. Trybunał wywiódł z niej szereg zasad szczegółowych,

5 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483, ze zm.).  
6 Zob. wyrok z 21 marca 2001 r., sygn. akt K. 24/00, OTK 2001, z. 3, poz. 51.

w tym: zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę bezpieczeństwa prawnego, zasadę sprawiedliwości społecznej. Wskazał między innymi, że ochrona zaufania obywatela do państwa i prawa opiera się na pewności prawa, czyli takim zespole jego cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne – umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o możliwie pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich i jej działania mogą za sobą pociągnąć<sup>7</sup>. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że w państwie prawa rozstrzygnięcia organów państwa nie mogą być zaskakujące i nieprzewidywalne, nie mogą stanowić pułapki dla obywateli<sup>8</sup>. W katalogu wartości składających się na konstytucyjną zasadę sprawiedliwości mieści się tworzenie warunków zdrowego i stabilnego rozwoju gospodarczego państwa<sup>9</sup>. Oddzielnie przedmiotem rozważań Trybunału była problematyka sprawiedliwości podatkowej. Trybunał uznał swobodę ustawodawcy w kształtowaniu systemu podatkowego<sup>10</sup>, ale też zwrócił uwagę, że obciążanie podatników następstwami zdarzeń, na które nie mieli wpływu, narusza zasadę sprawiedliwości społecznej w rozumieniu art. 2 Konstytucji<sup>11</sup>.

Należy podkreślić, że Konstytucja nie jest po to, aby być, lecz po to, aby ją stosować<sup>12</sup>. Oczywiście, obok samej Konstytucji istnieją także inne źródła prawa, w tym między innymi ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe czy też rozporządzenia. Uwzględniając jednak zasadę domniemania zgodności aktów normatywnych niższego rzędu z postanowieniami Konstytucji<sup>13</sup>, stosując prawo, należy w razie wątpliwości przyjmować takie znaczenie przepisów, które nie będzie kolidowało z normami konstytucyjnymi (tzw. prokonstytucyjna wykładnia przepisów prawa).

Na potrzebę dokonywania prokonstytucyjnej wykładni przepisów prawa od początku swej działalności zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny<sup>14</sup>. Przy tym stale przewijającym się elementem w orzecznictwie NSA jest tzw. prowolnościowa wykładnia przepisów prawa. Ideę, która legła u jej podstaw, przedstawiono w postaci twierdzenia, że w państwie praworządnym (respektującym zasady demokratycznego państwa prawnego) działania władzy publicznej muszą znajdować wyraźne umocowanie w przepisie ustawy. Inaczej niż w przypadku jednostki, dozwolone jest dla władzy państwowej jedynie to, co przewiduje obowiązujące prawo, a nie to, czego prawo nie zabrania. Niejasności dotyczące sytuacji prawnej jednostki, wynikające z nieostro zakreślonych

7 Zob. wyrok z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K.48/04, OTK–A 2005, z. 2, poz. 15.

8 Zob. wyroki: z 20 listopada 1996 r., sygn. akt K.27/95, OTK 1996, z. 6, s. 50; z 3 czerwca 2002 r., sygn. akt K.26/01, OTK–A 2002, z. 4, poz. 40.

9 Zob. wyrok z 19 lutego 2001 r., sygn. akt SK 14/00, OTK 2001, z. 2, poz. 31.

10 Zob. wyroki: z 17 stycznia 2001 r., sygn. akt K. 5/00, OTK 2001, z. 1, poz. 2; z 27 lutego 2002 r., sygn. akt K.47/01, OTK ZU 2002 nr 1A, poz. 6.

11 Zob. wyrok z 27 lutego 2002 r., sygn. akt K. 47/01, OTK–A 2002, z. 1, poz. 6.

12 Dyrektywa bezpośredniego stosowania przepisów Konstytucji płynie wprost z treści art. 8 ust. 2.

13 Zob. wyroki TK: z 7 lutego 2001, sygn. akt K. 27/00, OTK 2001, z. 2, poz. 29; z 25 lutego 2002 r., sygn. akt SK 29/01, OTK–A 2002, z. 1, poz. 5.

14 Zob. wyrok z 26 października 1984 r., sygn. akt II SA 1161/84, ONSA 1984, nr 3 poz. 48.

granic i składników reglamentacji administracyjnoprawnej różnych zachowań powinny być w takim razie, co do zasady, tłumaczone na jej korzyść – „pro-wolnościowo”.<sup>15</sup> Tylko wtedy można podatnikowi zarzucić niedopełnienie jego obowiązku, gdy treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a nadto podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku, wynikającego z przepisu prawa<sup>16</sup>.

W tym duchu powinny być też interpretowane przepisy regulujące zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy towarów w systemie Tax Free, a w szczególności przepis art. 129 ust. 1 u.p.t.u., mówiący o prawie podatnika do zastosowania stawki 0% podatku. W odniesieniu do tej regulacji prawnej, w świetle przywołanej zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, uzasadniona jest teza, że bez wykazania, iż podatnik wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności mógł i powinien przypuszczać, że na przedłożonym mu dokumencie Tax Free nie znajduje się autentyczny odcisk stempla urzędu celnego, nie można go pozbawiać prawa do zastosowania 0% stawki podatku<sup>17</sup>. Podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji zdarzeń całkowicie od niego niezależnych.

Jednak w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego kilkakrotnie wyrażony został pogląd, że skoro podstawą zastosowania stawki 0% podatku ma być dokument stwierdzający określone zdarzenie, to nie powinno budzić wątpliwości, że chodzi tu o dokument cechujący się poprawnością materialną, a zatem taki dokument, który faktycznie potwierdza wywóz towaru. Dodawano przy tym, że w przypadku, gdy dokument Tax Free nie odzwierciedla rzeczywistego dokonania wywozu, dokument taki nie daje sprzedawcy prawa do zastosowania stawki 0%. W tej sytuacji dysponowanie przez sprzedawcę dokumentem Tax Free stanowi jedynie formalny warunek, który sam w sobie nie uprawnia do zastosowania stawki 0%, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w postaci faktycznego wywozu towarów. W konsekwencji za bezprzedmiotowe NSA uznawał rozważania dotyczące faktycznych możliwości weryfikowania przez podatnika przedkładanych mu przez podróżnych dokumentów Tax Free.<sup>18</sup>

Wydawało się już zatem, że problem „należytej staranności” podatnika w rozliczaniu transakcji w systemie Tax Free – przynajmniej w judykaturze – został już rozstrzygnięty. Tymczasem ważny głos w tej kwestii zabrał Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (ETS), który w wyroku z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 (Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG vs. Finanzamt Malchin), do-

15 W. Chróścielewski, Z. Kmieciak, Kierunki wykładni prawa w działalności orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, (w:) Sądownictwo administracyjne gwarantem praw i wolności obywatelskich 1980–2005, Warszawa 2005, s. 90 i nast.

16 Zob.: wyrok NSA z 18 stycznia 1988 r., sygn. akt III SA 964/87, OSP 1990, nr 5–6, poz. 251 z glosą Z. Kmieciaka; podobnie wyrok NSA z 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 680/00, LEX nr 44322.

17 Tak po raz pierwszy orzekł WSA w Białymstoku w wyroku z 12 grudnia 2006 r., sygn. akt I SA/Bk 312/06. Teza ta była także powtarzana w późniejszych wyrokach tego Sądu.

18 Zob. między innymi wyroki: z 25 października 2007 r., sygn. akt I FSK 1092/07; z 26 lutego 2008 r., sygn. akt I FSK 280/07.

konując wykładni art. 15 (2) Szóstej Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC),<sup>19</sup> stwierdził, że przepis ten nie „sprzeciwia się przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy nawet przy dolożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę”. W uzasadnieniu tego wyroku ETS stwierdził, że przy wykonywaniu kompetencji powierzonych im na mocy dyrektyw wspólnotowych państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa stanowiących część wspólnotowego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa i proporcjonalności oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań. Cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, o którym mowa w art. 15 Szóstej Dyrektywy, czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców, jednakże w każdym przypadku rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Nie byłoby tak w przypadku, gdyby regulacja podatkowa przerzucała całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę. Dla ustalenia możliwości zobowiązania dostawcy do rozliczenia podatku VAT *a posteriori* czynniki istotne stanowią okoliczności, że dostawca działał w dobrej wierze, że przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy, oraz że jego udział w oszustwie podatkowym jest wykluczony. Podobnie sprzeczna z zasadą pewności prawa byłaby sytuacja, w której państwo członkowskie, które określiło przesłanki stosowania zwolnienia od podatku dostawy towarów do miejsca przeznaczenia poza terytorium Wspólnoty, w szczególności ustalając wykaz dokumentów, jakie należy przedstawić właściwym organom, i które najpierw przyjęło dokumenty przedstawione przez dostawcę w charakterze dowodów na przysługiwanie mu prawa do zwolnienia, mogłoby później zobowiązać dostawcę do rozliczenia podatku VAT związanego z tą dostawą, gdy okaże się, że ze względu na oszustwo popełnione przez nabywcę, o którym zbywca nie wiedział i nie mógł się dowiedzieć, przesłanki zwolnienia od podatku w rzeczywistości nie zostały spełnione. Dostawca powinien móc pokładać zaufanie w zgodności z prawem podejmowanych przez siebie czynności bez narażania się na utratę prawa do zwolnienia od podatku VAT, jeżeli nie może zdawać sobie sprawy, nawet wykazując wszelką staranność sumiennego kupca, że przesłanki tego zwolnienia w rzeczywistości nie zostały spełnione ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego mu przez nabywcę.

19 Dz.U. UE. L 145, s. 1 ze zm.

Wspomniany wyrok ETS-u został już dostrzeżony w orzecznictwie NSA. W wyroku z 2 października 2008 r.<sup>20</sup> Sąd ten wskazał co prawda, że nie jest możliwe proste zastosowanie postawionej przez ETS tezy do stanu prawnego obowiązującego w Polsce przed przystąpieniem do Unii Europejskiej (na gruncie tego stanu prawnego rozstrzygana była powyższa sprawa), niemniej jednak nie zanegował ostatecznie potrzeby badania, czy podatnik zachował należytą staranność, dokonując sprzedaży towarów w systemie Tax Free. Zauważył natomiast, że „przypisanie cechy należytej staranności w działaniu podatnika wymaga stworzenia obiektywnego wzorca zachowań w przypadku dokonywania zwrotów podatku w systemie Tax Free, uwzględniającego uwarunkowania prawne i gospodarcze”. Zdaniem NSA nie ulega wątpliwości, że „jednym z podstawowych zasad zachowania przez podatnika należytej staranności przy stosowaniu tej procedury jest znajomość przepisów ją regulujących”.

Za tezę, że bez wykazania, iż podatnik wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności mógł i powinien przypuszczać, że na wystawionym przez niego dokumencie TAX FREE nie znajduje się odcisk stempla urzędu celnego lub też wymieniony w tym dokumencie towar nie został faktycznie wywieziony za granicę, nie można pozbawiać go prawa do zastosowania stawki podatkowej 0%, już wyraźnie opowiedział się NSA w wyroku z 30 grudnia 2008 r.<sup>21</sup> Sąd ten uznał, że jest ona właściwa zarówno w odniesieniu do przepisów ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, jak też obecnie obowiązujących przepisów u.p.t.u. W obu tych ustawach w identyczny sposób zostały też określone przesłanki warunkujące możliwość zastosowania przez sprzedawców towarów stawki podatku 0%. Z dniem akcesji zmienił się natomiast kontekst prawny tych przepisów, w tym sensie, iż przy ich interpretacji należało także dodatkowo uwzględnić wskazania wynikające z prawa wspólnotowego, w tym także z ogólnych zasad tego prawa, wywiedzionych zwłaszcza w orzecznictwie ETS. NSA podkreślił przy tym, że zasada pewności prawa, zaufania do tego prawa, zasada proporcjonalności, niezależnie od możliwych w szczegółach różnic co do ich pojmowania, w swej istocie są jednak uniwersalnymi zasadami prawnymi, obecnymi zarówno w polskim, krajowym porządku prawnym, jak i w prawie wspólnotowym.

Oba przywołane orzeczenia NSA, choć różne w swych podstawach i uzasadnieniach prawnych, pozwalają sądzić, że kwestia „należytej staranności” czy też braku winny podatnika w rozliczeniu podatku od towarów i usług z tytułu dostawy towarów w systemie Tax Free nie powinna być pomijana. W konkluzji można jednak stwierdzić, że w powoływanym przez oba Sądy wyroku ETS-u z 21 lutego 2008 r., w sprawie C-271/06, Trybunał wywiódł z regulacji prawa wspólnotowego to, co przy zastosowaniu prokonstytucyjnej wykładni przepisów da się również wywieść z prawa krajowego.

20 Sygn. akt I FSK 1213/07.

21 Sygn. akt I FSK 1561/07.



# WARTOŚCI KONSTYTUCYJNE A OPODATKOWANIE DOCHODÓW Z NIEUJAWNIONYCH ŹRÓDEŁ

MILAN UŚÁK

W literaturze<sup>1</sup> wskazuje się, że wprowadzenie opodatkowania dochodów nieujawnionych lub niemających pokrycia w ujawnionych źródłach podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma głębokie uzasadnienie konstytucyjne. Wśród wartości konstytucyjnych tego opodatkowania wymienia się<sup>2</sup> art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (zasada równości wobec prawa), art. 84 Konstytucji (zasada powszechności opodatkowania i – zdaniem niektórych autorów<sup>3</sup> – zasada konieczności podatku), art. 217 (zasada władztwa podatkowego państwa), art. 1 i 82 (obowiązek lojalności wobec państwa i troski o dobro wspólne), art. 2 (obowiązek tworzenia przez państwo sprawiedliwego prawa<sup>4</sup>) oraz art. 83 (obowiązek poszanowania prawa przez to państwo stanowione). Nie ulega wątpliwości, że opodatkowanie takich dochodów może i powinno służyć realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej. Oczywisty jest również obowiązek państwa (nie tylko uprawnienie) pobierania należnych mu świadczeń, w tym podatku od dochodów ze źródeł nieujawnionych lub niemających pokrycia w ujawnionych źródłach, jeżeli takie opodatkowanie przewiduje system podatkowy. Jednak tylko sprawne działanie organów państwa w tej sferze, które uwarunkowane jest m.in. tworzeniem przyzwoitego prawa (jest to warunek wstępny), prowadzić będzie do zapewnienia poczucia pewności i przewidywalności oraz nieuchronności spełnienia świadczenia podatkowego. Ma to dotyczyć zarówno zobowiązania własnego, jak i innych obywateli znajdujących się w analogicznej sytuacji, co zapewni przeświadczenie o równości i sprawiedliwości obciążenia podatkiem<sup>5</sup>.

Metodę ustalania wielkości przychodów przez organ podatkowy określa art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>6</sup>. Z dyspozycji tego przepisu wynika, że wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i war-

1 Zob. szerzej P. Pietrasz, Konstytucyjne przesłanki opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 3–4.

2 *Ibidem*

3 R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003, Wrocław 2003, s. 48.

4 Zob. szerzej R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 57.

5 Zob. szerzej T. Dębowska–Romanowska, Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7.

6 Tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm. – dalej jako u.p.d.o.f.

tości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Ze względu na rozbieżności interpretacyjne i trudności, jakie wywołuje w praktyce stosowanie przepisów art. 20 ust. 3 i 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. oraz art. 285a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – o.p.,<sup>7</sup> zasadne byłoby zbadanie przez Trybunał Konstytucyjny obowiązującej regulacji. Tym bardziej, że oceniając konstytucyjność ustawy już obowiązującej, Trybunał dysponuje nie tylko jej tekstem, ale także informacjami o jej funkcjonowaniu w praktyce; często dopiero praktyka stosowania aktu normatywnego ujawnia jego sprzeczność z Konstytucją, zwłaszcza gdy na skutek wieloznaczności przepisu dochodzi do istotnych rozbieżności w jego interpretacji<sup>8</sup>.

Trzeba zwrócić uwagę na to, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie rozwiązuje wystarczająco precyzyjnie problemu podstawy opodatkowania<sup>9</sup>. W literaturze zaprezentowano pogląd, że w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w istocie określono podstawę opodatkowania – przez wskazanie zasad jej ustalania – a nie jego przedmiot<sup>10</sup>. Przepis nie określa jednak sposobu szacowania wydatków i majątku oraz dochodów, co często było wskazywane jako jego wada, będąca przeszkodą dla efektywnego opodatkowywania nieujawnionych dochodów.

Trybunał Konstytucyjny stanął na stanowisku<sup>11</sup>, że konieczność wyliczenia majątku w naturze, zgromadzonego na przestrzeni wielu lat, a także oszacowania wartości tego majątku, jest bardzo uciążliwa. Szacowanie np. księgozbiorów, kolekcji (płyt, znaczków, pamiątek rodzinnych, które z racji dawności nabycia, a także z uwagi na niemożność dysponowania wiedzą o wartości zakupu, należałoby poddać fachowej wycenie, aby nie narazić się na zarzut nierzetelności) wymaga zobiektywizowania przez zasięgnięcie opinii fachowca. Skład orzekający zwrócił też uwagę, że majątek istniejący w naturze podlega też surogacji (zastępowanie składników, co powoduje, że wartość konkretnego przedmiotu ma swe źródło w wartości poprzednio posiadanego przedmiotu). Konkretny przedmiot może mieć źródło finansowania w kilku źródłach dochodu. Składniki majątkowe pochodzą nie tylko z dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym, lecz także np. ze spadkobrania czy darowizn. W oświadczeniu o stanie majątku podatnik powinien ujawnić stan majątkowy na dany dzień, ale dotyczy to przecież z reguły majątku zgromadzonego na przestrzeni kilku (co najmniej), kilkunastu lub kilkudziesięciu lat. Majątek mógł podlegać surogacjom. Jeden przed-

7 Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm. – dalej jako o.p.

8 Szerzej zob. m.in. uzasadnienie wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie o sygn. akt K 41/02 (sentencja wyroku została ogłoszona dnia 25 listopada 2002 r. w M. P. Nr 56, poz. 763), OTK ZU 2002, nr 6A, poz. 83.

9 W literaturze można spotkać też odosobniony pogląd, że ustawodawca w sposób precyzyjny określił zasady ustalania wysokości dochodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Zob. I. Kowalska, Zasady odpowiedzialności podatnika z tytułu nieujawnionych dochodów, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 2.

10 P. Pietrasz, Opodatkowanie dochodów nieujawnionych, Warszawa 2007, s. 121.

11 Uzasadnienie wyroku w sprawie K 41/02.

miot wartościowo mógł mieć źródło finansowania w wielu źródłach przychodów. Poszczególne przedmioty mogły być nabywane nie tylko z dochodów, ale i w następstwie dziedziczenia oraz innych źródeł (odrębnie opodatkowanych). Nie ma nieograniczonego w czasie obowiązku przechowywania dokumentacji dotyczącej czasu i ceny nabycia poszczególnych przedmiotów. Złożenie oświadczenia o stanie majątku może okazać się więc zabiegiem bardzo trudnym, skomplikowanym, kosztownym, jeśli chce się go dokonać rzetelnie. Gdy idzie o majątek gromadzony przez lata, podanie kosztów zakupu jest niewykonalne w rzetelny sposób. Staje temu na przeszkodzie upływ czasu, brak dokumentów, których przechowywanie nie było i nie jest obligatoryjne<sup>12</sup>, brak możliwości pamiętania kosztu zakupu. To może powodować, że – niezależnie od tego, czy nierzetelność (błędy w szacunku) była zawiniona czy nie – istnieje możliwość postawienia zarzutu obywatelowi. A ocena tej okoliczności zakłada nadmierną swobodę funkcjonariuszy aparatu podatkowego. Regulacje prawne nie mogą stawiać wszystkich podatników, którzy rozliczyli się już z tytułu podatku dochodowego, w charakterze podejrzanych<sup>13</sup>. Można twierdzić, że istniejąca regulacja – paradoksalnie – może też faworyzować tych podatników, którzy nieujawnione w przeszłości dochody zakumulowali w formie trwałych aktywów majątkowych. Inni podatnicy, w odniesieniu do których organ podatkowy prowadzi postępowanie w sprawie wydatkowanych przez nich w danym roku podatkowym nieujawnionych dochodów, u których brak materialnych śladów uzyskiwania dochodów w przeszłości (ujawnionych i opodatkowanych, jak również nieujawnionych i nieopodatkowanych), mogą znaleźć się w gorszej sytuacji. Nie będą w stanie udowodnić, że przed poniesieniem wydatków posiadali mienie o wartości pozwalającej na ich sfinansowanie. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego ochrona życia prywatnego, gwarantowana konstytucyjnie co do zasady w art. 47, obejmuje sobą także autonomię informacyjną (art. 51 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej), oznaczającą prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeśli znajdują się w posiadaniu innych podmiotów<sup>14</sup>. Informacje dotyczące majątku i sfera ekonomiczna jednostki są niewątpliwie objęte prywatnością i autonomią informacyjną, jakkolwiek w tej sferze odnotować można łagodniejsze kryteria jej ograniczania niż w wypadku sfery czysto osobistej<sup>15</sup>.

W postępowaniach prowadzonych w celu opodatkowania dochodów nieujawnionych nakłada się na podatników obowiązek złożenia oświadczenia o stanie majątkowym na dany dzień składany na żądanie kontrolującego w przypadkach przewidzianych w art. 285a ust. 3 Ordynacji podatkowej. Obowiązek wyjawie-

12 W szczególności zob. art. 87 o.p.

13 Odnosnie do wprowadzenia (badanego w sprawie K 41/02) obowiązku składania deklaracji majątkowych taki pogląd wyraził R. Mastalski w opinii sporządzonej dla Trybunału Konstytucyjnego (powoływanej w artykule za uzasadnieniem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego); dalej jako opinia.

14 Zob. np. wyrok z 19 lutego 2002 r., U 3/01, OTK ZU 2002, nr 1, poz. 3.

15 Zob. wyrok z 24 czerwca 1997 r., K. 21/96, OTK ZU 1997, nr 2, poz. 23; wyrok z 11 kwietnia 2000 r. K. 15/98, OTK ZU 2000, nr 3, poz. 8.

nia całego majątku zgromadzonego w ciągu całego życia głęboko wkracza w sferę życia prywatnego. Ten ciężar publiczny stwarza dla zobowiązanych znaczne utrudnienia i koszty. Ustawodawca nie określił, jaki jest zakres przedmiotowy oświadczenia składanego w trybie powoływanego przepisu. Z przepisu nie wynika, co dokładnie ma być przedmiotem oświadczenia o stanie majątkowym. Można spotkać pogląd, że ustalenie tego zakresu może być dokonane w drodze wykładni celowościowej<sup>16</sup>. Regulacja prawna została „doprecyzowana” przez Ministra Finansów w wytycznych dla organów podatkowych. Wzór oświadczenia o stanie majątkowym nie ma charakteru zinstytucjonalizowanego i jest nieformalny<sup>17</sup>. Instytucja ta jest często wykorzystywana w praktyce, choć spotyka się z krytyką doktryny<sup>18</sup>. Można powiedzieć, że – przez lakoniczność regulacji tego obowiązku – w identyczny sposób ustawodawca traktuje zarówno majątek gromadzony przez wiele dziesiątków lat, pochodzący nie tylko z dochodów, lecz i innych źródeł, jak i przyrosty majątku w ostatnich latach czy nawet roku podatkowym, w którym podatnik uzyskał (w ocenie organu) nieujawnione dochody. Tymczasem uzasadnienie konstytucyjności nałożenia obowiązku składania oświadczenia o stanie majątkowym wymaga wykazania, że było konieczne (niezbędne) w demokratycznym państwie prawnym (a zatem nie doszło do złamania konstytucyjnie chronionej autonomii informacyjnej)<sup>19</sup>.

W praktyce organów podatkowych w postępowaniach prowadzonych w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych (niezależnie od wykorzystywania obowiązku składania przez podatników na podstawie art. 285a § 3 Ordynacji podatkowej oświadczeń w toku postępowania kontrolnego) żąda się od podatników składania oświadczeń o poniesionych wydatkach oraz oświadczeń o wysokości i źródłach uzyskanych dochodów (przychodów). Również w tym przypadku wzory formularzy zostały określone w wytycznych Ministra Finansów<sup>20</sup>. Jest to nałożenie instrumentalnego obowiązku podatkowego (stwarzającego duże utrudnienia dla podatnika ciężaru publicznego) w drodze pozaustawowej<sup>21</sup>.

Przepis art. 2 Konstytucji głosi, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym. Z zasady tej w orzecznictwie konstytucyjnym i w doktrynie wyprowadza się daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określo-

16 I. Kowalska, *op. cit.*

17 Szerzej zob. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów...*, s. 176. Autor opowiada się za poddaniem przepisu kontroli Trybunału Konstytucyjnego ze względu na jego wady.

18 Zob. I. Kowalska, *op. cit.* i powołana tam literatura.

19 Wiążąca ocena czy pozyskiwanie informacji przez organy podatkowe w ten sposób jest konieczne, czy tylko „wygodne” lub „użyteczne” dla władzy być może dokonana jedynie przez Trybunał Konstytucyjny. Odnotować jednak warto, że w doktrynie spotkać można się z poglądem, że obowiązek nałożony w art. 285a ust. 3 Ordynacji podatkowej powinien być uznany za niekonstytucyjny z tych samych względów, z których Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność obowiązku składania deklaracji majątkowych w sprawie K 41/02. H. Dzwonkowski, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych – wybrane zagadnienia*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 4.

20 Głęboką analizę tego zagadnienia przeprowadził P. Pietrasz (w:) *Opodatkowanie dochodów...*, s. 177 i nast.

21 Szerzej P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów...*, s. 181 i nast. i przedstawiona tam krytyka istniejącej praktyki.

ności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasada ochrony praw nabytych). Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo; z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, iż ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego „naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań”<sup>22</sup>. Z zasady określoności wynika, że „każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów”<sup>23</sup>. Trybunał podkreślał wielokrotnie, że „dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego”<sup>24</sup>.

Braki w regulacji prawnej opodatkowania dochodów nieujawnionych (skutkujące rozbieżnościami w orzecznictwie i doktrynie) rodzą pytanie o poprawność, precyzję i jasność przepisów. Ponieważ chodzi o ustawę regulującą obciążenie wobec państwa, uchybienia w tym zakresie mogą prowadzić do zachwiania pewności prawa. Kwestie, których ustawodawca po prostu nie rozstrzygnął, szeroko otwierają pole interpretacji. W konsekwencji ostateczne rozstrzygnięcie wątpliwości prawnych pozostawione jest organowi stosującemu prawo, co oczywiście narusza zasadę państwa prawnego. Uchybienia techniczne, które wprowadzają niejasność i trudności w rozumieniu ustawy, są niedopuszczalne, zwłaszcza w prawie podatkowym.

Swoboda w kształtowaniu materialnoprawnej treści prawa podatkowego jest „w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji”<sup>25</sup>. W sprzeczności z tymi zasadami pozostają takie sformułowania ustawy, które – na skutek niejasności i braku precyzji – ustalenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego przepisów w praktyce pozostawiają organom stosującym przepisy prawa podatkowego.

22 Wyrok z 22 maja 2002 r. K 6/02, OTK ZU 2002, nr 3A, poz. 33.

23 *Ibidem*

24 Wcześniej uchwała z 16 stycznia 1996 r., W 12/94, OTK ZU 1996, nr 1, poz. 4; wyrok z 10 października 1998 r., K 39/97 OTK ZU 1998 r., nr 5, poz. 99; wyrok z 13 lutego 2001 r., K 19/99 OTK ZU 2001 r., nr 2, poz. 30.

25 Wyrok K 6/02.

Trybunał Konstytucyjny prezentuje stanowisko, iż „przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny (ustanowiony w art. 217 Konstytucji obowiązek ustawowego regulowania materii podatkowej), a także z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego”<sup>26</sup>. W orzecznictwie Trybunału zaprezentowano koncepcję, zgodnie z którą art. 217 Konstytucji oznacza, iż wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, zaś konstytucyjne wyliczenie spraw z zakresu prawa daninowego zastrzeżonych dla ustawodawcy nie ma charakteru wyczerpującego<sup>27</sup>. Ta koncepcja zgodna jest z poglądami doktryny<sup>28</sup>. Trybunał, wypowiadając się na temat jakości przepisów nakładających ciężary podatkowe, zajął stanowisko, że konieczne jest uregulowanie w samej ustawie wszystkich podstawowych elementów w taki sposób, aby unormowanie uzyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności<sup>29</sup>.

Zarówno przepisy art. 20 ust. 3, jak i art. 285a ust. 3 o.p. rodzą w tym zakresie zbyt dużo wątpliwości. Wynikają one m.in. z braku precyzyjnych uregulowań w zakresie szacowania majątku i wydatków podatnika oraz obowiązku pozyskiwania i przechowywania przez czas nieoznaczony dokumentacji, która pozwoliłaby wykazywać podatnikowi przed organem podatkowym wartość określonego składnika mienia, wysokość poniesionych wydatków lub źródło uzyskanych dochodów. Wskazywane w doktrynie uchybienia w konstrukcji ustawowej opodatkowania dochodów nieujawnionych potwierdzają konieczność weryfikacji tezy, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. jest niezgodny z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie, w jakim nie określa wystarczająco precyzyjnie podstawy opodatkowania dochodów nieujawnionych lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach.

Co więcej, nie ma w doktrynie i orzecznictwie zgodności poglądów co do tego, na jakim etapie prowadzonego postępowania ujawnienie źródła przychodu przez podatnika uniemożliwia zastosowanie art. 20 ust. 3 i 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Czyli, inaczej rzecz ujmując, pojawia się uzasadniona wątpliwość, czy uchylający się wcześniej od wykonywania swoich obowiązków podatkowych podatnik nie ma zbyt dużej swobody (wskutek nieprecyzyjności regulacji prawnej) w doprowadzeniu do opodatkowania swoich ukrywanych dotychczas dochodów niższą niż sankcyjna stawką. Ostatnia zmiana brzmienia art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.<sup>30</sup>

26 *Ibidem*

27 Wyrok z 16 czerwca 1998 r., U 9/97, OTK ZU 1998, nr 4, poz. 51

28 E. Fojcik–Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym (w:) Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 391; C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 89; W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 38.

29 Wyrok z 9 listopada 1999 r. K 28/98, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 156.

30 Obowiązujące od 1 stycznia 2007 r. brzmienie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nadane przepisami ustawy z 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1588). Ustawodawca użył w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. sformułowania „jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadze-

tylko pogłębia te zastrzeżenia, zmierzając w kierunku stworzenia organom podatkowym dużej dowolności w stosowaniu sankcyjnej stawki. Z drugiej strony trzeba zwrócić uwagę, że ze względu na konstytutywny charakter decyzji podatkowej wydawanej na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. podatnika nie obciążają odsetki od zaległości podatkowych, jeżeli kwotę podatku ustaloną decyzją wpłaci w terminie. Podatnik nie płaci zatem odsetek od zaległego podatku od dochodu, który winien był zadeklarować i opodatkować, ale stosowana jest do niego znacznie podwyższona stawka podatkowa. Prowadzi to do wniosku, że nie w każdym przypadku korzystniejszym dla podatnika będzie opodatkowanie na zasadach ogólnych (ujawnienie dochodu)<sup>31</sup>. Będzie tak zwłaszcza wówczas, gdy korekta deklaracji miałaby dotyczyć okresu sprzed kilku lat oraz gdy podatnik może liczyć, że nie wszystkie nieujawnione dochody zostaną opodatkowane. Wysoka stawka (mająca w sobie element sankcyjny i restytucyjny) działa więc demotywująco. Występująca w judykaturze tendencja do przerzucania na podatnika ciężaru dowodu (negatywnego) w dalszej części postępowania podatkowego uwypukla dodatkowo wątpliwości co do konstytucyjności obecnych uregulowań. Przy istniejącym braku precyzji w uregulowaniu tej instytucji nie może dziwić, że w praktyce organów podatkowych prowadzenie postępowań w sprawie opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach sprawia duże trudności, łącznie z kończeniem niefortunnie prowadzonych postępowań w niewłaściwej formie procesowej „informacja”, a nawet bez żadnej oficjalnej wypowiedzi organu<sup>32</sup>. Organy podatkowe, kończąc nieformalnie postępowania, naruszają uprawnienia podatnika do skorzystania z gwarancyjnej funkcji środków ochrony prawnej przysługujących od formalnych rozstrzygnięć. Pozostawiają – do czasu upływu terminu przedawnienia – podatnika w stanie niepewności, co do swojej sytuacji prawnej<sup>33</sup>. Obowiązujące zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych w tym zakresie budzą zastrzeżenia<sup>34</sup>. Można nawet mieć wątpliwości, czy przedawnienie zobowiązania ustalanego na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. następuje<sup>35</sup>. Jednocześnie dane z praktyki odnośnie do efektyw-

---

niam mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania”. Szerzej na temat pierwotnego (jego omyłkowego uzasadnienia) i poprzedniego brzmienia przepisu zob. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów...*, s. 138 i nast.

31 Zauważa to P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów...*, s. 240.

32 Zob. pismo z 8 września 2001 r. Ministerstwa Finansów OS 1 Opr. 61/WT/2001 *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł*.

33 Zwraca na to uwagę J. Zdanowicz, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 5.

34 Zob. szerzej R. Sowiński, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 1.

35 W związku z brzmieniem art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej o rozpoczęciu biegu przedawnienia nie zawsze przesądzać będzie to, w którym roku nastąpiło uzyskanie przychodu. Decydujące znaczenie będzie miało w istocie to, w którym roku pojawiła się nadwyżka wydatków i wartości zgromadzonego mienia nad mieniem zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia (pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania) a nawet to, kiedy organ podatkowy wszczął postępowanie w sprawie. Podatnik może zatem uzyskać dochód, nie wydatkować go przez długi czas i wskutek jego upływu nie dysponować żadnymi dokumentami potwierdzającymi uzyskanie dochodu. Dopiero wydatkowanie dochodu sprawi, że organ podatkowy może zainteresować się powstałą nadwyżką.

ności prowadzonych w takich sprawach postępowań nie napawają optymizmem<sup>36</sup>. W literaturze przedmiotu przed 1989 r. zwrócono uwagę, że ówczesna instytucja oszacowania dochodu na podstawie znamion zewnętrznych ma w głównej mierze działanie wychowawcze i profilaktyczne ze względu na skromne efekty postępowań, jeśli chodzi wielkość uzyskiwanych wpływów do budżetu<sup>37</sup>. Również aktualne dane świadczą o słabej realizacji funkcji fiskalnej, ale i pozafiskalnych tej instytucji. W szczególności zwraca się uwagę, że – oprócz licznych błędów w postępowaniach dowodowych i ich długotrwałości – organy podatkowe w niedostatecznym stopniu wykorzystują będące w ich posiadaniu informacje pozwalające na porównanie wydatków i dochodów<sup>38</sup>. Na ten aspekt gromadzenia i dysponowania informacjami na temat podatników przez organy podatkowe zwracali w swoich ekspertyzach również przedstawiciele doktryny w sprawie K 41/02<sup>39</sup>.

Wątpliwości odnośnie do należytego realizowania funkcji pozafiskalnych pogłębia i to, że obok sankcyjnego charakteru samej stawki 75% (sankcja administracyjna) obowiązujące prawo przewiduje również odpowiedzialność karną – skarbową w związku z nieujawnianiem dochodów i uszczuplaniem należności podatkowych (m.in. art. 54 i 56 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeksu karnego skarbowego<sup>40</sup>). Trzeba jednak odnotować, że stosowanie tych przepisów rodzi w praktyce wiele problemów interpretacyjnych<sup>41</sup>. Zastrzeżenia budzi również samo równoległe stosowanie sankcji prawnokarnych, jak i podatkowych<sup>42</sup>. Powstaje pytanie czy realizacja funkcji pozafiskalnych przez normy prawa karnego skarbowego nie byłaby wystarczająca? Oczywiście przy założeniu takich zmian w konstrukcji tej instytucji, które uczynią ją skuteczniejszym narzędziem opodatkowania dochodów nieujawnionych.

Analizując instytucję opodatkowania dochodów nieujawnionych, można mieć również wątpliwości co do nierównego traktowania obywateli przez władze publiczne (naruszenie art. 32 ust. 2 Konstytucji), a to z uwagi na różny zakres obowiązków instrumentalnych obciążających podatników różnych podatków. To również determinuje odmienne możliwości wykazywania, że określone przychody pochodzą z ujawnionych źródeł (opodatkowanych lub nieopodatkowanych źródeł). Przykładowo, w zasadniczo różnej (niekoniecznie gorszej) sytu-

36 Minister Finansów powołuje się na trudności, ryzyko niepowodzenia i nawet odszkodowania za nieudatne postępowania prowadzone w poszukiwaniu nieujawnionych dochodów (s. 8 stanowiska Ministra Finansów przedstawionego w sprawie K 41/02, cyt. za uzasadnieniem powoływanego orzeczenia).

37 A. Gomułowicz – Opodatkowanie dochodów ludności na podstawie znamion zewnętrznych, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 1980, z. 2.

38 Zob. R. Sowiński, Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 1 i cytowany tam raport NIK z 2003 r. o wynikach kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe oraz opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach.

39 Zob. R. Mastalski. Opinia.

40 Tekst jedn. Dz. U z 2007 r. Nr 111 poz. 765 ze zm.

41 Szerzej zob. B. Kornacki, Zatajenie przychodów ze źródeł nieujawnionych, „Jurysta” 2007, nr 5.

42 *Ibidem*. Także P. Pietrasz, Opodatkowanie dochodów..., s. 234 i nast. oraz powołana tam literatura i orzecznictwo.



cji będzie podatnik podatku rolnego od podatnika uzyskującego głównie (lub wyłącznie) dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej stosującego przepisy ustawy z dnia 29 września 1994 r.<sup>43</sup> Według utrwalonego orzecznictwa Trybunału, biorącego swój początek już w orzeczeniu z 9 marca 1988 r. (sprawa o sygn. akt U 7/87), konstytucyjna zasada równości wobec prawa „polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych) charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo<sup>44</sup>. Trybunał podkreślał, że o naruszeniu zasady równości wobec prawa może zadecydować wybór takiego, a nie innego kryterium różnicowania; kryterium musi bowiem być dobrane z poszanowaniem innych zasad konstytucyjnych<sup>45</sup>. W licznych orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego można znaleźć wskazówki służące ocenie zgodności z Konstytucją zastosowanego przez ustawodawcę kryterium wyróżnienia określonej grupy podmiotów. Przykładowo kryterium powinno być dobrane z poszanowaniem zasady sprawiedliwości<sup>46</sup>. Co do precyzyjnego wskazania przez ustawodawcę podmiotu opodatkowania, też należy mieć wątpliwości. Weryfikacji wymagałaby zgodność rozwiązań w zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych także z art. 18 (ochrona rodziny) Konstytucji. Brak normy prawnej określającej sposób postępowania organów podatkowych w celu wyodrębnienia dochodu przypadającego na poszczególnych małżonków, gdy znamiona zewnętrzne objawiają się ze wspólnego majątku. Nie powinno to z jednej strony stanowić przeszkody w ustaleniu dochodu i wymiarze podatku. Z drugiej jednak strony nie odpowiada to standardom wynikającym z art. 217 Konstytucji<sup>47</sup>. Fakt finansowania wydatku z małżeńskiego majątku wspólnego nie powinien automatycznie przesądzać tezy o nieujawnieniu dochodu przez oboje z małżonków. W szczególności nie zawsze finansowanie wydatku z majątku wspólnego będzie równoznaczne z tym, że jest to wspólny wydatek obojga małżonków<sup>48</sup>. Nietrudno też wyobrazić sobie stan faktyczny, gdzie jeden z małżonków (który ponosił znaczne wydatki finansowane z dochodów nieujawnionych, np. z przestępstwa) pozostawał w wspólności majątkowej z drugim małżonkiem i ustalono podatek a następnie pobrano go od drugiego z małżonków, który nie miał możliwości dowodzenia, że wydatki nie były pokrywane z majątku wspólnego<sup>49</sup>. Może tak zdarzyć się w szczególności w sytuacjach, gdy od dłuższego już czasu ma miejsce

43 Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, ze zm.

44 Tak samo Trybunał, m.in. w sprawach: K 3/89, OTK ZU 1989, cz. 1, poz. 5; K 17/95, OTK ZU 1995, s. 177, K 7/98, OTK ZU 1998, nr 6, s. 505; K 10/00, OTK ZU 2000, nr 8, poz. 298.

45 Tak Trybunał w sprawach: K 7/98, K 30/98, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 101.

46 Zob. uzasadnienia w sprawach powołanych w dwóch wcześniejszych przypisach.

47 P. Pietrasz, *Opodatkowanie małżonków podatkiem od dochodów nieujawnionych*, „Glosa” 2005, nr 3.

48 Szerzej zob. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów...*, s. 205 i nast.

49 Niektórzy przedstawiciele doktryny (P. Borszowski, *Podmiotowość podatku małżonków, a dochód z nieujawnionych źródeł przychodów*, „Glosa” 2004, nr 11) aprobują zastosowanie przez organ podatkowy art. 8 u.p.d.o.f., jeśli wydatki (wskazujące na uzyskanie dochodów nieujawnionych) dokonywane są z majątku wspólnego. Autor przyjmuje, że jeżeli ustalane są przychody małżonków ze źródeł nieujawnionych na podstawie wydatków z majątku wspólnego i dokonuje się to jednocześnie w trakcie trwania wspólności, to żaden z małżonków nie może skorzystać z uprawnienia do wykazania przeciwnego dowodu co do równej wysokości udziałów w majątku wspólnym.

faktyczny rozpad pożycia<sup>50</sup>. W wypadku, gdy wydatki były ponoszone z majątku wspólnego, małżonek, nawet gdyby był w stanie udowodnić, że nie uczestniczył w osiągnięciu i konsumowaniu dochodu, może nie uniknąć odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe. Można spotkać pogląd, że – jeśli chodzi o wskazanie podmiotu opodatkowania w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. – istotne staje się, kto konsumuje osiągnięty wcześniej dochód i dokonuje wydatków<sup>51</sup>. W przypadku opodatkowania małżonków skutki nieprecyzyjności regulacji prawnej są dalej idące – podatnikiem może być osoba, która nie wydatkuje nieujawnionego dochodu. Regulacja prawna opodatkowania dochodów z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. budzi zastrzeżenia, jeżeli chodzi o zgodność z zasadą proporcjonalności wywodzoną z zasady demokratycznego państwa prawnego zawartej w art. 2 – również w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zasada proporcjonalności (zakaz nadmiernej ingerencji) oznacza, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza naruszających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie. Zakaz nadmiernej ingerencji ma pełnić funkcję ochronną w stosunku do wszystkich praw i wolności, w tym prawa do własności, prawa do innych praw majątkowych oraz prawa do dziedziczenia (art. 64 ust. 1 Konstytucji, w powiązaniu z art. 51 ust. 2 Konstytucji). Wprowadzając regulacje zawarte w art. 20 ust. 3 i 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., ustawodawca powinien szczególnie rozważyć udzielić sobie odpowiedzi na trzy pytania będące składową minimalnego testu proporcjonalności, a mianowicie: 1) czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; 2) czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest połączona; 3) czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (proporcjonalność *sensu stricto*). Zasada proporcjonalności może zostać złamana przez kategoryzm skutków prawnych i niewyważenie wchodzących w grę kolidujących interesów publicznego i prywatnego. Czy obowiązująca konstrukcja opodatkowania dochodów nieujawnionych zdaje egzamin konstytucyjności pod względem efektów istniejącej regulacji w stosunku do ograniczeń (ciężarów) nakładanych na obywatela? Obowiązuje zasada wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji, tworząca granice wolności i praw obywatelskich. Zgodnie z art. 31 ust. 3 ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Wskazane postulaty przydatności, niezbędności i proporcjonalności *sensu stricto* składają się na treść wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji „konieczności”.

50 Na ten aspekt związany z dyskusją na temat stosowania art. 8 u.p.d.o.f. do opodatkowania dochodów nieujawnionych małżonków zwraca uwagę P. Pietrasz, (w:) *Opodatkowanie małżonków...*

51 P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów...*, s. 202.

W dotychczasowym orzecznictwie dotyczącym zasady proporcjonalności Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie wskazywał, że jeżeli dany cel jest możliwy do osiągnięcia przy zastosowaniu innego środka, nakładającego mniejsze ograniczenia na prawa i wolności, to zastosowanie przez ustawodawcę środka bardziej uciążliwego wykracza poza to, co jest konieczne, a zatem narusza Konstytucję<sup>52</sup>. Akceptacja przez ustawodawcę przyjętej konstrukcji opodatkowania dochodów nieujawnionych, zdaniem niektórych autorów<sup>53</sup>, stanowi w pewnym sensie istotne ograniczenie wypracowanej w doktrynie (ale i akceptowanej w orzecznictwie) zasady ogólnej prawa podatkowego – zakazu rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść podatnika. Nie powinno to jednak odbywać się z naruszeniem zasady proporcjonalności i innych wartości konstytucyjnych. Analiza instytucji opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodów z nieujawnionych źródeł lub niemających pokrycia w źródłach ujawnionych skłania do wniosku, że warto pokusić się o taki jej kształt, który będzie mniej ingerował w chronione konstytucyjnie prawa i wolności podatników, ale który urealni (usprawni) pobieranie tego podatku zwiększając poczucie nieuniknioności opodatkowania nieujawnianych dochodów. W pierwszym rzędzie konieczne jest precyzyjne uregulowanie sposobu szacowania majątku i dokumentowania oraz ustalania wysokości poniesionych przez podatnika wydatków.

Prawodawca nie określił prawnych środków ochrony podatnika w postępowaniach w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych innych niż przysługujące na zasadach ogólnych. Chodzi o ustalenia organu w pierwszej fazie postępowania zmierzającego do opodatkowania nieujawnionych dochodów, tj. ustalenie wielkości wydatków i zgromadzonego mienia niemających pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Podatnik może wnosić odwołanie dopiero od decyzji podatkowej wydanej w pierwszej instancji. W trakcie pierwszoinstancyjnego postępowania podatkowego podatnik nie może kwestionować przed organem wyższego stopnia ustaleń organu podatkowego w tej części postępowania podatkowego, w której to organ musi udowodnić przesłanki, których zaistnienie warunkuje przerzucenie na niego ciężaru dowodzenia (w myśl dominującego poglądu judykatury). Na tym etapie dochodzić może do błędnego przyjęcia za udowodnione faktów, które wyznaczą zakres obrony podatnika. Tymczasem to prawidłowość tego ustalenia jest pierwszym z dwóch podstawowych warunków prawidłowego wymiaru tego podatku. Zastrzeżeń nie umniejsza fakt, że w interesie podatnika jest przedstawianie na tym etapie postępowania dowodów, które spowodują dokonanie przez organ podatkowy ustaleń odpowiadających zdaniem podatnika faktom. Nierzadko przecież podatnik może nie mieć obiektywnej możliwości udokumentowania (lub wiązałyby się ona ze zbyt znacznym nakładem), że określone składniki majątku mają taką,

52 Zob. w szczególności wyrok z 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK ZU 2000, nr 1, poz. 3 i wyrok z 10 kwietnia 2002 r., K 26/00, OTK ZU 2002, nr 2A, poz. 18.

53 Zob. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów...*, s. 89 i 90, jak również powołana tam literatura.

a nie inną wartość, że ich nabycie zostało sfinansowane dochodami opodatkowanymi lub wolnymi od podatku<sup>54</sup>. Zasadne byłoby zatem poddanie kontroli instancyjnej i sądowej odrębnie wydawanego rozstrzygnięcia (postanowienia, a raczej decyzji) w tym przedmiocie<sup>55</sup>. W obu tych wariantach konieczne byłoby określenie, że do czasu ostatecznego ustalenia tych danych wyjściowych, koniecznych dla ustalenia podstawy opodatkowania, nie może dojść do wydania decyzji ustalającej wysokość podatku<sup>56</sup>. Przy takim dwuetapowym postępowaniu dowodowym, w którym już pierwszy etap kończy się wydaniem podlegającego kontroli rozstrzygnięcia, można byłoby, bez narażenia się na zarzut niekonstytucyjności, przyjąć, że ciężar udowodnienia, iż dochody mają pokrycie w ujawnionych źródłach lub pochodzą ze źródeł już opodatkowanych lub wolnych od podatku, spoczywa na podatniku. W zasadzie wynikałoby to z obecnie istniejących unormowań. Podatnik, odwołując się od rozstrzygnięcia, musiałby przedstawić zarzuty i dowody na ich poparcie zgodnie z art. 222 (lub 239 w zw. z art. 222) o.p.

Należy też jasno wskazać etap prowadzonego postępowania, w którym ujawnienie przez podatnika swoich dochodów wyklucza możliwość opodatkowania na zasadach określonych w art. 20 ust. 3 i 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Wydaje się, że zwiększenie ściągальności takich podatków również uzasadniałoby obniżenie stawki, czy wręcz zastąpienie jej stawkami stosowanymi na zasadach ogólnych. Oprócz uchylecia w ten sposób mogącego się pojawiać zarzutu o niekonstytucyjność samej stawki sankcyjnej odparty byłby również zarzut nieprecyzyjności regulacji tworzącej zbyt dużą sferę niepewności prawa (niejasne przesłanki potraktowania dochodów jako dochodów ze źródeł nieujawnionych). Oddziaływałyby to też na podatników motywująco. Nieprecyzyjność konstrukcji w art. 20 ust. 3 u.o.p.d.o.f. jest postrzegana w szczególności jako niespełniająca standardów, jakim powinny odpowiadać przepisy represyjne<sup>57</sup>. Jedną z godnych rozważenia propozycji zmian byłoby także wydłużenie okresu przedawnienia. Uzasadnione byłoby to wskazywanymi w początkowej części artykułu wartościami konstytucyjnymi.

Niewątpliwie państwo powinno skutecznie opodatkowywać uzyskiwane przez podatników dochody zgodnie z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Osoby zatajające swoje dochody, pragnące uniknąć w ten sposób opodatkowania powinny liczyć się z negatywnymi konsekwencjami. Jednak państwo powinno stanowić realne do wyegzekwowania prawo w tym zakresie. Prawo, które stwarza zbyt wiele niejasności, dając możliwość uniknięcia przykrych konsekwencji podatkowych tylko jednostkom silnym (przede wszystkim ekonomicznie), a pozwalające naruszać konstytucyjnie chronione prawa i wolności innych, jest niesprawiedliwe. Niweczy skutecznie zaufanie obywatela do własnego państwa, zachęcając go

54 Dostrzegł to i szeroko omówił skład orzekający Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 41/02, zob. dalej

55 Na temat rozwiązań w innych prawodawstwach i tzw. dekretu wątpliwości zob. H. Dzwonkowski, *op. cit.*

56 Gdyby określane miałyby to być postanowieniem wówczas należałoby wprowadzić wyjątek od zasady, że wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania postanowienia (art. 238 Ordynacji podatkowej).

57 P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów...*, s. 272.

do unikania realizacji swoich powinności podatkowych. W demokratycznym państwie prawnym państwo powinno postępować zarówno przy stanowieniu prawa, jak i jego stosowaniu z zachowaniem elementarnych zasad uczciwości i lojalności wobec swoich obywateli. Instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych obowiązująca w polskim prawie z jednej strony jest mało efektywna. Z drugiej zaś, bardzo restrykcyjna i, przez brak precyzji w regulacji prawnej, stwarzająca nadmierną swobodę interpretacyjną organów podatkowych (nawet z elementami prawotwórczego charakteru ich działania). Niekwestionowana jest konieczność istnienia w systemie tego rodzaju opodatkowania. Kształt instytucji i praktyka jej stosowania nie może jednak naruszać – służąc ochronie i realizacji określonych wartości konstytucyjnych – innych wartości konstytucyjnych w stopniu nieakceptowalnym. Opodatkowanie dochodów nieujawnionych to jeden z trudniejszych problemów w systemach podatkowych. Przy obecnym stanie dorobku doktryny, orzecznictwa i – niestety – również niepokojącym kierunku ewolucji tej instytucji w naszym systemie prawnym, jedynie kompleksowa ocena konstytucyjności regulacji prawnej w tym zakresie może doprowadzić do prawidłowego jej ukształtowania.

# ZASADA WOLNOŚCI GOSPODARCZEJ JAKO CZYNNIK KSZTAŁTUJĄCY POJĘCIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W OBSZARZE PRAWA PODATKOWEGO

PAWEŁ BORSZOWSKI, RAFAŁ KOWALCZYK

## Uwagi ogólne

Instrumentalne – w sensie „wykorzystania”<sup>1</sup> – traktowanie pojęcia działalności gospodarczej w obrębie prawa podatkowego prowadzi do konieczności zbadania czynników kształtujących zakres tego pojęcia w obszarze prawa podatkowego. Wśród czynników kształtujących zakres pojęcia działalności gospodarczej w obrębie prawa podatkowego – a wynikających z tego pojęcia – należy w pierwszej kolejności wymienić zasadę wolności gospodarczej. Przy tym nie chodzi tu o ujmowanie tej zasady jako podstawy formułowania definicji działalności gospodarczej, ale o konsekwencje wynikające z jej treści. Zasada wolności gospodarczej ma bowiem dla analizowanego zagadnienia znaczenie na różnych poziomach analizy, tj. zarówno jako podstawa formułowania definicji, jak i poprzez konsekwencje wynikające z jej „funkcjonowania”. W dalszej kolejności wpływ na zakres analizowanej definicji w obrębie prawa podatkowego będzie miała zasada równości wobec prawa, jest ona bowiem najsilniej związana z zasadą wolności gospodarczej, pozostając z nią w związku funkcjonalnym. W niniejszym artykule analizie poddana zostanie zasada wolności gospodarczej jako czynnik kształtujący pojęcie działalności gospodarczej w obszarze prawa podatkowego.

## 1. Istota zasady wolności gospodarczej

Zasada wolności gospodarczej ma znaczenie podstawowe dla pojęcia działalności gospodarczej w każdym obszarze prawa, także więc prawa podatkowego. Jest ona bowiem kwalifikowana w ramach zasad konstytucyjnych, a więc zasad mających przymiot nadrzędności funkcjonalnej w procesie stosowania kon-

1 W kwestii formułowania definicji działalności gospodarczej w ustawach podatkowych – P. Borszowski, Pojęcie działalności gospodarczej w przepisach prawnie podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 12.

stytucji<sup>2</sup>. Zasada wolności gospodarczej nie została sprecyzowana w Konstytucji RP, a jej realizację stanowi sama definicja działalności gospodarczej.<sup>3</sup> Wskazuje się w literaturze na brak jednoznacznego normatywnego rozumienia tej zasady<sup>4</sup>. Jest to zapewne spowodowane dwoma względami. Po pierwsze, zasada ta dotyczy zjawiska działalności gospodarczej, które będąc „kategorią” ekonomiczną na gruncie prawnym, jest jedynie pewną propozycją ustawodawcy<sup>5</sup>. Po drugie, jest to publiczne prawo podmiotowe o treści negatywnej<sup>6</sup>. Ponadto, skoro jest to publiczne prawo podmiotowe o treści negatywnej, nie ma możliwości wyczerpującego wyliczenia wszelkich sytuacji realizujących to prawo<sup>7</sup>. Podkreśla się więc w literaturze, iż skutkiem tego jest przyjęcie „zasady”, iż wszystko, co nie jest zakazane w obrębie prowadzenia działalności gospodarczej, jest dozwolone. Ten typowy przykład regulacji prawnej o charakterze negatywnym prowadzi do konieczności wskazania „granic działalności władzy publicznej wobec jednostki”<sup>8</sup>. Wiąże się to także z określonymi konsekwencjami płynącymi z faktu uznania wolności gospodarczej za publiczne prawo podmiotowe. Podmiot, któremu przysługuje to prawo, może z przysługującej mu prawnie wolności korzystać w sposób dowolny z zachowaniem granic wyznaczonych przez prawo<sup>9</sup>. Korelatem tak szeroko określonej wolności jest obowiązek zarówno Państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego, zaś aktualizacja tego obowiązku polega na możliwości żądania przez dany podmiot określonego zachowania się ze strony Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, czego wyrazem jest „roszczenie o zaniechanie ingerencji w sferę przyznanego uprzednio stanu prawnego”<sup>10</sup>.

Szeroki i negatywnie określony zakres zasady wolności gospodarczej powoduje, iż powinna być ona rozpatrywana na kilku płaszczyznach, tj.: w odniesieniu do sytuacji prawnej podmiotu przejawiającego zachowania gospodarcze (gdzie podmiot ten ma swobodę zachowania się w pewnych granicach), a także w odniesieniu do ustawodawcy zwykłego, gdzie powinien on tak stanowić prawo, aby zagwarantować ochronę tej wolności (przy czym nie chodzi tu wyłącznie o wprowadzenie regulacji umożliwiających prowadzenie działalności gospodarczej, ale także unormowań usuwających niezgodność prakseologiczną pomiędzy realizacją

2 J. Ciapała, Konstytucyjna zasada wolności działalności gospodarczej, RPEiS 200, z. 4, s. 17, a także K. Działocha, Hierarchia norm konstytucyjnych i ich rola w rozstrzygnięciu kolizji norm, (w:) J. Trzciniński (red.), Charakter i struktura norm konstytucji, Warszawa 1997, s. 88 i nast.

3 Zawarta przede wszystkim w przepisie art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm), jak i w przepisach poszczególnych ustaw podatkowych. Zob. także P. Borszowski, Pojęcie działalności gospodarczej w przepisach prawno podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 12.

4 J. Ciapała, Konstytucyjna... s. 16.

5 Dlatego też brak jednoznacznego normatywnego rozumienia zasady wolności gospodarczej jest dodatkowym argumentem przemawiającym za wprowadzaniem definicji działalności gospodarczej do ustaw podatkowych. K. Kohutek, Komentarz do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, LEX(CD); R.W. Kaszubski, J. Kołkowski, Wolność gospodarcza w świetle Konstytucji RP, „Glosa” 2000, nr 6, s. 7

7 J. Ciapała, Konstytucyjna..., s. 1.

8 R.W. Kaszubski, K. Radzikowski, Wolność gospodarcza i warunki dopuszczalności jej ograniczeń, „Glosa” 2000, nr 3, s. 2.

9 W. Jakimowicz, Publiczne prawa podmiotowe, Kraków 2002, s. 224.

10 *Ibidem*, s. 224 i 227.

wolności a daną regulacją), ponadto również w stosunku do prawodawcy, a także organów stosujących prawo, gdzie zasadniczego znaczenia nabiera stosowanie dyrektywy interpretacyjnej – *In dubio pro libertate*<sup>11</sup>. W literaturze, przy omawianiu istoty wolności gospodarczej wskazuje się również na płaszczyzny dotyczące oddziaływania Państwa, gdzie wolność ta także musi być rozpatrywana, zarówno w ramach pośredniego, jak i bezpośredniego oddziaływanie państwa na gospodarkę<sup>12</sup>.

## 2. Wpływ zasady wolności gospodarczej

Wskazana istota zasady wolności gospodarczej, wynikająca z negatywnego sposobu unormowania wraz z określeniem płaszczyzn jej analizy, powoduje, iż powinna być ona uwzględniana w ramach prawa podatkowego, a ściślej elementów konstrukcji prawnej podatku posługujących się pojęciem działalności gospodarczej. Chodzi tu przede wszystkim o aspekt stosowania prawa podatkowego. Przyjmuje się bowiem w doktrynie, iż na rzecz zasady wolności gospodarczej powinny być rozstrzygane problemy derogacyjne oraz powinna ona mieć pierwszeństwo w rozstrzyganiu kolizji norm, co czyni aktualnym przyjęcie postulatu racjonalności ustawodawcy, a tym samym znaczenia nabiera wykładnia funkcjonalna<sup>13</sup>. Wynika to zapewne z faktu, iż normy tworzące tę zasadę mają charakter norm optymalizacyjnych, czyli wskazujących właściwy kierunek działań w celu realizacji złożonych stanów w możliwie największym stopniu, co jest obowiązkiem organów stosujących prawo<sup>14</sup>. Zastosowanie więc wykładni funkcjonalnej w odniesieniu do elementów konstrukcji prawnej podatku, w ramach których normodawca „wykorzystuje” pojęcie działalności gospodarczej, jest konsekwencją realizacji zasady wolności gospodarczej. Istotnego znaczenia będzie także nabierać problem zastosowania wskazanej powyżej zasady, co nie jest zakazane, jest dozwolone w obrębie działalności gospodarczej z wymogami wynikającymi z administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym<sup>15</sup>. Będą to niewątpliwie obszary „współistnienia” czynników kształtujących pojęcie działalności gospodarczej na gruncie prawa podatkowego.

Kolejne zagadnienie wiąże się z konstytucyjnym zakresem ochrony wolności gospodarczej, a ściślej z relacją pomiędzy zakresem ochrony przewidzianym w konstytucji a zakresem realizowanym w poszczególnych ustawach zwykłych. Przyjęcie bowiem wniosku, iż wykorzystywanie pojęcia działalności gospodar-

11 J. Ciapała, *Konstytucyjna...*, s. 17–18.

12 R. W. Kaszubski, K. Radzikowski, *Wolność...*, s. 1.

13 J. Ciapała, *Konstytucyjna...*, s. 18.

14 T. Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły prawne*, „Państwo i Prawo” 1988, z. 3 s. 25, a także J. Ciapała, *Konstytucyjna...*, s. 18.

15 Zobacz w kwestii administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym R. Mastalski, *Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym*, „Edukacja Prawnicza” 1994, nr 9.



czej na gruncie prawa podatkowego jest także związane z realizacją wolności gospodarczej w tym obszarze prawa<sup>16</sup>, wprowadza zagadnienie porównania zakresów ochrony, tj. konstytucyjnego i w ramach poszczególnych ustaw podatkowych. W literaturze wskazuje się bowiem na możliwość istnienia różnych relacji pomiędzy zakresem ochrony konstytucyjnym i realizowanym w ustawach zwykłych<sup>17</sup>. Urzeczywistnienie danego konstytucyjnego prawa może mieć bowiem charakter węższy lub szerszy<sup>18</sup>. Zagadnienie to sprowadza się w pierwszej kolejności do odpowiedzi na pytanie, czy posługiwanie się przez ustawodawcę podatkowego zarówno samym pojęciem działalności gospodarczej, jak i jego wykorzystywanie do różnych konstrukcji prawopodatkowych możemy analizować w płaszczyźnie regulacji przepisu art. 22 Konstytucji RP, który w sposób bezpośredni zapewnia ochronę wolności gospodarczej. Zgodnie z tą regulacją „ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny”. Ustawodawca konstytucyjny dopuszcza więc ograniczenie wolności działalności gospodarczej, jednakże wprowadza tu konieczność spełnienia dwóch warunków, tj. regulacji ustawowej danego ograniczenia i uzasadnienie ograniczenia ważnym interesem publicznym. Jest to – jak słusznie podaje się w literaturze – zamierzone ograniczenie przez ustawodawcę.<sup>19</sup> O skali „wyjątkowości” tego ograniczenia świadczy przede wszystkim wprowadzenie klauzuli „ważnego interesu publicznego”. Już bowiem sama klauzula interesu publicznego wymaga odpowiednich zabiegów interpretacyjnych, wprowadzenie zaś typowego zwrotu szacunkowego w postaci ważnego interesu publicznego nakazuje dokonywać pewnych szacunków w ramach tej klauzuli generalnej. Dlatego też w doktrynie podkreśla się, iż ograniczeń wolności gospodarczej nie można domniemywać, zaś ich wprowadzenie powinno być podyktowane racjonalnymi względami, brakiem pełnej swobody w ich wprowadzaniu, a także zastosowaniem zasady proporcjonalności<sup>20</sup>. W kwestii zastosowania przepisu art. 20 Konstytucji RP do prawa podatkowego wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając, iż przepis ten „nie dotyczy wprost problematyki prawa podatkowego”<sup>21</sup>. Tym samym przyjęć by należało, iż problematyki prawa podatkowego nie dotyczy wprost przepis art. 22 Konstytucji. Podobnie w doktrynie wskazuje się, iż obciążenia publicznoprawne nie powinny być kwalifikowane do ograniczeń prawnych, chociaż z punktu widzenia przedsiębiorcy mogą być faktycznym ograniczeniem, a ich wielkość może wskazywać na „przesłanki i stopień wolności działalności gospodarczej w danym państwie”<sup>22</sup>. Mimo to jednak Trybu-

16 P. Borszowski, *Pojęcie...*, *op. cit.*

17 K. Wojtyczak, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę prawa człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999, s. 45.

18 *Ibidem*, s. 45.

19 C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 49.

20 K. Strzyczkowski, *Konstytucyjna zasada społecznej gospodarki rynkowej jako podstawa tworzenia i stosowania prawa*, (w:) C. Kosikowski (red.), *Zasady ustroju społecznego i gospodarczego w procesie stosowania konstytucji*, Warszawa 2005, s. 23–24.

21 J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI w.*, Kraków 2004, s. 312.

22 C. Kosikowski, *Ustawa...*, s. 50.

nał Konstytucyjny nie wykluczył sytuacji, gdy instrumenty podatkowe mogą stać się środkiem do „pośredniego faktycznego ograniczenia wolności gospodarczej w danej dziedzinie”<sup>23</sup>.

Skoro więc przyjęcie konstrukcji ograniczeń wolności gospodarczej w odniesieniu do regulacji wynikających z prawa podatkowego nie jest właściwe, wydaje się, iż można tutaj dopatrywać się relacji pomiędzy ochroną wolności działalności gospodarczej a obowiązkami statuowanymi poprzez regulacje prawnopodatkowe. Relacje te są co prawda charakterystyczne dla związków pomiędzy ochroną praw i wolności konstytucyjnych a obowiązkiem wynikającym z art. 84 Konstytucji RP<sup>24</sup>, jednakże w tym przypadku mogą mieć także zastosowanie. Najistotniejsze stanie się tu więc wyznaczenie kryteriów badania owej relacji, co wskaże także na stopień realizacji swobody działalności gospodarczej. Podstawowe pytanie jakie pojawia się sprowadza się do tego, czy można zastosować w tym przypadku takie wymogi jak, przydatności, konieczności i proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu, które są lansowane w ramach analizy zastosowania zasady proporcjonalności.<sup>25</sup> Wydaje się, iż zabieg taki jest możliwy, co przesądził już chyba Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu K 11/94 z 26 czerwca 1995 r. gdzie zastosował zasadę proporcjonalności jako podstawę rozstrzygnięcia w sprawie dotyczącej wolności gospodarczej.<sup>26</sup> Trybunał wskazuje tu na konieczność udzielenia odpowiedzi na 3 pytania „1) czy wprowadzona regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; 2) czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana; 3) czy efekty wprowadzonej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela.” Badanie relacji pomiędzy wolnością działalności gospodarczej a obowiązkami „wyrażonymi” w elementach konstrukcji prawnej podatku prowadzi do analizy celu poszczególnych regulacji, związku pomiędzy tymi „konstrukcjami” a interesem publicznym a także analizy efektów regulacji prawnopodatkowych w zestawieniu z ciężarami nakładanymi na dany podmiot.

Omawiając czynniki kształtujące zakres pojęcia działalności gospodarczej w prawie podatkowym w postaci zasady wolności gospodarczej, nie można zapomnieć, iż wolność gospodarcza jest zasadą prawną. Dlatego też określone konsekwencje będą z tego wynikały także na gruncie konstrukcji prawnej podatku. W literaturze wskazuje się, iż znaczenie zasad prawnych sprowadza się do ich nadrzędności oraz ich roli w systemie norm prawnych<sup>27</sup>. W ramach analizowanego zagadnienia istotniejsze staną się uwagi dotyczące nadrzędności zasady wolności działalności gospodarczej, gdyż zagadnienie roli tej zasady w systemie norm prawnych dotyczy całego systemu prawnego, a nie tylko norm prawa podatkowego, przy czym można by jej przyznać jednak w tym zakresie znaczenie porządku-

23 J. Oniszczyk, *Konstytucja...*, s. 312.

24 *Ibidem*, s. 554.

25 K. Wojtyczek, *Granice...*, s. 147.

26 OTK 1995, cz.I. Orzeczenie to przywołuje, K. Wojtyczek, *Granice...*, s. 147.

27 S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa*, Warszawa 1974, s. 65 i nast.

jące dla elementów konstrukcji prawnej podatku wykorzystujących pojęcie działalności gospodarczej. Nadrzędność zasad konstytucyjnych, w tym także zasady wolności gospodarczej sprowadza się do nadrzędności hierarchicznej, ale także do wyznaczania kierunku prawotwórstwa, tj. wskazywania celów, które mają być realizowane w ramach działalności prawotwórczej<sup>28</sup>. Nadrzędność zasady wolności gospodarczej w ramach konstrukcji prawnej podatku będzie ściśle wiązała się z analizowaną powyżej relacją pomiędzy ochroną wolności gospodarczej a obowiązkami statuowanymi poprzez regulacje prawnopodatkowe, a tym samym będzie podkreślać znaczenie celu poszczególnych regulacji prawnopodatkowych, ich związku z interesem publicznym oraz efektów tych regulacji w powiązaniu z obowiązkami nakładanymi na podatników prowadzących działalność gospodarczą.

Nadrzędność zasady wolności gospodarczej ma jeszcze inny wymiar. Chodzi o jej instrumentalne powiązanie z innymi zasadami prawnymi, które wraz z zasadą wolności gospodarczej tworzą analizowany zespół czynników kształtujących pojęcie działalności gospodarczej na gruncie konstrukcji prawnopodatkowych<sup>29</sup>.

### 3. Wnioski

Rozważania te pozwalają na sformułowanie kilku wniosków. Wprowadzenie przez ustawodawcę podatkowego definicji działalności gospodarczej w niektórych ustawach podatkowych prowadzi do konieczności oceny wpływu podstawowego czynnika, jaki kształtuje to pojęcie, a więc zasady wolności gospodarczej. Wpływ zasady wolności gospodarczej wynika z tego, iż poszczególne definicje prawne tego ekonomicznego zjawiska są realizacją tej zasady. Zasada ta – pomimo iż nie może być oceniana w ramach regulacji prawnopodatkowych w kontekście przepisu art. 22 Konstytucji RP – zaznacza swój wpływ na kilku płaszczyznach analizy elementów konstrukcji prawnej podatku „wykorzystujących” pojęcie działalności gospodarczej. W praktyce będą to więc problemy pojawiające się „na styku” wpływu zasady wolności gospodarczej i wymogów wynikających z administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym.

28 S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady...*, s. 65.

29 *Ibidem*, s. 67, gdzie autorzy wskazują na związek instrumentalny pomiędzy różnymi zasadami prawnymi, które mogą tworzyć nawet pewien zespół.

# PROBLEMATYKA NIETERMINOWEGO ZWROTU PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH W PRZYPADKU WARUNKOWEGO PODWYŻSZENIA KAPITAŁU SPÓŁKI AKCYJNEJ – WNIOSKI DE LEGE FERENDA

TOMASZ TUREK

## 1. Warunkowe podwyższenie kapitału zakładowego spółki akcyjnej jako czynność podlegająca opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych

Analizując konstrukcję podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>1</sup>, zwrócić należy uwagę, iż podatkwowi temu zgodnie z jego regulacją zawartą w art. 1 ust. 1 pkt 2 podlegają między innymi zmiany umowy spółki (akty założycielskie), jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się przy spółce kapitałowej – wniesienie lub podwyższenie wniesionego do spółki wkładu, którego wartość powoduje podwyższenie kapitału zakładowego.

W przypadku spółki akcyjnej można wskazać na kilka możliwych sposobów podwyższenia kapitału zakładowego, do których zalicza się:

- 1) podwyższenie na podstawie art. 430–441 ksh.,<sup>2</sup> poprzez emisję nowych akcji i ich pokrycie wkładami przez akcjonariuszy,
- 2) podwyższenie na podstawie art. 442–443 ksh., ze środków, którymi dysponuje spółka w drodze kapitalizacji rezerw,
- 3) podwyższenie na podstawie art. 444–447 ksh., w ramach tzw. kapitału docelowego,
- 4) podwyższenie na podstawie art. 448–452 ksh., poprzez tzw. warunkowe podwyższenie kapitału zakładowego.

Zaznaczyć należy, iż w każdym z wyżej wymienionych przypadków, w których następuje podwyższenie kapitału, o powstaniu obowiązku podatkowego decyduje moment podjęcia uchwały w przedmiocie podwyższenia kapitału (art.3

1 Ustawa z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. Nr 86, poz. 959 z późn. zm.

2 Ustawa z dnia 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych, Dz.U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.

ust.1 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych). Jednakże dla skuteczności podwyższenia kapitału zakładowego także w przypadku tzw. warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego konieczne jest zgłoszenie tego faktu do krajowego rejestru sądowego. Podwyższenie następuje więc z chwilą dokonania wpisu do rejestru. Należy więc przyjąć, iż w takiej sytuacji mamy do czynienia z regułą, iż powstanie obowiązku podatkowego należy każdorazowo wiązać z podjęciem uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego, a nie z dopełnieniem stosownych czynności natury formalnej związanych z okolicznościami zarejestrowania podwyższenia i samym wpisem w rejestrze.

Za racjonalne należy także przyjąć dążenie do objęcia opodatkowaniem jedynie efektywnego podwyższenia kapitału spółki. Instytucją, która gwarantuje obciążenie podatkiem jedynie rzeczywistego – faktycznego podwyższenia kapitału spółki jest zwrot podatku<sup>3</sup>. Instytucja ta będzie miała zastosowanie w sytuacji kiedy podwyższenie kapitału spółki nie zostanie zarejestrowane lub zostanie zarejestrowane w kwocie niższej niż określona w uchwale. Drugi przypadek może wystąpić w sytuacji tzw. warunkowego podwyższenia kapitału w spółce akcyjnej, a w takim wypadku zwrot podatku nastąpi w części stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem zapłaconym wobec faktu podjęcia uchwały a podatkiem należnym od podwyższenia kapitału ujawnionego w rejestrze przedsiębiorców.

## **2. Zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku warunkowego podwyższenia kapitału**

We wskazanym wyżej przypadku tzw. warunkowego podwyższenia kapitału ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych przewiduje szczególną instytucję zwrotu podatku przewidzianą normą art.11 ust.1 ustawy. Zgodnie z tą regulacją podatek, z zastrzeżeniem ustępu 2, podlega zwrotowi, jeżeli:

- 1) uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli (nieważność względna);
- 2) nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej;
- 3) (uchylony);
- 4) podwyższenie kapitału spółki nie zostanie zarejestrowane lub zostanie zarejestrowane w wysokości niższej niż określona w uchwale – w części stanowiącej różnicę między podatkiem zapłaconym i podatkiem należnym od podwyższenia kapitału ujawnionego w rejestrze przedsiębiorców;
- 5) nie dokonano wpisu hipoteki do księgi wieczyste.

3 A. Mariański, D. Strzelec, Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz, Gdańsk 2005, s.155.

Natomiast zgodnie z ustępem 2 przytoczonego artykułu podatek nie podlega zwrotowi po upływie 5 lat od końca roku, w którym został zapłacony.

Regulacja nakazuje jednoznacznie przyjąć, iż przedmiotowy zwrot podatku uregulowany normą prawną wskazanego przepisu jest odrębną instytucją w stosunku do instytucji zwrotu nadpłaty uregulowanej przepisami art. 72 i następnymi Ordynacji podatkowej<sup>4</sup>. Podkreślić należy, że materialnoprawną przesłanką rozstrzygnięcia dotyczącego zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych są przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, a w szczególności unormowania zawarte w rozdziale piątym ustawy poświęcone instytucji zapłaty podatku, jego poboru i konsekwentnie ewentualnego zwrotu. Katalog sytuacji zwrotu podatku określony został jako *numerus clausus* przypadków, w których następuje zwrot podatku i żadna inna okoliczność poza wskazaną w przywołanym przepisie nie może stanowić samostmej przesłanki dla dokonania zwrotu przez organ podatkowy. W przypadku spółki kapitałowej (akcyjnej), gdy nie dokonano zarejestrowania podwyższenia kapitału określonego w podjętej przez Walne Zgromadzenie uchwały, a od którego to podwyższenia notariusz jako płatnik naliczył i pobrał należny podatek, zwrot podatku nastąpi przy zastosowaniu dyspozycji art. 11 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Konsekwentnie należy więc przyjąć, iż podatek w momencie zapłaty nie był podatkiem nienależnym czy też podatkiem pobranym w kwocie wyższej od należnej. Zgodnie natomiast z regulacją art. 72 § 1 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej, za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, bądź też kwotę podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości wyższej niż należna. Pobrany zatem w takim przypadku przez notariusza podatek nie będzie stanowił nadpłaty, albowiem w momencie podjęcia przez Walne Zgromadzenie spółki uchwały o podwyższeniu kapitału spółki był podatkiem należnym zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w myśl której obowiązek podatkowy w przypadku czynności podwyższenia kapitału spółki powstaje z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną, a płatnikiem zgodnie z art. 10 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych jest notariusz, przed którym czynność jest dokonywana w formie aktu notarialnego.

W przypadku powstania prawa do zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych wszczęcie postępowania w przedmiocie zwrotu podatku następuje na wniosek stron lub strony czynności prawnej bądź z urzędu. Wskutek przeprowadzonego postępowania, które ma na celu stwierdzenie przesłanek dla zwrotu, przedmiotowy zwrot podatku od czynności prawnych jest dokonywany w drodze decyzji wydanej przez Naczelnika właściwego Urzędu Skarbowego, który określa wysokość kwoty podlegającej zwrotowi. Podstawą dla określenia właściwości tego organu są przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia

4 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, z późn. zm.

2006 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>5</sup>. Zgodnie z § 9 ust. 1 tegoż rozporządzenia zwrot podatku dokonuje organ podatkowy położony na terenie gminy, której podatek był dochodem.

### 3. Zwłoka organu podatkowego w przypadku zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych

Przedmiotowa decyzja o zwrocie podatku od czynności cywilnoprawnych ma charakter decyzji natychmiast wykonalnej, a więc zwrot podatku na rzecz podatnika powinien nastąpić niezwłocznie, co oznacza, iż począwszy od dnia doręczenia decyzji ma on prawo oczekiwać faktycznego zwrotu kwoty podatku. Tak więc zwrot podatku następuje z urzędu, a podatnik nie jest w tym przypadku zobligowany do składania w tym zakresie dodatkowego odrębnego wniosku w przedmiocie wydania środków pieniężnych z tytułu zwrotu<sup>6</sup>. Podkreślić należy, iż procentowania zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych nie przewidują przepisy materialnego prawa podatkowego, na podstawie których taki zwrot mógłby nastąpić. Nie można przyjąć żadnej konstrukcji ewentualnego domniemania oprocentowania zwrotu podatku, gdyż oprocentowanie takie musi mieć oparcie w konkretnym akcie ustawowym, a przepisy ustawy podatku od czynności cywilnoprawnych, na podstawie których ten zwrot miałby nastąpić, takiego oprocentowania nie przewidują. Zatem organ podatkowy konsekwentnie nie ma uprawnień, a tym bardziej obowiązku prawnego dokonania zwrotu wraz z jakimkolwiek oprocentowaniem.

Powstaje jednak podstawowy problem, jakie konsekwencje niesie za sobą dokonanie przez organ podatkowy późniejszego niż dzień doręczenia decyzji określającej zwrot podatku, faktycznego przekazania środków pieniężnych stanowiących dla podatnika zwrot podatku. W takim przypadku należy przyjąć twierdzenie, że organ podatkowy pozostaje w stosunku do podatnika ubiegającego się o zwrot podatku w faktycznej zwłoce w zakresie świadczenia pieniężnego. Ten stan faktyczny nakazuje postawić także pytanie, czy w związku z powyższym podatnikowi przysługuje roszczenie o odsetki, także możliwe odsetki ustawowe za okres pozostawania przez organ podatkowy w zwłoce za okres od dnia doręczenia podatnikowi decyzji o zwrocie podatku od czynności cywilnoprawnych a faktycznym przekazaniem środków pieniężnych z tytułu zwrotu tegoż podatku. Dokonując analizy opisanego stanu faktycznego i prawnego, można przyjąć prostą interpretację, iż żaden przepis prawa podatkowego nie określa odsetek z tytułu instytucji zwrotu podatku. Nadto podkreślić należy, iż zgodnie z treścią art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 120 Ordynacji podatkowej orga-

5 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 roku w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. Nr 243, poz. 1764.

6 A. Mariański, D. Strzelec, *op. cit.*, s. 307.

ny podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Konsekwentnie więc zasada legalności wymaga, aby każda czynność dokonywana przez organy podatkowe w toku postępowania podatkowego miała swoje oparcie na konkretnym przepisie prawa. Organy podatkowe nie mogą być więc uprawnione do podejmowania jakichkolwiek działań, które nie miałyby wyraźnej podstawy w normach prawa podatkowego. Wobec powyższego nawet pozostawanie przez organ podatkowy w zwłocę w przypadku zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych nie może rodzić po stronie podatnika roszczeń o wypłatę odsetek za zwłokę na podstawie przepisów prawa podatkowego ze względu na brak regulacji w tym zakresie, a także na podstawie regulacji art. 481 § 1 kc.<sup>7</sup> Niedopuszczalność dochodzenia roszczeń podatnika w oparciu o podstawę prawną art. 481 § 1 kc. będzie w tym przypadku uzasadniana faktem, iż zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych ma charakter prawno-finansowy (administracyjny), a nie cywilnoprawny wynikający ze stosunków prawnych regulowanych normami prawa cywilnego (prywatnego). W takiej sytuacji brak jest podstaw dla stosowania instytucji prawa cywilnego w obszarze zobowiązań podatkowych, które są przedmiotem regulacji prawa publicznego (administracyjnego). Wskazana powyżej argumentacja i wynikające z niej wnioski oznaczają, iż będziemy mieli do czynienia z uszczupleniem praw podatnika poprzez nieuzasadnione postępowanie organu podatkowego pozwalającego na dokonywanie zwrotu podatku ze zwłoką. Postępowanie takie należy oceniać krytycznie.

Przyjęcie za zasadne przytoczonej wyżej argumentacji, odmawiającej podatnikowi prawa do odsetek za zwłokę, prowadzić będzie wprost do sytuacji, gdy w przypadku wystąpienia zwłoki pomiędzy wydaniem i doręczeniem decyzji organu podatkowego o zwrocie podatku od czynności cywilnoprawnych, a faktycznym zwrotem tej należności, organ podatkowy nie będzie ponosił żadnych konsekwencji swoich działań czy też zaniechań. Jednocześnie podatnik w takiej sytuacji zostaje całkowicie pozbawiony jakiegokolwiek instrumentu prawnego, umożliwiającego przymuszenie organu podatkowego do wykonania zgodnie z obowiązującym porządkiem prawnym swojej decyzji, tym bardziej, iż z treści decyzji wynikają dla organu określone obowiązki w postaci zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych. Sytuacja taka powoduje uszczuplenie praw podatnika i stawia go w niekorzystnej sytuacji wynikającej z postępowania organów podatkowych. Wspomniany stan faktyczny, jak również brak jednoznacznej regulacji prawnej należy krytycznie oceniać z punktu widzenia konstytucyjnych zasad państwa prawa. Niestety, niekorzystna sytuacja podatnika wynika z braku jednoznacznej regulacji przepisów prawa podatkowego, które regulowałyby problematykę odsetek za zwłokę w przypadku braku terminowego zwrotu podatku. W tym miejscu należałoby zgłosić odpowiedni postulat o charakterze *de lege ferenda* dla nowelizacji przepisów dotyczących terminu dokonania zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadkach powstania instytucji zwrotu dla instytucji

7 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny, Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.



warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej. W chwili obecnej można rozważyć, czy możliwe jest przyjęcie interpretacji, jaką zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 10 lipca 2000 r. (sygn. akt SK 12/99) w którym podkreślono, iż konieczne jest szczególne podkreślenie, że w systemie prawa polskiego ocena należytego wykonania zobowiązania i określenie skutków jego niewykonania bądź nienależytego wykonania stanowi domenę prawa cywilnego. Zagadnienia te są regulowane przez art. 471 i następnie kodeksu cywilnego. Choć odpowiedzialność dłużnika, o której traktują te przepisy, nawiązując do tradycji, potocznie określa się mianem „kontraktowej”, nie ulega wątpliwości, że polski ustawodawca (inaczej niż np. ustawodawca francuski) nie ograniczył stosowania przepisów o odpowiedzialności za niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania do zobowiązań wynikających z umów. Przyjmuje się powszechnie, że odpowiedzialność ta obejmuje zobowiązania wynikające z czynności prawnych jedno- i dwustronnych, aktów administracyjnych, z czynów niedozwolonych, z bezpodstawnego wzbogacenia, z negotiorum gestio oraz z innych zdarzeń, z którymi ustawa łączy powstanie zobowiązania<sup>8</sup>. Niewykonanie czy też nienależyte wykonanie istniejącego zobowiązania, niezależnie od jego źródła, pociąga więc za sobą skutki wskazane w kodeksie cywilnym. W odniesieniu do zobowiązań pieniężnych może to być – obok sankcji ogólnych – obowiązek płacenia odsetek. Stosownie do art. 359 § 1 kc., „odsetki od sumy pieniężnej należą się tylko wtedy, gdy to wynika z czynności prawnej albo z ustawy, z orzeczenia sądu lub z decyzji innego właściwego organu”. Najważniejszym przepisem ustawowym przewidującym obowiązek płacenia odsetek jest właśnie przepis wprowadzający sankcję nienależytego wykonania zobowiązania pieniężnego, a mianowicie art. 481 kc., który w § 1 stanowi: „Jeżeli dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia...” Obowiązek ten powstaje niezależnie od źródła, z którego zobowiązanie zapłaty wynika.

Opierając się na twierdzeniach zawartych w treści przytoczonego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, warto rozważyć stanowisko, gdy wobec faktu, iż przepisy Ordynacji podatkowej oraz inne przepisy podatkowego prawa materialnego nie przewidują dla analizowanej sytuacji naliczania odsetek za zwłokę, koniecznym jest poszukiwanie rozwiązania w innych obszarach prawa, w tym regulacjach prawa cywilnego. Niewątpliwie przepisy Ordynacji podatkowej traktować należy jako *lex specialis* w stosunku do innych aktów prawnych i to te przepisy w pierwszej kolejności powinny mieć zastosowanie. Zgodnie z przytaczanym już wcześniej art. 120 Ordynacji podatkowej organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Zwrócić jednak należy uwagę, że przepis ten ma charakter klauzuli generalnej i nie można bezkrytycznie przyjąć wąskiego spojrzenia, iż dotyczy on tylko i wyłącznie przepisów prawa podatkowego, co oznacza stosowanie w tym przypadku wszelkich innych obowiązujących aktów prawnych. Skoro

8 Por. T. Pajor, *Odpowiedzialność dłużnika za niewykonanie zobowiązania*, Warszawa 1982, s. 43; A. Ohanowicz, J. Górski, *Zarys prawa zobowiązań*, Warszawa 1970, s. 158; W. Popiołek, (w:) *Kodeks cywilny, Komentarz*, t. I, Warszawa 1997, s. 954.

przepisy Ordynacji podatkowej, a także przepisy prawa podatkowego nie regulują pewnych stanów faktycznych, to okoliczność ta nie może uzasadniać automatycznego twierdzenia, iż nie są one w ogóle uregulowane. Obowiązkiem organu podatkowego, jako faktycznego dłużnika – reprezentanta podmiotu pozostającego w zwłoce – wezwanego do spełnienia świadczenia jest przeanalizowanie także innych regulacji prawnych, z których mogą wynikać obowiązki do spełnienia świadczenia odsetkowego za zwłokę. Skoro przepisy prawa podatkowego nie przewidują w przypadku zwłoki zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych, wypłaty odsetek za zwłokę to najważniejszym przepisem ustawowym przewidującym obowiązek wypłacenia odsetek jest właśnie przepis wprowadzający sankcję nienależytego wykonania zobowiązania pieniężnego, czyli art.481 kc., zgodnie z którym, jeżeli dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia, chociażby nie poniósł żadnej szkody, a opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi. Podkreślić należy także, iż regulacja art. 481 kc. nie przewiduje żadnych ograniczeń co do możliwości żądania odsetek ustawowych za zwłokę w stosunku do Skarbu Państwa czy innych podmiotów publicznych. W analizowanym stanie faktycznym źródłem obowiązku zapłaty odsetek za opóźnienie w spełnieniu świadczenia jest konkretny akt administracyjny w postaci decyzji wydanej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego jako organu podatkowego, który to organ na podstawie art. 212 Ordynacji podatkowej jest związany wydaną decyzją. Konsekwentnie decyzja winna podlegać wykonaniu niezwłocznie po jej wydaniu i doręczeniu podatnikowi. Sam fakt, iż decyzja o zwrocie podatku od czynności cywilnoprawnych ma charakter administracyjnoprawny nie może uzasadniać zwolnienia Skarbu Państwa z obowiązku należytego i terminowego wykonania wydanych przez organy administracji podatkowej decyzji. Przyjęcie odmiennego punktu widzenia będzie oznaczało, iż ciążący na organach podatkowych obowiązek wykonania decyzji zgodnie z prawem, a więc w tej sytuacji w momencie doręczenia decyzji podatnikowi w wypadku jego naruszenia pozbawiony byłby stosownej sankcji prawnej, a sam organ podatkowy nie będzie ponosił żadnych konsekwencji swojego działania czy zaniechania. Konsekwentnie należy przyjąć, iż w tej sytuacji w stosunku do podatnika naruszona zostanie sformułowana w art. 64 ust. 2 Konstytucji RP zasada równej dla wszystkich ochrony praw majątkowych.

Podsumowując, należy wskazać, iż w przypadku wystawienia zwłoki organu podatkowego przy zwrocie podatku od czynności cywilnoprawnych, gdy przedmiotem opodatkowania jest warunkowe podwyższenie kapitału w spółce akcyjnej, organ podatkowy w świetle obowiązujących przepisów tak ordynacji podatkowej, jak i podatku od czynności cywilnoprawnych nie ponosi żadnych konsekwencji swojego zaniechania. Sytuacja ta stoi w sprzeczności z regulacją art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, gdyż pozbawia w praktyce podatnika środków prawnych, które chroniłyby jego sferę praw majątkowych i jednocześnie zmuszały organ podatkowy do terminowego zwrotu podatku.

W obecnym stanie prawnym – w celu ochrony praw – podatnik może jedynie podejmować próby poszukiwania instrumentów prawnych w obszarze instytucji prawa cywilnego. To rozwiązanie może jednak budzić wątpliwości wobec interpretacji art. 120 Ordynacji podatkowej. W konsekwencji należy postulować wprowadzenie stosownych zmian w regulacji ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zmiany te powinny uwzględniać ochronę praw majątkowych podatnika w ten sposób, aby jednoznacznie określony został termin, w którym właściwy organ podatkowy będzie zobowiązany do zwrotu podatku, a po upływie którego podatnik będzie uprawniony do żądania odsetek za ewentualną zwłokę. Takie rozwiązanie zapewni poszanowanie zasady określonej w art. 64 ust. 2 Konstytucji i jednocześnie pozwoli rozwiązać wszelkie spory interpretacyjne.

# NASTĘPSTWO PRAWNE NABYWCY SPADKU W PRAWIE PODATKOWYM W ŚWIETLE POSTANOWIEŃ KONSTYTUCJI RP

STEFAN BABIARZ

## Wprowadzenie

Zagadnieniu następstwa prawnego, w tym także i odpowiedzialności nabywcy spadku za długi spadku, przepisy kodeksu cywilnego poświęcają art. 1051–1057. Problemy tam uregulowane w zasadzie nie wywołują poważniejszych sporów tak w piśmiennictwie, jak i orzecznictwie. Spornymi są jednak takie kwestie, jak to, czy nabywca spadku może być określony w późniejszym postanowieniu o stwierdzeniu nabycia spadku jako dziedziczący spadek, czy nie<sup>1</sup>, jak również to, czy do umów o zbyciu spadku określonych w art. 1052 § 1 kc. stosuje się przepisy o przeniesieniu własności zawarte w art. 155–156 kc., a w konsekwencji także przepisy o niedopuszczalności zawarcia umowy rozporządzającej (zobowiązująco – rozporządzającej) pod warunkiem, czy z zastrzeżeniem terminu (art. 157 § 1 kc.)<sup>2</sup>, a także to, czy może zbyć spadek (udział w spadku) jedyny spadkobierca.<sup>3</sup> Natomiast przepisy prawa podatkowego nie regulują wprost sytuacji prawnej nabywcy spadku, a co najwyżej sytuację prawną nabywcy udziału w przedmiocie należącym do spadku (np. art. 1036 kc. w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup>), co jednak nie wywołuje następstwa prawnego pod tytułem ogólnym, lecz tylko szczególnym. Przepis art. 1053 kc. wprost wskazuje, że nabywca spadku wstępuje w prawa i obowiązki spadkobiercy, natomiast żaden z przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>5</sup> nie odnosi się wprost do sytuacji prawnopodatkowej nabywcy spadku.

1 Zob. w tej dziedzinie odmienne poglądy prezentowane przez J.S. Piątownskiego, (w:) *Prawo spadkowe, zarys wykładu*. Warszawa 1979, s. 283 i J. Kosika, (w:) S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego t. IV. Prawo spadkowe*, s. 601 oraz E. Niezbeckiej, (w:) A. Kidyba (red.), *Komentarz do art. 1051 kc. t. IV Spadki*, Lex 2008.

2 Zob. E. Skowrońska-Bocian, *Komentarz do Kodeksu Cywilnego. Księga czwarta. Spadki*, Warszawa 2004, s. 246 oraz J. Kosik, (w:) S. Grzybowski (red.), *System prawa cywilnego t. IV. Prawo spadkowe*, s. 596–597; J. Kremis, (w:) E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny t. II Komentarz do art. 535–1088*, Warszawa 2004, s. 1030–1031.

3 Zob. J. S. Piątownski, *Prawo spadkowe, zarys wykładu*. Warszawa 1973, s. 62 i 265; E. Niezbecka, *op. cit.*, art. 1052 kc.

4 Tekst jedn. Dz.U z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm. – zwana dalej u.p.d.o.f.

5 Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. – zwana dalej o.p.

W sytuacji, gdy art. 217 Konstytucji RP stwierdza wprost, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania (...) następuje w drodze ustawy, a art. 64 ust. 1 Konstytucji, że każdy ma prawo do własności innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia a w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie dość zgodnie przyjmuje się, że obowiązek podatkowy może wynikać tylko z ustawy, a nie wykładni przepisów prawa podatkowego, oraz że możliwości stosowania w prawie podatkowym analogii są ograniczone<sup>6</sup>, to powstaje zasadnicze pytanie: jak rozumieć sytuację prawnopodatkową nabywcy spadku, także w zakresie ochrony konstytucyjnej nabytych przez niego praw majątkowych. Aby ją przedstawić na gruncie prawa podatkowego, wydaje się być konieczne przedstawienie sytuacji nabywcy spadku w prawie cywilnym.

## I Sytuacja prawa nabywcy spadku w prawie cywilnym

Zgodnie z art. 1051 i art. 1052 § 1 kc. spadkobierca, który przyjął spadek, może go zbyć w całości lub w części. Możliwość ta dotyczy też zbycia udziału spadkowego lub części ułamkowej udziału<sup>7</sup>. Jednocześnie przeniesienie spadku na nabywcę wywołuje już umowa zobowiązująca do zbycia spadku, co oznacza, że implikuje ona podwójny skutek: w postaci powstania skutku obligacyjnego oraz rozporządzającego przenoszącego spadek (udział w spadku), chyba że strony nadały tej umowie tylko skutek obligacyjny. Umowa zbycia spadku (udziału w spadku) jest poza tym zawsze umową kazualną, skoro przyczyną prawną jej zawarcia będzie zawsze uprzednie albo powstające wraz z tą umową zobowiązanie (art. 1052 § 2 kc.). Poza tym, do zawarcia umowy o zbyciu spadku nie jest konieczne dysponowanie postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku, aczkolwiek jest ono pożądane. Przepisy nie określają też końcowego terminu, do którego umowa o zbyciu spadku (udziału w spadku) może być zawarta, aczkolwiek przyjmuje się, że tą chwilą jest moment dokonania działu spadku, gdyż z tą chwilą przestaje istnieć spadek jako odrębna masa majątkowa. Z tą też chwilą przestaje istnieć udział w spadku (część udziału w spadku). Wątpliwości natomiast wywołuje możliwość zbycia spadku przez jednego spadkobiercę, gdyż przyjmuje się, że z chwilą definitywnego nabycia przez niego spadku także przestaje istnieć spadek jako odrębna masa majątkowa, skoro nie ma wówczas powodu dokonywania działu spadku<sup>8</sup>, chyba że ten spadkobierca zbył udział w spadku lub gdy w skład spadku wchodzi

6 Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 stycznia 2008 r., I SA/Wr 935/07, POP 2008, nr 5, poz. 66; wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 1992 r., III SA 709/92, POP 1993, nr 4, poz. 62; M. Niezgódka-Medek, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Warszawa 2007, s. 53–59; B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 119–140.

7 Zob. uchwała SN z dnia 15 października 1968 r., III CZP 96/68, OSNC 1969, nr 4, poz. 64.

8 Zob. E. Niezbecka, Komentarz do art. 1051; M. Pazdan, (w:) K. Pietrzykowski (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. t. II. Warszawa 2005, s. 1111.

udział w majątku wspólnym spadkodawcy i jego małżonka, a spadek dziedziczny w całości dziecko spadkodawcy<sup>9</sup>. Umowa zbycia spadku (udziału w spadku) powinna dokładnie określać przedmiot zbycia, a także osobę nabywcy, tak by uniknąć problemów związanych z ukształtowaniem się stosunków między stronami umowy, wierzycielami spadku i dłużnikami. Przedmiotem umowy może być poza tym zbycie albo spadku, albo udziału spadkowego (części ułamka tego spadku), a więc ogółu praw i obowiązków, które zgodnie z art. 922, art. 924 i art. 925 kc. przeszły na spadkobiercę w chwili śmierci spadkodawcy. Tak więc stan spadku z chwili jego otwarcia, co do zasady, implikuje, co będzie przedmiotem umowy zbycia spadku. Od umowy zbycia spadku należy odróżnić zbycie poszczególnych przedmiotów (rzeczy) wchodzących do spadku, które nie wywołuje następstwa prawnego pod tytułem ogólnym, lecz pod tytułem szczególnym (art. 1036 kc.). Podobny skutek wywoła zbycie zapisu (art. 970 kc.). W razie wątpliwości co do treści umowy stosuje się reguły wykładni umów zawarte w art. 65 kc. Zauważać tylko należy, że w tym przypadku nie ma przepisu, podobnego do art. 55<sup>2</sup> kc., iż „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”. Przepis ten jednak obowiązywałby, gdyby w skład spadku wchodziło przedsiębiorstwo. Nabywcą spadku (udziału w spadku) może być każda osoba fizyczna, jak i prawna, a więc także inny spadkobierca, zapisobierca, uprawniony do zachowku, dłużnik czy wierzyciel spadku. Wyliczenie umów zbycia spadku zawarte w art. 1052 § 1 kc. ma tylko przykładowy charakter, co oznacza, że taką umową może być też w określonych sytuacjach umowa o dożywocie, umowa spółki czy nawet zlecenia<sup>10</sup>. Jeśli chodzi o przedmiot umowy zbycia spadku, wyrażane są też poglądy, że zbycie spadku pociąga za sobą wstąpienie nabywcy w prawa i obowiązki zbywcy, a ponadto w całą sytuację prawną zbywcy spadkobiercy jako następcy prawnego pod tytułem ogólnym, co oznacza przejęcie całego kompleksu praw i obowiązków w rozumieniu art. 922 kc.<sup>11</sup> Podkreśla się także, że w przypadku braku postanowień umowy nabywca otrzymuje wszelkie korzyści i przejmuje wszelkie obciążenia związane z dziedziczeniem<sup>12</sup>. Inni natomiast wskazują, że skoro spadkobierca nie może mocą tej umowy uwolnić się od odpowiedzialności, to tym samym nabywca nabywa tylko ogół praw majątkowych z zakresu spadku<sup>13</sup>.

Każda umowa zbycia spadku (udziału w spadku), zarówno obligacyjna, jak i rozporządzająca, dla swej ważności musi być zawarta w formie aktu notarialnego. Jednakże nie jest umową zbycia spadku (udziału w spadku) oświadczenie spadkobiercy w postępowaniu działowym, że przekazuje on swój udział innemu

9 Zob. J. Kosik, (w:) System, *op. cit.*, s. 593–594; M. Pazdan, (w:) K. Pietrzykowski. Kodeks, *op. cit.*, s. 1111.

10 Zob. J. Kosik, (w:) System, *op. cit.*, s. 598.

11 Zob. J. Gwiazdomorski. Prawo spadkowe w zarysie. Warszawa 1967, s. 336; uchwała SN z dnia 15 października 1968 r., III CZP 96/98, OSNC 1969, nr 4, poz. 64; wyrok NSA z dnia 13 października 2003 r., OSA 4/03, ONSA 2004, nr 1, poz. 3.

12 Zob. J. Pietrzykowski, (w:) Komentarz do kc. Warszawa 1972, s. 1992.

13 J.S. Piątkowski, Prawo..., s. 279 i 282.

spadkobiercy<sup>14</sup>. Uznanie nieważności umowy zbycia spadku, zawartej w formie aktu notarialnego, może nastąpić tylko w procesie, a to oznacza, że nie może być przedmiotem rozstrzygnięcia w toku postępowania nieprocesowego<sup>15</sup>.

Skoro nabywca spadku wstępuje w sytuację prawną zbywcy, to pomiędzy nim a pozostałymi spadkobiercami z chwilą zawarcia umowy następuje wspólność majątku spadkowego w rozumieniu art. 1035 kc. Nabywca uzyskuje korzyści przysługujące zbywcy (np. z tytułu przyrostu czy odpadnięcia spadkobiercy niegodnego, w przypadku śmierci zapisobiorcy czy odrzucenia zapisu), a także obciążają go długi spadku, w tym również powstałe po otwarciu spadku. Nabywca spadku może wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku czy z wnioskiem o dział spadku<sup>16</sup>. Nabywca spadku może także złożyć wniosek o zmianę lub uchylenie postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku (art. 679 § 1 kpc.), także jeżeli zbywca był uczestnikiem postępowania<sup>17</sup>. Może się też uchylić od skutków prawnych oświadczenia o przyjęciu spadku złożonego przez spadkobiercę pod wpływem błędu lub groźby<sup>18</sup>.

Konsekwencją zawarcia umowy zbycia spadku (udziału w spadku) jest to, że nabywca staje się następcą prawnym pod tytułem ogólnym, z tym wszakże zastrzeżeniem, że zbywca nie może uwolnić się od odpowiedzialności za długi spadku. Przepisy art. 1051–1057 kc. nie przewidziały możliwości zawarcia między zbywcą a nabywcą odrębnej umowy o przejęcie długów za zgodą wierzyciela spadku. To oznacza, że możliwe jest zawarcie między stronami umowy zbycia spadku, za zgodą wierzyciela, umowy o przejęcie długów na podstawie art. 519 § 2 pkt 2 kc. Niemniej jednak sytuacja prawna nabywcy spadku w zakresie odpowiedzialności za długi spadku jest, co do zakresu odpowiedzialności, taka sama jak zbywcy (art. 1055 § 1 kc.), ale ich odpowiedzialność ma charakter odpowiedzialności solidarnej (art. 1055 § 1 zd. drugie kc.). W tym zakresie przepis art. 1055 § 1 kc. ma charakter bezwzględnie obowiązujący i tego charakteru nie zmienia to, że solidarną odpowiedzialność zbywcy i nabywcy można uchylić w razie przejęcia długu przez nabywcę na podstawie art. 519 § 2 pkt 2 kc. Przepis art. 1055 kc. w § 2 stanowi, że powyższa reguła ma zastosowanie wówczas, gdy strony inaczej nie postanowiły. Ma on więc w tym zakresie charakter względnie obowiązujący. Zatem jeżeli strony umowy zbycia spadku inaczej nie postanowiły, to w stosunkach między nimi ostateczną odpowiedzialność za długi spadku, zgodnie z zasadą następstwa prawnego pod tytułem ogólnym i tak poniesie nabywca spadku. W konsekwencji, gdyby więc zdarzyło się, że zbywca zaspokoił określo-

14 Zob. uchwała SN z dnia 17 sierpnia 1961 r. IV CR 332/61, OSNCP 1963, poz. 54; uchwała SN z dnia 3 października 1980 r., III CRN 180/80, OSNCP 1981, nr 2–3, poz. 45 z glosami A. Oleszki, „Nowe Prawo” 1983, nr 7–8, s. 156 i M. Sychowicza, „Nowe Prawo” 1983, nr 7–8, s. 160.

15 Zob. wyrok SN z dnia 21 marca 1969 r., III CRN 102/69, OSNC 1970, nr 1, poz. 9.

16 Zob. A. Stępnia. Spadkobiercy i nabywcy spadku jako uczestnicy konieczni postępowania o dział spadku. „Przegląd Sądowy” 2004, nr 6, s. 14.

17 Zob. postanowienie SN z dnia 13 grudnia 2001 r., IV CKN 566/00, OSNC 2002, nr 10, poz. 127.

18 Zob. A. Skowrońska-Bocian. Komentarz..., s. 257; J. Policzkiewicz, (w:) Kodeks cywilny, Komentarz. t. III. Warszawa 1972, s. 1992.

ny dług spadkowy, a który obciążał nabywcę, to zbywcy spadku (udziału spadku) przysługiwać będzie w stosunku do nabywcy roszczenie nie tylko o zwrot spełnionego świadczenia, ale i roszczenie o naprawienie szkody związanej z tym zaspokojeniem (np. zwrot kosztów procesu, kosztów postępowania egzekucyjnego, utraconych odsetek) (zob. J. Kosik (w:) System (...) *op. cit.*, s. 604). Poza tym, w razie pozwania zbywcy o zapłatę długu spadkowego, powinien on zawiadomić o tym nabywcę i wezwać go do udziału w sprawie, w przeciwnym razie może narazić się na ujemne skutki, o których mowa w art. 82 w zw. z art. 85 kpc. (*Ibidem* s. 60), a polegające na utracie (ograniczeniu) roszczenia.

Ten sam zakres odpowiedzialności nabywcy co i zbywcy oznacza, że jeżeli zbywca przyjął spadek wprost, to jego odpowiedzialność i odpowiedzialność nabywcy będą miały charakter nieograniczony, a gdy z dobrodziejstwem inwentarza, to ich odpowiedzialność ograniczy się do wartości ustalonego w inwentarzu stanu czynnego spadku. Nabywca spadku może też powołać się na ograniczenie odpowiedzialności przysługujące zbywcy z tytułu zachowku, zapisów i poleceń, a także przysługuje mu roszczenie o zmniejszenie zapisów i poleceń w takim zakresie, w jakim przysługiwało ono zbywcy. Nabywca spadku odpowiada za długi spadku całym swoim majątkiem (art. 1030 zd. drugie w zw. z art. 1053 kc.) i do chwili działu spadku jego odpowiedzialność jest odpowiedzialnością solidarną z pozostałymi spadkobiercami. Zaś po dokonaniu działu spadku jest to odpowiedzialność w stosunku do wielkości swego udziału spadkowego. Jednakże niezależnie od czasu trwania tej solidarnej odpowiedzialności, nabywca zawsze odpowiada solidarnie ze zbywcą względem wierzycieli spadku za istniejące długi spadkowe<sup>19</sup>. Można by skonstatować, że odpowiedzialność solidarna nabywcy za długi spadku, którą ponosi wraz ze spadkobiercami, jest odpowiedzialnością ograniczoną w czasie, a odpowiedzialność solidarna nabywcy i zbywcy nieograniczona w czasie.

## II Zgodność z Konstytucją RP uregulowania sytuacji prawnej nabywcy spadku w prawie podatkowym

Przepisy ustawy Ordynacja podatkowa w art. 97–105 regulują tylko sytuację prawnopodatkową spadkobierców podatnika i płatnika (art. 97 § 1–3, art. 98 § 31 i 21 o.p.), a także sytuację prawną, a w zasadzie tylko odpowiedzialność prawnopodatkową spadkobierców inkasenta (art. 98 § 1 i § 2 pkt 1, 2, 3, 6 i 7) oraz sytuację prawną zapisobierców (art. 106 § 1–3). Taka sytuacja powoduje, że w przepisach rozdziału 14 działu III ustawy Ordynacja podatkowa uregulowana została także sytuacja prawna następców prawnych pod tytułem szczególnym (art. 98 § 1 i 2 pkt 1, 2, 3, 6 i 7 oraz art. 106 § 1–3). Co więcej, regulacja ta jest zgodna

<sup>19</sup> Zob. J. Kosik (w:) System..., *op. cit.*, s. 604.



z art. 133 § 1 o.p. wskazującym, że stroną postępowania jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny. Tym samym ten ostatni przepis nie ogranicza się tylko do pojęcia spadkobiercy, ale pojęcia szerszego następcy prawnego. To zaś obejmowałoby nie tylko następców prawnych uregulowanych w art. 93–96 o.p., ale i wszelkich innych następców prawnych, a więc i nabywców spadku (nabywców udziału spadkowego). Tym samym przepisy ustawy Ordynacja podatkowa dotyczące spadkobierców można byłoby odnosić także i do nabywców spadku (udziału w spadku). Pojęcie następcy prawnego nie obowiązywałoby zaś nabywcy rzeczy w rozumieniu art. 1036 kc., mimo że w rozumieniu art. 133 o.p. następcą prawnym będą też spadkobiercy inkasenta jako następcy prawni pod tytułem szczególnym czy zapisobiorcy. Oznaczałoby to, że przepis art. 1053 kc. stwierdzający, że nabywca spadku wstępuje w prawa i obowiązki spadkobiercy, wskazywałby wraz z art. 97 § 1–4 o.p., że nabywca spadku (udziału w spadku – art. 1051 kc.) byłby też nabywcą majątkowych praw i obowiązków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, bądź wynikających z decyzji podatkowych. Wątpliwości zaś wynikają tylko stąd, że przepis art. 97 § 1–4 nie odsyła do odpowiedniego stosowania w prawie podatkowym przepisów art. 1052–1055 kc. w odniesieniu do przyjęcia przez nabywcę spadku praw majątkowych spadkodawcy, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego. W konsekwencji więc umowa zbycia spadku, a więc umowa zobowiązująca o podwójnym skutku lub umowa rozporządzająca wywołałaby w sytuacji prawnopodatkowej nabywcy spadku ten skutek, że mógłby on przejąć przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki, a uprawnienia o charakterze niemajątkowym związane z prowadzoną działalnością gospodarczą także wówczas, gdy będzie prowadził w dalszym ciągu działalność gospodarczą spadkodawcy na swój rachunek, gdyby przepisy art. 97 § 1–4 odnosiły się także i do niego. Zatem do nabywcy spadku (udziału w spadku) miałyby też zastosowanie art. 48 § 1–3 oraz 67 c § 1–2. Przepisy te miałyby więc zastosowanie tak do nabywcy spadku, jak też nabywcy udziału w spadku.

Powstaje jednak pytanie, czy do sytuacji prawnopodatkowej nabywcy spadku, a jeśli tak, to na jakiej podstawie prawnej mógłby mieć zastosowanie art. 1055 § 1 kc. Przepis ten wprowadza solidarną odpowiedzialność zbywcy i nabywcy spadku za długi spadkowe, a co więcej, określa, że odpowiedzialność nabywcy jest w tym samym zakresie, co i zbywcy. Podstawę prawną dla przyjęcia obowiązkiwania przepisu art. 1055 § 1 kc. w prawie podatkowym stanowi, moim zdaniem, art. 98 § 1 o.p., który w zakresie odpowiedzialności spadkobierców w prawie podatkowym odsyła do przepisów kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. To zaś oznaczałoby, że skoro zastosowanie mają przepisy o przyjęciu i odrzuceniu spadku, to określają one w rozumieniu art. 1055 § 1 kc. zakres odpowiedzialności nabywcy spadku w zależności od sposobu przyjęcia spadku przez zbywcę. Jeżeli zbywca przyjął spadek wprost, to odpowiedzialność nabywcy i zbywcy będzie odpowiedzialnością nieograniczoną, a jeżeli z dobrodziejstwem inwentarza, to będzie to odpowiedzialność ogra-

niczona do wartości ustalonego w inwentarzu stanu czynnego spadku (art. 98 § 1 o.p. w zw. a art. 1012 i art. 1030, 1031 § 1 i 2 oraz art. 1055 § 1 zd. pierwsze kc.). Skoro przepis art. 98 § 1 o.p. odsyła do odpowiedzialności spadkobierców (nabywcy spadku czy udziału w spadku) do przepisów kodeksu cywilnego o odpowiedzialności za długi spadkowe, to będzie tu miał zastosowanie także art. 1055 § 1 zd. drugie kc. o solidarnej odpowiedzialności nabywcy i zbywcy spadku (udziału w spadku) za zobowiązania podatkowe i wszelkie inne należności, o których mowa w art. 98 § 1 i 2 o.p. Będzie miał zastosowanie do odpowiedzialności nabywcy i zbywcy także przepis art. 1034 § 1 i 2 kc. dotyczący solidarnej odpowiedzialności spadkobierców i nabywcy udziału (części udziału) w spadku do czasu dokonania działu spadku, o roszczeniach regresywnych, które z tytułu rozliczeń należności podatkowych będą mogły mieć zastosowanie tylko w postępowaniu cywilnym, a także o odpowiedzialności udziałami po dokonaniu działu spadku. Nie powinno budzić wątpliwości także i to, że odpowiedzialność solidarna nabywcy spadku i zbywcy za należności podatkowe określone w art. 98 § 1 i 2 będzie odpowiedzialnością w czasie nieograniczoną i niezależną od rodzaju ich odpowiedzialności z pozostałymi spadkobiercami. Przy braku podstawy prawnej w prawie podatkowym nie można przyjąć bowiem, by nabywca, względnie zbywca spadku mogli uwolnić się od węzła solidarnej odpowiedzialności za należności podatkowe. Przepis art. 1055 § 1 kc. jest przepisem bezwzględnie obowiązującym, a art. 519 § 2 pkt 2 kc. dotyczący przelewu nie ma w prawie podatkowym zastosowania. Wprawdzie nie można wykluczyć i zabronić stronom umowy zbycia spadku (udziału w spadku) zawarcia w niej postanowień co do sposobu zapłaty należności podatkowych ze skutkami cywilnoprawnymi określonymi w art. 1055 § 2 kc., to jednak tego rodzaju postanowienia umowne nie odniosą skutku w zakresie bezwzględnie uregulowanej odpowiedzialności solidarnej w art. 98 § 1 ord. pod. w zw. z art. 1055 § 1 kc. Zapłata należności przez jednego z dłużników solidarnych zwolni drugiego z zobowiązania. Wprawdzie można mieć wątpliwości co do takiego rozwiązania, gdyż art. 1055 § 1 kc. jest przepisem prawa cywilnego, który wprowadza solidarną odpowiedzialność nabywcy spadku i jego zbywcy, to mimo to na skutek odesłania zawartego w art. 98 § 1 o.p. stał się on przepisem prawa podatkowego (w rozumieniu art. 5 pkt 1 tej ustawy), który taką odpowiedzialność solidarną zbywcy (dotychczasowego spadkobiercy, który i tak poniósłby tę odpowiedzialność z mocy art. 97 § 1–4, art. 98 § 1 i 2 o.p.) i nabywcy spadku wprowadza.

W zakresie przejścia przez nabywcę majątkowych praw podstawę prawną mógłby stanowić art. 97 § 1–4 oraz art. 105 § 1–4 o.p. w odniesieniu do oprocentowania nadpłat, zwrotów podatków oraz zasad ich zwrotu. Jest jednak kwestią charakterystyczną, że w tym zakresie przepisy te nie wprowadzają solidarności wierzycieli (spadkobierców – nabywcy spadku), lecz zwrot nadpłat, zwrot podatku wraz z oprocentowaniem w stosunku do udziałów określonych w zgodnym zaświadczeniu spadkobierców i nabywcy spadku (udziału w spadku). Tym samym zgodne oświadczenie spadkobierców i nabywcy spadku (udziału w spadku) mo-

głoby uwzględnić także umówiony między zbywcą a nabywcą spadku (udziału spadkowego) sposób rozkładu ciężaru spłaty należności podatkowych zgodnie z art. 1055 § 2 kc. Takiemu jednak rozumieniu sytuacji prawnej nabywcy spadku w zakresie przejęcia praw podatnika i płatnika w drodze sukcesji generalnej stoją na przeszkodzie przepisy art. 84, art. 217, art. 64 ust. 1 w zw. z art. 32 Konstytucji RP. Istotną kwestią jest tutaj to, że z naruszeniem konstytucyjnych zasad równości wobec prawa, ochrony własności i dziedziczenia, nabywca spadku pozbawiony zostaje jako następca ogólny praw przysługujących spadkobiercy po spadkodawcy, a przejmowałby tylko obowiązki podatkowe. Wprawdzie ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych stosownie do postanowień art. 84 Konstytucji RP, ogranicza prawo do korzystania z własności, jak również do czerpania z niej godziwych pożytków, w tym również prawo do dziedziczenia, to jednak – jak wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny – granicą konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych jest istota prawa własności<sup>20</sup>. Konstytucja zakazuje bowiem kształtowania obowiązków podatkowych w taki sposób, żeby stały się one instrumentem konfiskaty mienia, bądź naruszały zasady równości czy sprawiedliwości. Nie sposób przecież zaakceptować takiego poglądu, zgodnie z którym nabywca spadku byłby następcą ogólnym spadkodawcy w prawie prywatnym i wchodził w całą sytuację prawną spadkobiercy, a w zakresie następstwa prawnego w prawie podatkowym nie przejmował majątkowych praw spadkodawcy (podatnika i płatnika), także w odniesieniu np. do zwrotu podatku czy zwrotu nadpłaty. Zauważyć przy tym należy, że naruszenie zasad równości i sprawiedliwości wynikałoby z tego, że zbywca spadku, który otrzymał od nabywcy określoną cenę za sprzedaż udziału spadkowego, otrzymywałby dodatkowo zwrot podatku czy nadpłaty. Prowadziłoby to w istocie do konfiskaty mienia u nabywcy spadku i bezpodstawnego wzbogacenia zbywcy. Ustawodawca nakładając na obywateli ciężary i świadczenia publiczne nie może rozdzielać ich w sposób arbitralny, gdyż jego podstawowym celem, w myśl art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji, jest zapewnienie równości i powszechności podatku<sup>21</sup>. W końcu pokreślić należy, że spadkobierca i nabywca spadku znajdują się w równej i jednakowej sytuacji prawnej, a to oznacza, że powinni być także równo i jednakowo traktowani na gruncie prawa podatkowego.

Problematyka uregulowana w przepisach art. 1052 § 1 kc. co do dopuszczalnego momentu prawnej skuteczności umowy zbycia spadku będzie miała zastosowanie także na gruncie przepisów prawa podatkowego. Będzie ona skuteczna od chwili przyjęcia spadku przez spadkobiercę i będzie mogła być zawarta do momentu końcowego dopuszczalności jej zawarcia. Skutek ten wywołują nie tylko umowy przykładowo wymienione w art. 1052 kc. ale i inne, o których mowa była powyżej. To, czy w wyniku takiej umowy doszło do nabycia spadku (udziału

20 Zob. wyroki TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK–A 2002, nr 6, poz. 83; 4 maja 2004 r., K 8/03, OTK–A 2004, nr 5 poz. 37; 22 października 2002 r., SK 39/01 OTK ZU 2002, nr 5A, poz. 66.

21 Zob. wyroki TK z dnia 25 października 2004 r., SK 33/03 OTK ZU 2004, nr 9A, poz. 94, z dnia 30 listopada 2004 r., SK 31/04 OTK–A 2004, nr 10, poz. 110.

w spadku), jak też forma umowy zbycia podlegać będą niewątpliwie ocenie w postępowaniu podatkowym. Natomiast nie wydaje się, by mogły mieć zastosowanie w tym postępowaniu przepisy: art. 1054 kc. dotyczący obowiązku zbywcy wydatnia korzyści nabywcy, aczkolwiek mogą one wpływać na zakres opodatkowania; art. 1056 kc. o wyłączeniu odpowiedzialności z tytułu rękojmi za wady fizyczne i prawne poszczególnych przedmiotów należących do spadku; art. 1057 kc. dotyczący momentu przejścia na nabywcę korzyści i ciężarów

Zagadnienie sytuacji prawnopodatkowej nabywcy spadku nie doczekało się jak dotąd szerszego omówienia, tak w piśmiennictwie, jak również w orzecznictwie sądownoadministracyjnym. A. Mariański dopuszcza stosowanie przepisów art. 1053 i art. 1055 § 1 kc. na gruncie prawa podatkowego, jednakże nie wskazuje przepisów prawa podatkowego, które do ich stosowania by odsyłały<sup>22</sup>. Z kolei w postanowieniu z dnia 9 października 2007 r.<sup>23</sup> Naczelny Sąd Administracyjny (aczkolwiek trafnie) stwierdził, że zbycie spadku powoduje, iż nabywca spadku jest traktowany na równi ze spadkobiercą niezależnie od tego, czy zbycie następuje w całości czy w części, to jednak rozpoznając zagadnienie odpowiedzialności nabywcy spadku za należności podatkowe, pominął, że źródłem odesłania do stosowania na gruncie podatkowym przepisów art. 1053 i art. 1055 § 1 kc. powinny być art. 97 § 1–4 i art. 98 § 1 i 2 o.p. Powoływany zaś w postanowieniu jako podstawa prawna art. 133 § 1 o.p. i art. 33 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>24</sup> stanowią o następstwie procesowym i nie są przepisami materialnego prawa podatkowego. Poza tym trafnie wskazał w rozpoznawanej sprawie sąd pierwszej instancji<sup>25</sup>, że dla zaistnienia następstwa prawnego konieczne jest zaistnienie szczegółowej podstawy prawnej. Taką podstawę prawną w tejże sprawie stanowił art. 98 § 1 o.p. w zw. z art. 1053 i art. 1055 § 1 kc., gdyż przedmiotem rozpoznania była kwestia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.

### III Wnioski *de lege ferenda*

W konsekwencji należy więc przyjąć, że rozwiązanie problemu następstwa prawnego nabywcy spadku (udziału w spadku) w prawie podatkowym nie w pełni spełnia wymogi określone w art. 84, art. 217 oraz art. 64 ust 1 w zw. z art. 32 Konstytucji, gdyż obowiązek podatkowy nabywcy spadku, a także zakres podmiotowy i przedmiotowy jego odpowiedzialności wynikałyby wprawdzie z art. 98 § 1 o.p. w zw. z art. 1053 i art. 1055 § 1 kc., ale byłoby to tylko następstwo

22 Zob. A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*. Warszawa 2001, s. 179 i tegoż autora, *Rozliczenie w podatku dochodowym od osób fizycznych po śmierci podatnika*, „Glosa” 2003, nr 5, s. 19.

23 Sygn. akt II FZ 357/07, niepubl.

24 Dz.U. Nr 153, poz. 1230 ze zm.

25 Postanowienie z dnia 23 kwietnia 2007 r., I SA/Gd 617/06, niepubl.

### Następstwo prawne nabywcy spadku w prawie podatkowym w świetle postanowień...

prawne pod tytułem szczególnym, a więc tylko w zakresie odpowiedzialności za długi podatkowe. Powołane wyżej przepisy byłyby więc także przepisami ustaw podatkowych do przyjęcia majątkowych praw podatnika i płatnika w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p. Inna natomiast jest sytuacja nabywcy spadku w zakresie przejęcia praw podatnika i płatnika. Przepis art. 97 § 1–4 o.p. wprost nie odnosi się do nabywcy spadku, co może wywoływać wątpliwości co do konstytucyjności takiego rozwiązania. Dlatego dla ich uniknięcia art. 97 ustawy Ordynacja podatkowa powinien być uzupełniony o § 5 o treści „Przepisy § 1–4 stosuje się odpowiednio do nabywcy spadku”.

# SKARGA GMINY DO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO NA DECYZJĘ WYDANĄ W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM, W KTÓRYM W PIERWSZEJ INSTANCJI ORZĘKAŁ ORGAN PODATKOWY REPREZENTUJĄCY DANĄ GMINĘ

JOANNA DEMBCZYŃSKA, PIOTR PIETRASZ

I Konstytucyjne uwarunkowania stosowania prawa podatkowego w szerokim tego pojęcia znaczeniu nawiązują do kwestii konstytucyjnego prawa do sądu w sprawie podatkowej. Zaskarżenie decyzji podatkowej do sądu administracyjnego uruchamia proces weryfikacji stosowania prawa podatkowego przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego. Pierwszorzędne znaczenie ma określenie podmiotów uprawnionych do skorzystania z możliwości zaskarżenia decyzji do sądu administracyjnego. W tym zakresie chyba największe kontrowersje wzbudza zaskarżanie przez gminę decyzji wydanej w administracyjnym (podatkowym) postępowaniu odwoławczym w sytuacji, gdy w pierwszej instancji orzekał organ podatkowy, jakim jest wójt, burmistrz (prezydent miasta).

Uprawnienie gminy do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, jeżeli w pierwszej instancji postępowania administracyjnego decyzję wydawał organ wykonawczy tej gminy, piastujący jednocześnie funkcję organu administracyjnego spotyka się z opozycją zarówno doktryny<sup>1</sup>, jak też orzecznictwa sądów administracyjnych<sup>2</sup>. Pogląd ten odnosi się również do zaskarżalności decyzji wyda-

1 J.P. Tarno, Ochrona interesu prawnego jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym, (w:) Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka, Kraków 202, s. 721; J.P. Tarno, Status prawny jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym, „Państwo i Prawo” 2006, nr 2; W. Chróścielewski, Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2002, s. 244; W. Chróścielewski, Jednostka samorządu terytorialnego jako strona postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 2003, nr 3, s. 33 i n.; M. Bogusz, Zaskarżanie decyzji administracyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1997, s. 57 i n.; T. Woś, Głosa do uchwały NSA z 19 maja 2003 r., OPS 1/03, „Samorząd Terytorialny” 2004, Nr 12, s. 79; M. Stahl, Głosa do wyroku NSA z 1 czerwca 2004 r., OSK 301/04, OSP 2005, Nr 2, poz. 17; Model ustroju samorządu terytorialnego w Polsce na tle zagadnień ustrojowego prawa administracyjnego, Kraków 2007, s. 497 i n.

2 Uchwała NSA z 9 października 2000 r. OPK 14/2000, ONSA 2001, nr 1, poz. 17; uchwała NSA z 19 maja 2003 r., OPS 1/2003, ONSA 2003, Nr 4, poz. 115; wyrok NSA z 16 lutego 2005 r. OSK 1017/2004, Lex Polonica nr 374068; wyrok WSA w Warszawie z 31 lipca 2007 r., I SA/Wa 2066/06, Legalis; postanowienie NSA z 24 maja 2006 r., II FSK 818/05, Legalis.

wanych w toku postępowania podatkowego<sup>3</sup>. Tylko nieliczni autorzy<sup>4</sup> oraz Sąd Najwyższy<sup>5</sup> dopuszczają możliwość zaskarżenia przez gminę decyzji administracyjnej, którą wydał organ tej gminy, do sądu administracyjnego. Wyjątkowo także sądy administracyjne podzielają to stanowisko<sup>6</sup>. Także Trybunał Konstytucyjny dostrzega zaprezentowany problem<sup>7</sup>. Wskazać wreszcie należy na poglądy ukazujące potrzebę zapewnienia gminom sądowej ochrony ich samodzielności, także wtedy, gdy „jej” organ wydaje decyzję w pierwszej instancji<sup>8</sup>.

Autorzy referatu opowiadają się za dopuszczalnością skargi jednostki samorządu terytorialnego na decyzję organu odwoławczego w sytuacji, gdy w pierwszej instancji orzekał organ administracyjny danej jednostki samorządu terytorialnego. Rozważania w tym przedmiocie zostaną jednak ograniczone do zaskarżalności decyzji podatkowych, wydanych na gruncie Ordynacji podatkowej<sup>9</sup>.

**II** Gmina nie jest i nie może być stroną postępowania podatkowego, w którym w pierwszej instancji organem podatkowym jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta. Wniosek taki nasuwa się bezpośrednio z treści art. 133 o.p. Otóż stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, o których mowa w art. 110–117a, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy (art. 133 § 1 o.p.). Ordynacja podatkowa przyjęła zasadę, zgodnie z którą stroną w postępowaniu podatkowym jest tylko podmiot bierny stosunku prawnopodatkowego. Wyjątki od tej zasady przewiduje art. 133 § 2–3 o.p. Przepisy te jednak nie kreują w opisaney sytuacji gminy jako strony postępowania podatkowego. Przyjąć zatem pozostaje, że przymiotu strony w postępowaniu

- 3 Zob. W. Miemiec, Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznych, Wrocław 2005, s. 190; J. Glumińska Pawlic, Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce, Katowice 2003 r., s. 295 oraz orzecznictwo sądów administracyjnych, np. wyrok NSA z 16 lutego 2005 r., OSK 1017/04, Legalis.
- 4 J. Znamiec, Gmina jako strona jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1994, nr 6, s. 43; K.J. Antkowiak, Organ gminy a jej interes prawny, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2005, nr 1–2, s. 121 i n.; G. P. Kubalski, Wójt gminy jako organ orzekający w postępowaniu dotyczącym interesu gminy, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 1–2, s. 72 i n.; L. Kiermaszek, R. Mikosz, Legitymacja skargowa jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu sądownoadministracyjnym, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2005, nr 2–3, s. 24 i n.
- 5 Wyrok SN z 7 czerwca 2001 r., sygn. akt III RN 104/00, OSNAP 2002, nr 1, poz. 4; postanowienia: z 3 października 2002 r., III RN 165/2001, „Jurysta” 2003, nr 2, s. 26; z 8 października 2002 r., III RN 177/2001, OSN-PUS 2003, nr 20, poz. 479; z 9 listopada 2001 r., III RN 189/2001, OSNAP 2002, nr 8, poz. 177; z 14 listopada 2002 r., III RN 19/2002, Legalis; z 9 grudnia 2002 r., III RN 90/02, „Wokanda” 2003, nr 6, poz. 24.
- 6 Postanowienie WSA z 1 czerwca 2005 r., II SA/GL 660/04, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 4, s. 87; wyroki NSA z 3 maja 2003 r., II SA/Łd 24/03, niepubl. oraz z 25 września 2003 r., II SA/Łd 1826/02, niepubl.
- 7 Postanowienie TK z dnia 26 maja 2008 r., sygn. akt P 14/05, OTK ZU 2008, nr 4A, poz. 69.
- 8 L. Kieres, Analiza zgodności polskiego prawa samorządu terytorialnego z Europejską Kartą Samorządu Terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 1998, nr 8, s. 78; J. Kapera, Sądownictwo administracyjne w Polsce a kwestia dwuinstancyjności, „Samorząd Terytorialny” 1992, Nr 1–2, s. 47–88; L. Żukowski, Kolegia odwoławcze. Uwagi w sprawie ustroju i funkcjonowania, „Samorząd Terytorialny” 1992, Nr 1–2, s. 37; L. Etel, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 189.
- 9 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwana dalej: o.p.

niu podatkowym nie uzyskał ani podmiot czynny stosunku prawnopodatkowego, ani też związek publicznoprawny będący wierzycielem podatkowym. W konsekwencji związek publicznoprawny nie jest stroną postępowania podatkowego, w sytuacji gdy postępowanie wiąże się z administrowaniem podatkiem będącym jego dochodem własnym (jego ustaleniem, określeniem, bądź też z przyznaniem preferencji w spłacie podatku, czyli umarzaniem należności podatkowych, odroczeniem terminów płatności, rozkładaniem na raty tych płatności). Z uwagi na odmienną, albowiem „węższą”, definicję strony w Ordynacji podatkowej w odniesieniu do definicji zawartej w Kodeksie postępowania administracyjnego<sup>10</sup>, na gruncie postępowania podatkowego nie pojawia się problem statusu prawnego gminy w tym postępowaniu.

Fakt, iż gmina będąca wierzycielem podatkowym nie może być stroną postępowania podatkowego w rozumieniu art. 133 o.p., nie ma jakiegokolwiek wpływu na jej prawo do złożenia skargi do sądu administracyjnego. Skarga do sądu administracyjnego ma bowiem uniwersalny charakter. Ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>11</sup>, określając legitymację procesową w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, nie nawiązuje do pojęcia strony w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego czy też Ordynacji podatkowej. Dla potrzeb postępowania sądownoadministracyjnego jako stroną określa się podmiot, który ma w skontrolowaniu działania administracji publicznej interes prawny. Jak zasadnie podkreśla się w literaturze, jest to jednak nowy interes prawny a nie ten, który przesądzał o czyjejs legitymacji procesowej w postępowaniu administracyjnym<sup>12</sup>.

**III** W myśl art. 50 § 1 p.p.s.a. uprawnionym do wniesienia skargi jest każdy, kto ma w tym interes prawny, prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich oraz organizacja społeczna w zakresie jej statutowej działalności, w sprawach dotyczących interesów prawnych innych osób, jeżeli brała udział w postępowaniu administracyjnym.

Biorąc pod uwagę możliwość zaskarżania przez gminę decyzji wydanej w pierwszej instancji przez jej organ, rozważyć należy zagadnienie spełnienia przez tę jednostkę samorządu terytorialnego warunku posiadania interesu prawnego we wniesieniu skargi oraz zaliczenie jej do kręgu podmiotów określonych wyrażeniem „każdy”.

Pojęcie interesu prawnego w prawie administracyjnym i sądownoadministracyjnym było i jest przedmiotem rozważań orzecznictwa oraz przedstawicieli dok-

10 Ustawa z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.), zwana dalej jako k.p.a.

11 Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), zwana dalej: p.p.s.a.

12 S. Fundowicz, Zasada skargowości w polskim postępowaniu sądowno administracyjnym, (w:) J. Stelmasiak, J. Niczyporuk, S. Fundowicz (red.), Polski model sądownictwa administracyjnego. Lublin 2003, s. 129.



tryny<sup>13</sup>. Interes prawny przeciwstawiany jest pojęciu – interes faktyczny. Należy zwrócić uwagę, że podstawową cechą interesu prawnego jest jego obiektywność. Interes ten istnieje niezależnie od woli podmiotu. Tymczasem o interesie faktycznym można mówić jedynie przez pryzmat subiektywnych odczuć jednostki, a ewentualna kwalifikacja prawna ma w tym przypadku znaczenie wtórne<sup>14</sup>. Najprościej wyjaśniając, interes prawny to taki interes, który ma podstawę, oparcie w prawie. Interes ów musi być określony przez prawo i jest czymś więcej niż interesem faktycznym<sup>15</sup>.

Trudno jednoznacznie stwierdzić, czy pojęcie interesu prawnego użyte w art. 50 § 1 p.p.s.a. należy do pojęć autonomicznych, czyli użytych w konkretnym akcie prawnym w jego tylko właściwym sensie, czy też do kategorii tzw. pojęć zastanych, czyli używanych już przez ustawodawcę, a przez to mających ugruntowane znaczenie<sup>16</sup>. Definiując wskazany interes prawny, przedstawiciele doktryny i orzecznictwa odwołują się bowiem do powszechnie przyjętego na gruncie prawa administracyjnego znaczenia tego wyrażenia, akcentując jednocześnie jego odrębności, elementy charakterystyczne. „Interes prawny” we wniesieniu skargi, na którym została oparta legitymacja skargowa, stanowi nową kategorię interesu prawnego w prawie administracyjnym<sup>17</sup>. Istotą legitymacji skargowej jest uprawnienie do żądania przeprowadzenia kontroli określonego aktu lub czynności w celu doprowadzenia ich do stanu zgodnego z prawem, czyli z obiektywnym porządkiem prawnym. W tym ujęciu o istnieniu legitymacji decyduje interes prawny, którego istotę stanowi żądanie oceny przez właściwy sąd administracyjny zgodności zaskarżonego aktu lub czynności z obiektywnym stanem prawnym<sup>18</sup>. Jednakże skarżący musi mieć w złożeniu skargi interes prawny pojmowany jako istnienie związku między sferą jego indywidualnych praw i obowiązków a zaskarżonym aktem lub czynnością<sup>19</sup>. Ponadto, istnieje ugruntowany pogląd, że pojęcie interesu prawnego użyte we wskazanym przepisie nie jest tożsame z pojęciem interesu prawnego zawartego w art. 28 k.p.a., lecz od niego szersze<sup>20</sup>. Jest również szersze niż pojęcie interesu prawnego w art. 133 o.p.<sup>21</sup> Posiadanie interesu prawnego

13 Wyczerpujące, wieloaspektowe przedstawienie problematyki: A. S. Duda, *Interes prawny w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2008 oraz: A. Korybski, M. W. Kostycki, L. Leszczyński, *Pojęcie interesu w naukach prawnych, prawie stanowionym i orzecznictwie sądowym Polski i Ukrainy*, Lublin 2006.

14 Por. A. S. Duda, *op. cit.*, s. 77.

15 Por. T. Bigo, *Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1960, nr 3, s. 459.

16 Na rozróżnienie kategorii pojęć autonomicznych i zastanych zwraca uwagę T. Dębowska-Romanowska, *O pojęciu „spraw finansowych” w rozumieniu art. 171 ust. 2 Konstytucji*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, tom XVI, s. 47.

17 Por. J. Zimmermann, *Glosa do postanowienia NSA z 19 sierpnia 2004 r.*, OZ 340/2004, OSP 2005, nr 4, s. 21.

18 Por. T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2004, s. 122 i n.

19 Wyrok NSA z 30 stycznia 2007, II OSK 247/06, Legalis; wyrok NSA z 15 maja 2008 r., II GSK 389/07, LEX nr 387935.

20 Por. B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2000, s. 366; A. Wróbel, (w:) K. Choraży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Kraków 2003, s. 304.

21 Jak wskazano wyżej, gmina nie jest stroną postępowania podatkowego.

determinuje prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego, a więc zdolność skargową danego podmiotu.

Dla ustalenia zakresu pojęciowego „interesu prawnego” w przypadku legitymacji skargowej gminy istotnym może być fakt (bądź założenie), że użycie przez ustawodawcę wskazanego zwrotu niedookreślonego ma na celu uelastycznienie działań i decyzji organów stosujących prawo, nie zaś ich krępowanie<sup>22</sup>. Ustalanie podmiotu danego interesu prawnego jest sprzężone z ustalaniem słuszności, istotności, odpowiedniości tego interesu<sup>23</sup>.

Czy gmina posiada interes prawny w przedstawionym wyżej znaczeniu? Na tak postawione pytanie należy odpowiedzieć jednoznacznie twierdząco. Trzeba jednakże wyraźnie i jednoznacznie podkreślić, iż interes taki posiada gmina jako jednostka samorządu terytorialnego będąca osobą prawną, sprawująca samodzielnie zarząd swoim majątkiem i czuwająca nad ustawowo przynależnymi jej dochodami, natomiast interesu takiego, w zakresie sądowego zaskarżania decyzji wydanej w pierwszej instancji przez organ gminy, nie będzie posiadał działający samodzielnie organ gminy<sup>24</sup>.

Interes prawny danego podmiotu ujęty jest zwykle w przepisach prawa materialnego<sup>25</sup>. Co ważne, związek pomiędzy normą prawa materialnego a sytuacją jednostki musi być aktualny i bezpośredni<sup>26</sup>. Interes prawny powinien być rozumiany jako zobiektywizowana, czyli realnie istniejąca potrzeba ochrony prawnej<sup>27</sup>.

Mając powyższe na uwadze, rozpatrując interes prawny gminy we wniesieniu skargi do sądu administracyjnego w zakresie spraw podatkowych, zauważyć należy, że zgodnie z art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>28</sup>, jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicz-

22 Por. L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001, s. 41 i n.

23 H. Groszyk, A. Korybski, *O pojęciu interesu w naukach prawnych (przegląd wybranej problematyki z perspektywy teoretycznoprawnej)*, (w:) A. Korybski, M.W. Kostyckij, L. Leszczyński, *Pojęcie interesu w naukach prawnych, prawie stanowionym i orzecznictwie sądowym Polski i Ukrainy*, Lublin 2006.

24 Zwrócić należy uwagę, że wójt jako organ gminy pełni dwojakie funkcje. Zgodnie z art. 39 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.) wydaje decyzje w indywidualnych sprawach (działanie w sferze imperium), jako organ administracji działa we własnym imieniu, nie posiada interesu prawnego, a tym samym legitymacji skargowej do wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Natomiast zgodnie z art. 31 tej ustawy, jest on jako organ gminy, posiadającej interes prawny, upoważniony do działania w jej imieniu, do reprezentowania jej na zewnątrz (sfera dominium).

25 Por. np.: Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa–Poznań 1995, s. 110–118; wyrok NSA z 28 września 2006 r., II OSK 726/06. Zauważyć jednak należy, że doktryna upatruje źródeł interesu prawnego w prawie administracyjnym nie tylko w przepisach administracyjnego prawa materialnego, ale również w prawie prywatnym, a nawet „w każdej gałęzi prawa”, por. E. Iserzon, (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, E. Iserzon, J. Starościk, Warszawa 1961, s. 88; J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Kraków 2006, s. 272. Ponadto, istnieją stanowiska, że źródłem interesu prawnego mogą być także normy procesowe, por. np.: B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2006, s. 425.

26 Por. A. S. Duda, *op. cit.*, s. 79.

27 Por. wyrok NSA z 9 grudnia 2005 r., II OSK 310/05, niepubl.

28 Ustawa z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

nych odpowiednio do przypadających im zadań. Dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Dochody własne, o których mowa we wskazanej regulacji, to takie, do których gminom przysługuje prawo podmiotowe, skutkujące *erga omnes* i podlegające ochronie sądowej zarówno w prawie cywilnym, jak i publicznym.<sup>29</sup> Gminie jako osobie prawnej ustawowo zagwarantowano prawo do określonych dochodów, do pozyskania określonego rodzaju mienia. Jest ona podmiotem samorządu terytorialnego, wykonującym swoje uprawnienia w celu zaspokojenia potrzeb wspólnoty samorządowej (sfera dominium). W konsekwencji ani ustawodawca, ani tym bardziej jakikolwiek organ administracji nie może pozbawić gminy dochodów własnych.<sup>30</sup> Uwaga ta odnosi się także do samorządowego kolegium odwoławczego.

Prawo do wniesienia przez gminę do sądu administracyjnego skargi służącej realizacji prawem przyznanych dochodów powinno być oczywiste. W zakresie prawa podatkowego twierdzenie to poparte jest sposobem ujęcia przez ustawodawcę najważniejszych pojęć w prawie daninowym, a mianowicie definicji podatku oraz zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 5 o.p., zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Według art. 6 o.p. podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Przedmiotowe przepisy prawa materialnego w oczywisty sposób wskazują suwerenów publicznoprawnych, czyli podmioty uprawnione w stosunku prawnopodatkowym. Dochodami gminy jako jednostki samorządu terytorialnego są, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>31</sup>, tzw. dochody własne, do których zalicza się między innymi określone podatki. Są to dochody obligatoryjne, które przekazano gminom do ich dyspozycji na nieokreślony okres<sup>32</sup>. Konkretnie rodzaje podatków należnych gminie, w sposób enumeratywny wylicza art. 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz art. 54 ustawy o samorządzie gminnym<sup>33</sup> dotyczący dochodów gminy. Natomiast określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, następuje w drodze ustawy. W przy-

29 T. Dębowska–Romanowska, *Prawo budżetowe Państwa i samorządu terytorialnego*, (w:) B. Brzeziński, T. Dębowska–Romanowska, T. Kalinowski, W. Wojtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 1997, s. 125.

30 Zob. A. Hanusz, A. Niezgodna, P. Czerski, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009, s. 18.

31 Ustawa z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539 ze zm.)

32 Zob. E. Ruśkowski, J. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 50 i n.

33 Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.), zwana dalej u.s.g.

padku gminy, jako suwerena podatkowego, będą to ustawy dotyczące podatków stanowiących dochód tej jednostki samorządu terytorialnego. Wpływy z podatków stanowiących dochody własne gminy „zasilają” następnie mienie komunalne, czyli mienie gminy<sup>34</sup>.

Interes prawny gminy jest w opisanej sytuacji konsekwencją istnienia materialnoprawnego stosunku prawnopodatkowego. Powstanie zobowiązania podatkowego powoduje, że podatnik jest dłużnikiem, zaś związek publicznoprawny (gmina) staje się wierzycielem. Należy jednakże podkreślić, że wystąpienie zobowiązania podatkowego daje podstawę do zawiązania stosunku prawnego nie tyle pomiędzy określonym podmiotem a związkiem publicznoprawnym, lecz tym podmiotem a organem podatkowym<sup>35</sup>. To organ podatkowy administruje podatkami, a w tym kontroluje, wymierza, pobiera, a także przyznaje preferencje w spłacie podatku, czyli umarza należności podatkowe, odracza terminy płatności, rozkłada płatności podatku na raty. Gmina natomiast jest beneficjentem świadczenia podatkowego, którego wysokość wynika albo z deklaracji podatkowej (w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa), albo też z decyzji podatkowej (w sytuacji, gdy zobowiązanie powstaje z mocy prawa, jak również w przypadku gdy zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania). Decyzja podatkowa i wskazana wyżej deklaracja podatkowa określają, a w niektórych sytuacjach decyzja podatkowa ustala, uprawnienia lub obowiązki, nie tylko podmiotu administrowanego (podatnika), ale także wierzyciela podatkowego. Z decyzji podatkowej (deklaracji) wynika bowiem konkretna wysokość świadczenia podatkowego, które powinno zasilić majątek gminy. Jeżeli ustawy, w tym ustawa zasadnicza, wskazują gminie jej dochody, stwarzają tym samym jej uprawnienie<sup>36</sup> do domagania się ich realizacji, również na drodze sądowej. Jak wskazano, sposób ustalania wysokości tych dochodów również regulują przepisy powszechnie obowiązujące, tak więc gmina posiada interes prawny w prawidłowym ich wymiarze.

W relacjach pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym może dojść do sytuacji, w której bierny podmiot opodatkowania (podatnik) uprawniony jest do domagania się od czynnego podmiotu opodatkowania (organu podatkowego) określonego zachowania (dokonania zwrotu podatku lub nadpłaty), czego wynikiem będzie uzyskanie świadczenia finansowego. Z instytucji zwrotu podatku i nadpłaty wynikają materialne uprawnienia podatkowe powodujące powstanie roszczeń podatkowych, czyli szczególnego rodzaju uprawnień, które umożliwią żądanie od określonych podmiotów konkretnego zachowania. W przypadku roszczeń podat-

34 A. Szewc, Komentarz do art. 44 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, (w:) A. Szewc, G. Jyż, Z. Pławecki, Samorząd Gminny. Komentarz, Warszawa 2005, Lex Omega.

35 R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 185.

36 Prawo gminy do domagania się, również na drodze sądowej, respektowania ustaw w zakresie pozyskiwania przez nią dochodów rozpatrywać można również w aspekcie obowiązku gminy do podejmowania tego rodzaju działań, z uwagi na cel istnienia gminy, jej obligatoryjne zadania własne i związane z tym przeznaczenie pozyskanych dochodów.

kowych mamy do czynienia z odwróceniem klasycznych relacji występujących w zobowiązaniu podatkowym, gdzie organ podatkowy reprezentuje wierzyciela, podatnik zaś występuje w roli dłużnika. Przy realizacji roszczeń podatkowych organ podatkowy staje się reprezentantem dłużnika, podatnik natomiast jest wierzycielem uprawnionym do dochodzenia określonych zachowań od drugiej strony tego stosunku podatkowego<sup>37</sup>. W opisaney sytuacji dłużnikiem jest związek publicznoprawny, czyli gmina. W konsekwencji z decyzji podatkowej w przedmiocie określenia wysokości nadpłaty może wynikać kwota, która ostatecznie uszczupli majątek związku publicznoprawnego.

Warunek zaistnienia interesu prawnego w sytuacji wniesienia skargi do sądu administracyjnego w przedmiotowym zakresie uznać należy za spełniony. Gmina „dysponuje” interesem prawnym mającym swoje „umocowanie” w przepisie „materialnoprawnym”, a ta okoliczność powinna mieć pierwszoplanowe znaczenie dla oceny jej pozycji prawnej w zakresie wniesienia skargi do sądu administracyjnego<sup>38</sup>. W przypadku wniesienia przez podatnika skargi na podatkową decyzję samorządowego kolegium odwoławczego, gmina może w oparciu o art. 33 § 2 p.p.s.a. zgłosić swój udział w charakterze uczestnika, albowiem nie brała udziału w postępowaniu administracyjnym, zaś wynik tego postępowania dotyczy jej interesu prawnego<sup>39</sup>.

Zauważyć jednak należy, że zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie istnieją poglądy odmawiające gminie prawa do złożenia skargi, mimo stwierdzenia posiadania przez nią interesu prawnego. Istnienie interesu prawnego ma być w tym przypadku bez znaczenia dla uprawnienia do wniesienia skargi do sądu administracyjnego<sup>40</sup>. Wskazany pogląd jest sprzeczny z podstawowymi zasadami ustrojowymi RP. Należy zgodzić się z W. Jakimowiczem, iż stwierdzenie, że interes prawny danego podmiotu istnieje, a nie ma drogi sądowej dla jego ochrony, oznaczałoby naruszenie Konstytucji RP przez ustawodawcę i obowiązek podjęcia odpowiednich działań prawodawczych<sup>41</sup>. W przedmiotowym przypadku jed-

37 M. Popławski, *Zwrot podatku. Założenia a praktyka*, Warszawa 2009 (w druku), s. 18.

38 L. Kiermaszek, R. Mikosz, *op. cit.*, s. 35.

39 Np. z uzasadnienia wyroku WSA z 19 grudnia 2006, I SA/Wr 298/06, ONSAiWSA 2008, nr 3, poz. 65, wynika, iż sąd administracyjny dopuścił gminę do udziału w postępowaniu sądowym w charakterze uczestnika postępowania – uznając, iż ma ona interes prawny w sprawie, albowiem wynik wszczętego postępowania sądowo-administracyjnego może odnieść bezpośredni skutek na kwestie samodzielności finansowej lokalnej wspólnoty samorządowej, a także na możliwość wypełniania powierzonych jej zadań własnych.

40 Por. postanowienie NSA z 24 maja 2006 r., II FSK 818/05, Legalis; wyrok WSA z 14 marca 2007 r., IV SA/Wr 74/07, Legalis; W. Woś w głosie do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 maja 2003 r., OPS 1/03, „Samorząd Terytorialny” 2004, nr 12 prezentuje m.in. następujący pogląd: „gmina nie jest stroną postępowania administracyjnego w rozumieniu art. 28 k.p.a. i nie jest podmiotem uprawnionym do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję administracyjną, choćby nawet miała w tym interes prawny, jeżeli do wydania decyzji w I instancji upoważniony jest wójt tej gminy”. Poza kwestią interesu prawnego, wskazana wypowiedź odnosi się do pojęcia strony w k.p.a., które nie ma bezpośredniego zastosowania w postępowaniu sądowo-administracyjnym, gdzie pojęcie strony jest szersze. Ponadto, powyższe stanowisko nie może odnosić się do decyzji wydawanych przez wójta w postępowaniu podatkowym, gdy organ ten nie działa na podstawie upoważnień (nie jest organem „upoważnionym”), ale jest organem ustawowo „uprawnionym” do rozstrzygania spraw indywidualnych.

41 W. Jakimowicz, *Publiczne prawa podmiotowe*, Kraków 2002, s. 414.

nak nie w treści przepisów jest istota naruszenia porządku prawnego, ale w ich interpretacji sprzecznej z ustawą zasadniczą oraz z literalnym brzmieniem art. 50 § 1 p.p.s.a. Przyznanie podmiotowi posiadania interesu prawnego we wniesieniu skargi powinno być równoznaczne z uznaniem jego legitymacji skargowej. Przepisy nie wyznaczają bowiem żadnych dodatkowych warunków koniecznych do spełnienia przez wnoszącego skargę. Brak jest również regulacji ograniczających prawo gminy do skutecznego wniesienia skargi.

Kolejną kwestią odnoszącą się do zdolności skargowej jest wskazanie kręgu podmiotów uprawnionych do wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Zgodnie z art. 50 § 1 p.p.s.a. krąg podmiotów uprawnionych określony jest poprzez użycie sformułowania „każdy”, zaś jedynym determinantem prawnym mogącym ograniczyć ten zbiór podmiotów jest wskazany wyżej wymóg istnienia, po stronie wnoszącego skargę, interesu prawnego. Zgodnie z definicją słownikową „każdy” to zaimek komunikujący, że to, o czym jest mowa w zdaniu, odnosi się do osób, przedmiotów lub zjawisk danej grupy, i że nie ma takich, do których by się to nie odnosiło<sup>42</sup>. Wobec tego, wobec braku wyłączeń ustawowych, gmina powinna zostać zaliczona do kręgu podmiotów, do których odnosi się słowo „każdy”. Natomiast NSA stwierdził, że gmina, wydając poprzez swój organ decyzję podatkową, działa jak organ administracji publicznej (organ państwa), tak więc organom gminy nie służy prawo złożenia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Nie obejmuje ich pojęcie „każdy” użyte w art. 50 § 1 p.p.s.a.<sup>43</sup> Zauważyć należy, że przedstawiony pogląd stoi w sprzeczności z porządkiem instytucjonalnym RP. Bowiem nie gmina, ale organ gminy – wójt, burmistrz (prezydent miasta) jest organem administracji publicznej w zakresie spraw podatkowych. Ordynacja podatkowa wymieniając w art. 13 organy podatkowe, w ogóle nie odnosi się do gminy. We władztwo administracyjne (*imperium*) wyposażony jest więc organ administracji, nie zaś gmina jako jednostka samorządu terytorialnego i osoba prawna. Po wtóre, organ gminy, w zakresie spraw podatkowych, nie jest legitymowany do składania skargi we własnym imieniu, ale czyni to gmina, która jest w pewnym sensie przez ten organ reprezentowana.

Powyższe stanowisko sądu jest sprzeczne z podstawowymi zasadami konstytucyjnymi, m.in. zasadą równości i dostępu do sądów. Zauważyć należy, że na podstawie art. 8 Konstytucji RP, sądy mogą bezpośrednio stosować ustawę zasadniczą, powinny więc dokonywać wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją, a nie wbrew jej podstawowym zasadom<sup>44</sup>. Stąd też jakiegokolwiek bezprawne, bo niezajdujące odzwierciedlenia w powszechnie obowiązującym prawie, ograniczanie praw podmiotowych nie może być akceptowane w państwie prawa. Żadne kryterium nie może stanowić podstawy do różnicowań niesprawiedliwych i dys-

42 Słownik języka polskiego, PWN – <http://sjp.pwn.pl>

43 Por. postanowienie NSA z 24 maja 2006 r., II FSK 818/05, Legalis.

44 Por. postanowienia TK: z 29 listopada 2001 r., P 8/01, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 268; z 26 maja 2008 r., P 14/05, OTK ZU 2008, nr 4/A, poz. 69.

kryminujących<sup>45</sup>. Tak więc przyjąć należy, iż niezaliczenie gminy do zbioru podmiotów (desygnatów), do których odnosi się kryterium „każdy”, przy założeniu, że brak jest przepisu szczególnego o charakterze wyłączającym, nie znajduje uzasadnienia prawnego ani logicznego.

Za poglądem, że gmina ma prawo wnieść skargę do sądu administracyjnego w sprawie, w której jej organ orzekał w pierwszej instancji, przemawiają działania podejmowane przez ustawodawcę, mające wpływ na wykładnię art. 50 § 1 p.p.s.a. W 1994 r. z kodeksu postępowania administracyjnego usunięty został art. 27a<sup>46</sup> ograniczający działania organów gminy<sup>47</sup>. W przedmiocie zaskarżalności przez gminę orzeczenia wydanego w pierwszej instancji przez organ tejże gminy wskazana nowelizacja „sama przez się ukazała wyraźną perspektywę interpretacyjną, wynikającą z zastosowania wykładni celowościowej (teleologicznej)”<sup>48</sup>.

**IV** Przy rozpatrywaniu legitymacji gminy do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzje podatkowe pierwszorzędne znaczenie ma kwestia samodzielności gminy i jej sądowa ochrona.

Otóż samodzielność gminy jest podstawowym atrybutem jej samorządności. Normatywnym ujęciem tego atrybutu jest art. 2 u.s.g., zgodnie z którym gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Tak zaś rozumiana samodzielność gminy, wyposażonej w osobowość prawną, podlega ochronie sądowej. Sądową ochronę samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, a zatem także gminy, podnosi do rangi normy konstytucyjnej przepis art. 165 ust. 2 Konstytucji RP<sup>49</sup>. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego „na zasadę samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, w tym gmin, składa się przyznanie im w ustępie 1 art. 165 Konstytucji RP osobowości prawnej, ze szczególnym zaakcentowaniem przysługiwania im praw podmiotowych o charakterze prywatnoprawnym, tj. własności i innych praw majątkowych. Ustęp 2 wzmacnia pozycję jednostek samorządu terytorialnego, przyznając sądo-

45 Por. np. wyroki TK: z 23 października 2001 r., K 22/01, OTK 2001, nr 7, poz. 215; z 10 stycznia 2005 r. K 31/03, OTK-A 2005, nr 1 poz. 1.

46 Artykuł 27a k.p.a. został uchylony przez art. 25 pkt 3 ustawy z 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 ze zm.); utracił moc prawną 6 grudnia 1994 r. Wskazana regulacja miała następujące brzmienie: art. 27a § 1 Organy gminy podlegają także wyłączeniu od załatwienia sprawy, w której stroną jest gmina. § 2 W przypadku określonym w § 1 sprawę załatwia organ innej gminy wyznaczony przez: 1) kolegium odwoławcze przy sejmiku – w sprawach należących do zadań własnych gmin, 2) wojewodę – w sprawach należących do zadań zleconych z zakresu administracji rządowej.

47 TK uchwałą w sprawie W 3/92 z 23 czerwca 1993 r., OTK 1993, nr 2, poz. 46, nadał wskazanej regulacji znaczenie ograniczające w istotnym stopniu możliwość występowania organów gminy także w postępowaniach cywilnych.

48 Por. uzasadnienie postanowienia TK z 26 maja 2008, P 14/05, OTK ZU 2008, nr 4/A, poz. 69. Inaczej w zakresie uchylenia art. 27a k.p.a.: R. Hauser, M. Szewczyk, Gmina jako strona postępowania administracyjnego – jeszcze o skutkach prawnych uchylenia art. 27a k.p.a., „Samorząd Terytorialny” 1996, nr 11, s. 46 i n.

49 S. Prutis, Ochrona samodzielności gminy, jako jednostki samorządu terytorialnego, w orzecznictwie sądowym, (w:) Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005, Warszawa 2005, s. 359.

wą ochronę ich samodzielności”<sup>50</sup>. Bardzo istotne jest również przyznanie jednostce samorządu terytorialnego samodzielnej dyspozycji swoim mieniem, które podlega takiej samej ochronie, jak mienie obywateli<sup>51</sup>.

Z racji zarówno odrębnej osobowości prawnej, jak i gwarancji ochrony samodzielności finansowej samorządu wszelkie jego działania zmierzające do wykorzystania przypadających mu dochodów objęte są domniemaniem prawidłowości oraz tego, że korzysta on z uprawnień w granicach prawa<sup>52</sup>. T. Dębowska–Romanowska słusznie zwraca uwagę na istnienie domniemania, iż każda osoba prawna nie tylko powinna, lecz i z reguły dba o bieg i wyniki własnych spraw finansowych, własnej działalności jako podmiotu praw i obowiązków majątkowych. Inaczej straciłoby sens nadawanie podmiotom publicznoprawnym osobowości prawnej, o której mowa w art. 165 ust. 1 zd. 1 i 2 Konstytucji<sup>53</sup>. Zauważyć należy, że „interes finansowy”, majątkowy korporacji publicznej polega m.in. na zgromadzeniu, oczywiście w granicach obowiązującego prawa, jak największej ilości dochodów. Naturalną konsekwencją tego jest prawo gminy do dbałości o realizację wpływów należnych jej środków. W pozyskaniu dochodów ma ona interes prawny wynikający m.in. ze wskazanych wyżej przepisów.

Także ratyfikowana przez Polskę Europejska Karta Samorządu Lokalnego<sup>54</sup>, mająca rangę uprzywilejowanej umowy międzynarodowej, w art. 11 przyznaje społecznościom lokalnym prawo do odwołania na drodze sądowej w celu zapewnienia swobodnego wykonywania uprawnień oraz poszanowania zasad samorządności lokalnej, przewidzianych w Konstytucji lub w prawie wewnętrznym<sup>55</sup>.

W ramach chronionej samodzielności samorządu terytorialnego mieści się samodzielność w kształtowaniu ustroju wewnętrznego jednostki samorządu terytorialnego (art. 169 ust. 4 Konstytucji RP), samodzielność finansowa, oznaczająca wykonywanie istotnych zadań publicznych w zakresie gospodarki finansowej we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność w aspekcie dochodowym, wydatkowym oraz realizowanie gospodarki finansowej (art. 167 Konstytucji RP), samodzielność podatkowa, zgodnie z którą jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie (art. 168 Konstytucji RP), samodzielność majątkowa, która oznacza, iż jednostki samorządu terytorialnego mają osobowość prawną. Przysługuje im prawo własności i inne prawa majątkowe (art. 165 ust. 1 Konstytucji) oraz

50 Por. wyroki TK: z 15 marca 2005 r., K 9/04, OTK ZU 2005, nr 3A, poz. 24; z 26 września 2006, K 1/06, OTK 2006, nr 8/A, poz. 110.

51 Por. L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2000, s. 323.

52 T. Dębowska–Romanowska, O pojęciu „spraw finansowych” w rozumieniu art. 171 ust. 2 Konstytucji, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, tom XVI, s. 47.

53 *Ibidem*, s. 50–51.

54 Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze sprost.)

55 Zob. szerzej: A. Grysiński, *Gmina przed sądem administracyjnym*, „Wspólnota” 2005, nr 9.



samodzielność publicznoprawna – oznaczająca samodzielne wykonywanie zadań publicznych (art. 163 i 166 Konstytucji RP)<sup>56</sup>.

Samodzielność finansowa dotyczy gwarantowania dochodów, w tym władztwa podatkowego ograniczonego prawem, samodzielności uchwalania budżetów, dokonywania wydatków w ramach gospodarki budżetowej oraz określania w granicach prawa metod i form działania, w tym dostosowania dochodów i wydatków do zakresu działań i wyboru najkorzystniejszej formy organizacyjnej<sup>57</sup>. Wskazuje się jednak, iż wkraczanie w sferę prowadzenia spraw finansowych jest wkraczaniem zarazem w sferę korzystania z praw majątkowych związanych z autonomią woli osoby prawa publicznego<sup>58</sup>. Skoro bowiem podatki stanowiące dochody własne gminy mają bezpośredni wpływ na majątek gminy, co zostało wykazane już wcześniej, tym samym mają bezpośredni wpływ na prawo własności i inne prawa majątkowe gminy.

Przy odmawianiu gminie prawa do zaskarżenia decyzji podatkowej samorządowego kolegium odwoławczego podkreśla się podwójny charakter tej jednostki samorządu terytorialnego, która z jednej strony jest osobą prawną, z drugiej natomiast jest podmiotem prawa publicznego. W tym pierwszym przypadku gmina podejmuje działania głównie w formie cywilnoprawnej, a zatem o charakterze niewładczym. W drugim zaś właściwe są prawne formy działania administracji oparte na władztwie administracyjnym. Ze spostrzeżeniem tym nie sposób polemizować. Jednakże wskazuje się, że sytuacja ta determinuje zakres ochrony samodzielności finansowej gminy realizowanej przez sądownictwo administracyjne. Jeżeli bowiem przepisy prawa statuują gminę jako podmiot administracji publicznej, którego organ prowadzi postępowanie administracyjne lub podatkowe w sprawie indywidualnej, to wyłączona zostaje możliwość dochodzenia przez gminę ochrony jej interesu prawnego na drodze postępowania sądowoadministracyjnego<sup>59</sup>. Uprawnienie do korzystania z władztwa administracyjnego przez samorząd terytorialny następuje zatem kosztem znacznego ograniczenia jego dominium. Jest to w opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego konsekwencja celowego działania ustawodawcy<sup>60</sup>.

W naszym odczuciu ograniczenie zakresu sądowej ochrony samodzielności gminy, w tym odnoszącej się do sfery *dominium*, nie może zależeć od formy podejmowanych działań przez gminę (a w zasadzie podejmowanych przez organ po-

56 B. Dolnicki, Ewolucja pojęcia samorządu terytorialnego w polskich Konstytucjach, (w:) Administracja publiczna u progu XXI wieku. Prace dedykowane prof. zw. dr. hab. Januszowi Szreniawskiemu z okazji jubileuszu 45-lecia pracy naukowej, Przemysł 2000, s. 160.

57 E. Chojna-Duch, Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne. Warszawa 2006, s. 216.

58 Zob. T. Dębowska-Romanowska, O pojęciu „spraw finansowych” w rozumieniu art. 171 ust. 2 Konstytucji, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, tom XVI, s. 43.

59 Zob. J. P. Tarno, Ochrona interesu prawnego jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym, (w:) Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka, Kraków 202, s. 721; W. Miemieć, Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych, Wrocław 2005, s. 190.

60 Uchwała NSA z 19 maja 2003 r., OPS 1/03, ONSA 2003, nr 4, poz. 124.

datkowy będący jednocześnie organem wykonawczym tej gminy). Ograniczenie ochrony sądowej w sferze *dominium* z uwagi na zakres władztwa administracyjnego nie zostało wyartykułowane przez ustawodawcę, a tylko w taki sposób można ograniczyć prawa, w tym także osoby prawnej będącej gminą. Wręcz przeciwnie, z przepisów rangi zasadniczej (konstytucyjnej) wyprowadzić należy wniosek o uprawnieniach gminy w zakresie legitymacji skargowej w przedstawionym wyżej zakresie.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, wszyscy są wobec prawa równi. Zasada ta odnosi się także do osób prawnych prawa prywatnego<sup>61</sup>, w tym także gmin<sup>62</sup>. Wszyscy mają zatem prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Sądy i Trybunały są władzą odrębną i niezależną od innych władz (art. 173 Konstytucji RP). Stąd wniosek, że gmina jako podstawowa jednostka samorządu terytorialnego, będąca osobą prawną, której przysługuje prawo własności i inne prawa majątkowe, posiada takie same prawa w zakresie sądowej ochrony swoich praw jak każdy inny podmiot tego rodzaju. W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasada równości polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, tzn. według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących<sup>63</sup>. Zgodnie z poglądami doktryny, zasada ta jest realizowana, „gdy organy stosujące prawo podejmują rozstrzygnięcia na podstawie norm prawnych bez względu na jednostkowe cechy adresatów z punktu widzenia treści norm”<sup>64</sup>.

Fakt, że organ jednostki samorządu terytorialnego wydał w pierwszej instancji orzeczenie w postępowaniu administracyjnym, nie jest wystarczającym kryterium uzasadniającym zróżnicowanie tych jednostek w stosunku do innych podmiotów, w tym innych osób prawnych, w zakresie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Zróżnicowanie takie miałyby bowiem dyskryminujący charakter poprzez pozbawienie jednostki samorządu terytorialnego możliwości dochodzenia jej praw z powodów całkowicie od niej niezależnych<sup>65</sup>.

Podkreślić należy, że sądowej ochronie podlega samodzielność gminy zarówno w sferze *imperium* jak też *dominium*, zaś ustawodawca nie czyni żadnych ograniczeń w sferze ochrony tej drugiej. W dalszej kolejności należy wskazać, iż konstytucyjna zasada ochrony samodzielności gminy oraz równego traktowania wspierana jest przez działającą w tym samym wektorowo kierunku – konstytucyjną zasadę prawa do sądu, określoną w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, która przy-

61 Zob. L. Garlicki, Orzecznictwo TK w 2001 r., „Przegląd Sądowy” 2002, nr 9, s. 104, a także wyrok TK z 24 kwietnia 2002 r., P 5/01, OTK ZU, nr 3A, poz. 28.

62 Orzeczenie TK z 17 października 1995 r., K 10/95, OTK ZU 1995, s. 76.

63 Por. wyrok TK z 19 grudnia 2007 r., K 52/05, OTK ZU 2007, nr 11A, poz. 159; wyrok TK z 6 maja 2008 r., K 18/05, OTK ZU 2008, nr 4A, poz. 56.

64 W. Jakimowicz, Wykładnia w prawie administracyjnym, Kraków 2006, s. 75; por. też J. Oniszczuk, Konstytucja w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Kraków 2000.

65 Por. L. Kiermaszek, R. Mikosz, *op. cit.*, s. 33–34.

sługuje również gminie jako jednostce samorządu terytorialnego<sup>66</sup>. Dopelnieniem postanowień zawartych w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP jest art. 77 ust. 2 ustawy zasadniczej, który przewiduje „zakaz zamykania drogi sądowej” dla dochodzenia naruszonych wolności i praw. Natomiast założenia ustrojowe wyrażone w art. 2 Konstytucji RP wskazują, że zakres prawa do sądu musi być określany przy uwzględnieniu maksymalnie szerokiej dopuszczalności kontroli administracji publicznej<sup>67</sup>. Zatem gmina jako podmiot prawa prywatnego może korzystać z prawa do sądu i jego gwarancji<sup>68</sup>. W wyroku z 21 października 2004 r. NSA przyjął, uchylając postanowienie o odrzuceniu skargi gminy, że nie można utracić przymiotu strony tylko z tego powodu, że organ danego podmiotu praw i obowiązków przyznanych przepisami prawa materialnego był w tym postępowaniu organem rozstrzygającym sprawę co do jej istoty<sup>69</sup>. Rozważając zagadnienie „prawa do sądu”, należy również zwrócić uwagę na podstawową rolę sądów administracyjnych, która w systemie kontroli administracji publicznej polega na pełnieniu dwóch funkcji: ochronie jednostki oraz ochronie praworządności. Wydaje się, że sądownictwo administracyjne, działające w państwie prawa powinno gwarantować zarówno ochronę obiektywnego porządku prawnego, jak i chronić indywidualne prawa podmiotowe i interesy prawne<sup>70</sup>. Ochrona ustawowych praw gminy mieści się jak najbardziej w pojęciu ochrony praworządności.

Uwzględniając powyższe rozważania, można zająć stanowisko, iż ochrona samodzielności zarówno finansowej, a zwłaszcza majątkowej gminy, wymaga przyznania tej strukturze legitymacji procesowej w postępowaniu przed sądem administracyjnym. W jaki bowiem sposób gmina, jako osoba prawna i podmiot prawa prywatnego, ma dochodzić samodzielnie swoich praw, jeżeli decyzja podatkowa organu odwoławczego rozstrzyga odmiennie niż decyzja organu podatkowego pierwszej instancji, co z kolei wiąże się z pozbawieniem gminy należnego dochodu w postaci wpływu z danin<sup>71</sup>, a nawet z koniecznością zwrotu pobranego wcześniej podatku, co może mieć miejsce w przypadku stwierdzenia przez samorządowe kolegium odwoławcze nadpłaty. Czy w przedstawionej sytuacji sądowa ochrona samodzielności finansowej i majątkowej gminy miałyby być realizowana tylko przez prokuratora, który jest także uprawniony do złożenia skargi do sądu

66 S. Prutis, *op. cit.*, s. 365.

67 Por. A. Wasilewski, Władza sądownicza w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 4.

68 Por. Wyrok WSA z 10 maja 2004 r., II SA/Ka 551/02, niepubl.

69 M. Stahl, Samorząd terytorialny w orzecznictwie sądowym. Rozbieżności i wątpliwości, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 6, s. 43.

70 Por. J. Lemańska, Tak zwane prawo sędziowskie w systemie źródeł prawa administracyjnego, (w:) Źródła prawa administracyjnego. Konferencja z okazji 100 rocznicy urodzin profesora Jerzego Stefana Langroda, Uniwersytet Jagielloński, 23 kwietnia 2004 r. O realizacji zasady praworządności przez sądy administracyjne pisze również: B. Adamiak, Model sądownictwa administracyjnego funkcje sądownictwa administracyjnego, (w:) J. Stelmasiak, J. Nicyporuk, S. Fundowicz (red.), Polski model sądownictwa administracyjnego, Lublin 2003, s. 21 i n.

71 Należy zwrócić uwagę, że w odniesieniu do części podatków zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy samego prawa. W tym przypadku decyzja ma jedynie walor potwierdzający istnienie takiego zobowiązania oraz jego wysokość.

administracyjnego, zgodnie z art. 50 § 1 p.p.s.a.? Takie podejście byłoby nieuzasadnionym ograniczeniem jednostce samorządu terytorialnego prawa do sądu.

Przyznanie gminie praw strony w postępowaniu sądowym dotyczącym weryfikacji decyzji podatkowej odnoszącej się do jej sytuacji prawnej, także wówczas gdy w pierwszej instancji decyzją taką wydawał organ podatkowy będący jednocześnie organem wykonawczym tej gminy, nie narusza w żaden sposób praw podatnika. Czy bowiem już samo prawo do sądu gminy może naruszać, czy też ograniczać w takim przypadku prawa podatnika? Sens prawnopolityczny kontroli sądowej polega na tym, że sąd, a więc organ niezawisły, tj. niezależny od administracji i fachowy, czyli wyspecjalizowany w stosowaniu prawa, szczególnie prawa administracyjnego, kontroluje akt administracyjny lub inną czynność organu administracji publicznej z punktu widzenia ich zgodności z prawem i tylko w tym zakresie.<sup>72</sup> Zdaniem J. Zimmermanna, sąd administracyjny istnieje po to, aby kontrolować administrację publiczną z pozycji niezawisłej i umieszczonej poza samą administracją i żeby rozstrzygać, czy działania tej administracji są zgodne z przyjętym i akceptowanym wzorem<sup>73</sup>. Niemniej jednak skutkiem realizacji przez gminę prawa do sądu może być zmiana sytuacji prawnej podatnika na gruncie prawnopodatkowym.

Szerokie rozumienie podmiotowego prawa do sądu oznacza, jak już wcześniej wskazano, że przysługuje ono nie tylko osobom fizycznym, ale także i innym podmiotom. W literaturze wskazuje się, iż podmiotowe prawo do sądu służy ochronie wolności i podstawowych praw jednostki, ma wyrównywać szanse w stosunku do organów władzy publicznej, a nie służyć do rozstrzygania sporów pomiędzy tymi organami<sup>74</sup>. W konsekwencji do kręgu podmiotów uprawnionych do składania skarg do sądu administracyjnego nie należy organ administracyjny, który w danej sprawie wydawał decyzję lub też w inny sposób wypowiedział się w sposób władczy w tej sprawie. Wskazana zasada nie ma jednak charakteru bezwzględego. Organy administracji publicznej nie zostały bowiem definitywnie pozbawione prawa do składania skargi do sądu administracyjnego. Potwierdzeniem względego charakteru wskazanej zasady może być prawo wojewody do wnoszenia skargi na uchwały organów gminy lub powiatu. Ponadto trafnie wskazuje się w literaturze, iż może zaistnieć sytuacja, w której rozstrzygnięcia jednego organu administracyjnego dotyczą interesu prawnego drugiego organu administracyjnego. W takim przypadku organ administracji może również składać skargę do sądu administracyjnego, broni bowiem swojego interesu prawnego. Jako przy-

72 T. Woś (w.): T. Woś, H. Knysiak–Molczyk, M. Romańska, *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2004, s. 21.

73 J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Kraków 2006, s. 368.

74 Z. Czeszejko–Sochacki, *Prawo do sądu w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 11–12, s. 92.

kład wskazuje się skargę organu jednostki samorządu terytorialnego na rozstrzygnięcia nadzorcze<sup>75</sup>.

Należy zauważyć, iż przypadku skargi na decyzję wydaną w postępowaniu podatkowym samorządowy organ podatkowy pierwszej instancji nie ma własnego interesu prawnego. Organ ten jest tylko administratorem podatków stanowiących dochód własny gminy. Interes prawny, co już zostało wyżej wskazane, przysługuje natomiast gminie. Zatem skarga złożona we własnym imieniu przez organ podatkowy pierwszej instancji, jako złożona przez podmiot niemający własnego interesu prawnego winna ulec odrzuceniu, zgodnie z art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a.<sup>76</sup>

V W argumentacji za przyznaniem gminom prawa do zaskarżenia decyzji podatkowej wydanej w postępowaniu odwoławczym w sytuacji, gdy w pierwszej instancji orzekał organ podatkowy reprezentujący daną gminę, nieodzowne jest zwrócenie uwagi na relacje, jakie zachodzą pomiędzy samorządowym kolegium odwoławczym, czyli podatkowym organem odwoławczym a gminą i gminnym organem podatkowym pierwszej instancji.

Otóż samorządowe kolegia odwoławcze nie są związane ze strukturą organów samorządu terytorialnego, a także nie są organami żadnej jednostki samorządu terytorialnego, w tym także gminy. Bez wątpienia kolegia nie są organami samorządu terytorialnego w znaczeniu ustrojowym<sup>77</sup>. Nie są związane organizacyjnie z samorządem terytorialnym i są instytucjami niezależnymi finansowo od samorządu terytorialnego. Są także oderwane od tzw. personalnych wpływów samorządu<sup>78</sup>. W zasadzie na gruncie stosunków prawnopodatkowych – i to o charakterze procesowym – jedynym „łącznikiem” samorządowego kolegium odwoławczego i gminy oraz gminnego organu podatkowego jest art. 13 § 1 pkt 3 o.p. Samorządowe kolegium odwoławcze jest bowiem organem podatkowym będącym organem odwoławczym od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa. Wyłącznie z tego względu samorządowe kolegium odwoławcze zaliczane jest do samorządowych organów podatkowych<sup>79</sup>.

75 S. Fundowicz, Zasada skargowości w polskim postępowaniu sądowniczym, (w:) J. Stelmasiak, J. Niczyporuk, S. Fundowicz (red.), Polski model sądownictwa administracyjnego, Lublin 2003, s. 130.

76 Por. uchwała NSA z 11 kwietnia 2005 r., OPS 1/2004, ONSAiWSA 2005, nr 4, poz. 62, zgodnie z którą, skarga wniesiona przez podmiot, który *a limine* nie może mieć legitymacji skargowej (np. organ, który wydał decyzję w pierwszej instancji), podlega odrzuceniu, natomiast stwierdzenie w toku postępowania, że wnoszący skargę nie legitymuje się interesem prawnym, powoduje oddalenie skargi. Zauważyć jednak trzeba, że w przedmiocie oddalenia bądź odrzucenia skargi wniesionej przez organ gminy istnieją rozbieżności tak w doktrynie, jak i orzecznictwie: por. wyrok NSA z 30 stycznia 2007, II OSK 247/06, Legalis; wyrok NSA z 27 września 2000 r., II SA 2109/00, OSP 2001, nr 6, poz. 86, por. też: M. Jaśkowska (w:) M. Jaśkowska, M. Masternak, E. Ochendowski, Postępowanie sądownicze, Warszawa 2007, s. 140.

77 Por. B. Dolnicki, Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w systemie samorządu terytorialnego, (w:) C. Martysz, A. Matan (red.), Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym, Kraków 2005, s. 27 i n.; Samodzielność orzecznictwa SKO podkreśla także: J. Glumińska-Pawlic, Orzecznictwo samorządowych kolegiów odwoławczych w sprawach podatkowych, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, Tom XVI.

78 Zob. szerzej: A. Korzeniowska, Postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym, Kraków 2002, s. 257 i n.

79 L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 119.

Pomiędzy gminą a samorządowym kolegium odwoławczym nie zachodzą także relacje nadrzędności i podległości organizacyjnej. To samo odnosi się do relacji pomiędzy wójtem a samorządowym kolegium odwoławczym. Tym samym nie ma tu zastosowania art. 5 pkt 1 p.p.s.a, w myśl którego sądy administracyjne nie są właściwe w sprawach wynikających z nadrzędności i podległości organizacyjnej w stosunkach między organami administracji publicznej.

Pomiędzy gminą czy też wójtem, burmistrzem (lub prezydentem miasta), działającymi jako organ podatkowy, a samorządowym kolegium odwoławczym nie istnieje wspólnota interesów, która jest dostrzegana w strukturze organów podatkowych administrujących podatkami państwowymi (naczelnik urzędu skarbowego i dyrektor izby skarbowej czy też naczelnik urzędu celnego i dyrektor izby celnej). Wspólnota interesów wynika z przynależności do jednego pionu struktury organów administracyjnych powołanych do realizacji tych samych zadań<sup>80</sup>. Brak owej wspólnoty w strukturze samorządowych organów podatkowych z jednej strony zwiększa potencjalnie obiektywność orzekania organu odwoławczego, co także wzmacnia zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego, z drugiej jednak strony stawia gminę – wierzyciela podatków samorządowych, w pozycji gorszej niż ta, w której znajduje się państwo – wierzyciel podatków państwowych.

Podkreślić należy, że wydawana w następstwie przeprowadzenia postępowania podatkowego decyzja podatkowa będąca indywidualnym aktem administracyjnym służy do realizacji bieżącej polityki władzy publicznej<sup>81</sup>. Jest to widoczne zwłaszcza w sferze aktów opartych na uznaniu administracyjnym, niemniej jednak nie ogranicza się tylko do tej kategorii aktów administracyjnych. Decyzja podatkowa wydawana przez organ podatkowy jest więc instrumentem realizacji interesów prawnych wierzyciela podatkowego. W przypadku państwowych organów podatkowych, zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji, z uwagi na związanie wspólnotą interesów, realizacja owej polityki nie przysparza znacznych problemów. W przeciwieństwie jednak do państwowych podatkowych organów odwoławczych, samorządowe kolegia odwoławcze nie mają obowiązku realizacji interesów prawnych wierzyciela podatkowego.

Na marginesie można zaznaczyć, iż każde samorządowe kolegium odwoławcze, z uwagi na strukturę i liczbę gmin w Polsce, jest organem odwoławczym nie w stosunku do jednego organu podatkowego, ale w stosunku do co najmniej kilkudziesięciu takich organów, które z kolei reprezentują interesy kilkudziesięciu wierzycieli podatkowych. Już z tego powodu trudno mówić tu o wspólnocie interesów i o realizacji bieżącej polityki władzy publicznej na szczeblu gminnym.

80 J. Znamiec, Gmina jako strona jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1994, nr 6, s. 43; zob. też: ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.).

81 C. Kosikowski, Publiczna polityka finansowa (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2008, s. 36.

Ustawowym potwierdzeniem braku istnienia wspólnoty interesów jest ograniczenie uprawnień samorządowego kolegium odwoławczego w odniesieniu do rozstrzygnięć podejmowanych w ramach uznania administracyjnego, co ma miejsce na gruncie art. 233 § 3 o.p.

W literaturze przyjmuje się powszechnie, że organ podatkowy reprezentuje wierzyciela podatkowego. Reprezentacja ta nie oznacza jednak działania przez organ podatkowy w imieniu wierzyciela podatkowego. Wiąże się ona bowiem raczej z realizacją interesów podmiotu reprezentowanego. Czy zatem samorządowe kolegium odwoławcze będące samorządowym organem podatkowym reprezentuje wierzyciela podatkowego, czyli gminę? Na tak postawione pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej. W konsekwencji można dojść do wniosku, iż samorządowe kolegium odwoławcze jest wyjątkowym organem podatkowym, albowiem nie reprezentuje ono wierzyciela podatkowego.

W tym miejscu zasadne jest zwrócenie uwagi na pogląd wyrażony w piśmiennictwie, iż samorządowe kolegium odwoławcze jest w swojej istocie wyspecjalizowanym samodzielny ciałem (organem administracyjnym i podatkowym) o charakterze orzeczniczym, niezawisłym w orzekaniu, a jego zasadniczym zadaniem pozostaje – ze względu na fakt, że jest to organ wyższego stopnia na organami samorządu terytorialnego (art. 17 pkt 1 k.p.a.) i organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa (art. 13 § 1 pkt 3 o.p.) – rozpoznawanie spraw administracyjnych (podatkowych), zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 171 ust. 1 Konstytucji RP<sup>82</sup>. Stąd też samorządowe kolegium odwoławcze uważane jest za „trybunał administracyjny”<sup>83</sup>. W strukturze samorządowego kolegium odwoławczego dostrzega się podobieństwo do ustroju sądów administracyjnych, co jest jednym z powodów pozwalających kwalifikować ten organ jako organ quasi-sądowy<sup>84</sup>. Strony postępowania prowadzonego przez organ quasi-sądowy powinny mieć prawo do uruchomienia postępowania weryfikacyjnego, z czym wiązałoby się prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Możliwość uruchomienia takiego postępowania jest bowiem prawem każdego, którego sprawę rozstrzyga sąd. Jeżeli zasadę powyższą zastosujemy także do organu quasi-sądowego, nasuwa się spostrzeżenie o konieczności przyznania gminie prawa do wniesienia skargi do sądu, mimo iż nie była stroną w postępowaniu podatkowym, jednakże z uwagi na to, że rozstrzygnięcie samorządowego kolegium dotyczyło jej interesu prawnego.

Podsumowując, można dojść do wniosku, iż brak wspólnoty interesów pomiędzy samorządowym kolegium odwoławczym a gminą potencjalnie zwiększa

---

82 M. Kulesza, *Administracja publiczna. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1998, s. 28; A. Korzeniowska, *Postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym*, Kraków 2002, s. 287 i n.

83 M. Kulesza, *W sprawie reformy terytorialnej, „Samorząd Terytorialny”* 1991, nr 7–8, s. 47–54; D.R. Kijowski (red.), *Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne. Raport i Program Reformy Administracji Publicznej*, Warszawa 2000, s. 12; A. Korzeniowska, *Postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym*, Kraków 2002, s. 287.

84 A. Korzeniowska, *Postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym*, Kraków 2002, s. 286 i n.

obiektywizm orzekania przez ten organ podatkowy. Brak owej wspólnoty interesów, niejako ze względu na konieczność zachowania równowagi, wzmacnia argumentację za prawem gminy zaskarżenia do sądu administracyjnego decyzji podatkowej wydanej w pierwszej instancji przez „organ podatkowy tej gminy”.

**VI** Umożliwienie gminie złożenia skargi do sądu administracyjnego wiąże się z odpowiedzią na pytanie, kto reprezentuje ten w podmiot w postępowaniu przed tym sądem. Zgodnie bowiem z art. 28 § 1 p.p.s.a., osoby prawne oraz jednostki organizacyjne mające zdolność sądową dokonują czynności w postępowaniu przez organy albo osoby uprawnione do działania w ich imieniu. W myśl art. 31 u.s.g. wójt kieruje bieżącymi sprawami gminy oraz reprezentuje ją na zewnątrz. Wójt jest zatem ustawowym reprezentantem gminy. Reprezentuje gminę zarówno w sferze publicznoprawnej (ustrojowej), jak i cywilnoprawnej. W konsekwencji wójt obejmuje postępowanie przed wszelkimi sądami, w tym również w postępowaniu sądowoadministracyjnym.

Niezależnie od statusu ustawowego reprezentanta gminy wójt, burmistrz, (prezydent miasta) posiadają także status prawny organu administracji publicznej właściwego do wydawania decyzji w indywidualnych sprawach z zakresu tej administracji (art. 39 u.s.g.) i organu podatkowego (art. 13 o.p.).

Należy zwrócić uwagę na to, że organom tym zostały przypisane jeszcze inne funkcje. Wskazać należy na funkcję organu wykonawczego gminy, kierownika urzędu gminy, a tym samym przełożonego służbowego zatrudnionych tam pracowników samorządowych oraz zwierzchnika służbowego kierowników gminnych jednostek organizacyjnych, szefa terenowej obrony cywilnej, kierownika urzędu stanu cywilnego. Organy te są także podmiotami odpowiedzialnymi za sprawy ochrony przed powodziami i skutkami klęsk żywiołowych<sup>85</sup>.

Organ podatkowy, aczkolwiek powszechnie przyjmuje się, że reprezentuje gminę, to jednak administrowanie podatkami gminnymi wiąże się z wykonywaniem kompetencji i działaniem w swoim imieniu, a nie w imieniu gminy. Nie ma bowiem przepisu, z którego wynikałoby, iż organ podatkowy działa w imieniu związku publicznoprawnego. Warto zwrócić uwagę na to, że zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 o.p. organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest między innymi, wójt, burmistrz (prezydent miasta). Ordynacja podatkowa w przeciwieństwie do kodeksu postępowania administracyjnego nie wskazuje, iż organem administracji publicznej jest organ jednostki samorządu terytorialnego, lecz wprost i bezpośrednio jako organ podatkowy wskazuje na wójta, burmistrza (prezydenta miasta). W dalszej kolejności można wskazać, iż administrując podatkami organ ten występuje w postępowaniu podatkowym, działając w swoim imieniu, a nie w imieniu gminy. W takim postępowaniu to organ podatkowy – a nie gmina – stosuje prawo podatkowe i określa sytuację prawnopodatkową podatnika. Gminny

85 A. Szewc, Komentarz do art. 31 ustawy o samorządzie gminnym, (w:) A. Szewc, G. Jyż, Z. Pławecki, Samorząd Gminny. Komentarz, Warszawa 2005, Lex Omega.



organ podatkowy został przez Ordynację podatkową wyposażony w kompetencje administratora podatkami gminnymi w oderwaniu od swojej pozycji ustrojowej na gruncie ustawy o samorządzie gminnym. Nie oznacza to oczywiście braku jakiegokolwiek związku funkcji organu podatkowego z funkcją organu wykonawczego gminy<sup>86</sup>.

Wielość funkcji przypisanych wójtowi burmistrzowi i prezydentowi wyznaczają stosunki prawne, w które są oni uwikłani lub przymioty, w które wyposażył ich ustawodawca<sup>87</sup>. Z tych też powodów oraz z uwagi na zróżnicowany charakter tych funkcji nie może budzić zastrzeżeń udział wójta – organu podatkowego w postępowaniu podatkowym, a następnie udział tego samego wójta jako organu reprezentującego gminę w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Nie mamy w tym przypadku do czynienia ze zmianą sytuacji prawnej organu podatkowego w zależności od stadium postępowania. Po pierwsze, w postępowaniu podatkowym wójt uczestniczy jako organ podatkowy pierwszej instancji, zaś w postępowaniu przed sądem administracyjnym stroną może być gmina reprezentowana przez tego wójta, a zatem nie organ podatkowy. Po drugie, postępowanie przed sądem administracyjnym nie jest kolejnym etapem postępowania podatkowego, lecz odrębnym postępowaniem niezależnym od postępowania podatkowego, którego przedmiotem jest sądowa kontrola, między innymi, działania administracji podatkowej. Dlatego też nie ma tu miejsca „przekształcenie” organu pierwszej instancji podejmującego władcze rozstrzygnięcia w podmiot kwestionujący je w drodze skargi<sup>88</sup>.

Podsumowując, nie wydaje się być zasadne odmawianie gminie prawa do sądu z uwagi na podmiot, który jest zarazem organem podatkowym działającym w postępowaniu podatkowym w swoim imieniu oraz reprezentantem gminy przed sądem administracyjnym.

## Wnioski

Sądowa ochrona samodzielności finansowej i majątkowej gminy powinna wiązać się z prawem do występowania tego podmiotu w postępowaniu sądowoadministracyjnym przed sądem administracyjnym również w przypadku wydania przez organ gminy decyzji w pierwszoinstancyjnym postępowaniu podatkowym.

Uprawnienie gminy wywieść należy przede wszystkim z analizy treści przepisu art. 50 § 1 p.p.s.a. Dla uzyskania legitymacji skargowej regulacja ta wymaga legitymowania się przez podmiot wnoszący interesem prawnym. Gmina interes

86 S. Fundowicz, Wójt jako organ podatkowy, (w:) Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Lublin 2008, s. 207.

87 *Ibidem*, s. 206.

88 Inaczej por. WSA w wyroku z 14 marca 2007 r., IV SA/Wr 74/07, Legalis.

taki posiada, a wynika on m.in. z art. 167 Konstytucji RP, art. 5 i 6 o.p., art. 3 i 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz art. 54 u.s.g.

Zwrócić należy również uwagę na zasadę legalizmu wynikającą z art. 7 Konstytucji RP, która w stosunku do organów samorządu terytorialnego tłumaczona jest w ten sposób, że organy te działają stale i nieprzerwanie, prowadząc gospodarkę finansową samodzielnie w oparciu o swobodnie podejmowane decyzje polityczne w celu zaspokajania potrzeb społeczności lokalnej na podstawie generalnego upoważnienia konstytucyjnego i ustawowego<sup>89</sup>.

Gmina jest osobą prawną, której dochody oraz samodzielność działania zagwarantowane są konstytucyjnie. W celu uzyskania prawem zagwarantowanych środków finansowych, czyli realizacji swoich praw majątkowych, gmina, jak każdy równoprawny podmiot, może wstąpić na drogę postępowania sądowego. Uprawnienia jednostki samorządu terytorialnego realizowane są przy poszanowaniu podstawowych zasad konstytucyjnych, takich jak prawo do sądu oraz równe traktowanie podmiotów charakteryzujących się takimi samymi cechami.

Przy wykonywaniu legitymacji skargowej gmina reprezentowana jest przez działający w jej imieniu organ wykonawczy, jakim jest wójt, burmistrz (lub prezydent miasta). Nie ma przy tym przeszkód prawnych, aby był to ten sam organ, który wydał decyzję w pierwszej instancji. Sprawą podstawową jest bowiem zrozumienie faktu, mającego odzwierciedlenie w powszechnie obowiązującym prawie, że wydając decyzję samorządowy organ podatkowy działał we własnym imieniu, realizując zadania administracji publicznej (tzw. sfera *imperium*), natomiast w postępowaniu sądowym nie działa samodzielnie, ale w imieniu gminy – osoby prawnej dochodzącej przed sądem swoich praw (tzw. sfera *dominium*). Ponadto, czynnikami przemawiającymi za uznaniem prawa gminy do wnoszenia skargi w przedstawionym zakresie jest fakt pełnej instytucjonalnej odrębności odwoławczego organu podatkowego, jakim jest samorządowe kolegium odwoławcze.

Zauważyć należy, iż brak jest jakiegokolwiek przepisu uniemożliwiającego gminie korzystanie z powszechnego prawa do sądu.

Zwrócić należy również uwagę na nowe trendy w orzecznictwie w przedstawnym zakresie, m.in. na uzasadnienie postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z 26 maja 2008 r., z którego wynika jednoznacznie przesłanka do odczytania przepisu art. 50 § 1 p.p.s.a. w sposób zgodny z zasadami konstytucyjnymi, a więc w sposób zaprezentowany w niniejszym opracowaniu<sup>90</sup>.

89 T. Dębowska–Romanowska, O pojęciu „spraw finansowych” w rozumieniu art. 171 ust. 2 Konstytucji, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, tom XVI, s. 59.

90 Por. uzasadnienie postanowienia TK z 26 maja 2008, P 14/2005, OTK ZU 2008, nr 4/A, poz. 69.

USTRÓJ PIENIĘŻNY I BANK CENTRALNY W KONSTYTUCJI

**USTRÓJ PIENIĘŻNY I BANK CENTRALNY  
W KONSTYTUCJI RP**

EUGENIA FOJCIK–MASTALSKA

*W perspektywie przystąpienia Polski do strefy euro, kiedy to przygotowania do tego kroku obejmować mają w pierwszym rządzie zmiany Konstytucji dotyczące banku centralnego, dyskusja na tytułowy temat zdominowana będzie z pewnością przez istniejące i przyszłe uregulowania konstytucyjne. Nie kwestionując takiej potrzeby, wskazać jeszcze można i trzeba dalsze problemy warte omówienia, w tym przede wszystkim konstytucyjność regulacji zawartej w ustawach zwykłych, mających za przedmiot problematykę ustroju pieniężnego i Narodowego Banku Polskiego. Jest bowiem bardzo istotne, aby cała regulacja ustawowa, przy okazji zmiany Konstytucji koniecznej dla przyjęcia euro przez Polskę, została wszechstronnie oceniona i ulepszona, a poprzez to uzyskała dobrą jakość, odpowiadającą przy tym w pełni nowym potrzebom i uwarunkowaniom.*

1. Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 roku w kilku przepisach rozdziału X o finansach publicznych odnosi się do problematyki banku centralnego; zostaną one wskazane i omówione nieco dalej. W tym miejscu wypada natomiast stwierdzić, że Konstytucja nie podejmuje bezpośrednio problemu ustroju pieniężnego w Polsce. Można jedynie uznać, że ustrój pieniężny jest częściowo przedmiotem jej regulacji poprzez wskazanie instytucji emisyjnej – Narodowego Banku Polskiego jako banku centralnego. Bank ten ma wyłączne prawo emisji pieniądza (polskiego) oraz wyłączne prawo ustalania i realizacji polityki pieniężnej, odpowiada zatem za wartość polskiego pieniądza (art. 227 ust. 1).

Ustalenie kompetencji emisyjnych, będących tradycyjnym atrybutem banków centralnych, jest jednym z elementów prawa walutowego jako działu prawa finansowego (czy też szeroko rozumianego prawa pieniądza), ustanawiające-

go ustrój pieniężny (monetarny) kraju, aczkolwiek najważniejszym elementem tej regulacji jest przepis ustanawiający jednostkę monetarną danego kraju (i jej ułamkowe)<sup>1</sup>; opiewające na nie znaki pieniężne (banknoty i monety) są prawnymi środkami płatniczymi w tym kraju<sup>2</sup>. Jest to problem niezwykle ważny dla każdego systemu prawnego (postrzegany nawet w kategoriach suwerenności państwowej), wymagający zatem zawsze regulacji ustawowej. Jeżeli Konstytucja nie podejmuje go wprost, odsyłając milcząco do ustawy zwykłej, trzeba by tu chociaż oczekiwać konstytucyjnego zastrzeżenia formy ustawowej, tak jak to uczyniono w odniesieniu do materii podatkowej w art. 217 czy też organizacji i sposobu zarządzania majątkiem Skarbu Państwa w art. 218. Problem ten jednak traci na ostrości ze względu na niedaleką zmianę ustroju pieniężnego w Polsce, związaną z przystąpieniem do Europejskiej Unii Monetarnej i przyjęciem euro – wspólnej waluty europejskiej. Nie wydaje się już również celowe dyskusowanie nad jakością rozproszonych regulacji ustawowych, składających się łącznie na polskie prawo walutowe (ustawa o denominacji złotego, ustawa o NBP, Kodeks cywilny), mające uzupełnienie – w aspekcie relacji z zagranicą i z walorami zagranicznymi w kraju – w prawie dewizowym. Chodzi ponadto głównie w tym miejscu o ujęcie konstytucyjne.

Przyjęcie euro znajdzie podstawę w odpowiednich ocenach przygotowania i aktach pochodnego prawa wspólnotowego (bezpośrednio zaś w decyzji Rady o uchyleniu derogacji), aczkolwiek sama podstawa prawna i ogólne zasady funkcjonowania euro jako waluty wspólnej Europejskiej Unii Monetarnej znajdują się w Traktacie UE. Ogólną natomiast podstawę prawną do przekazania kompetencji emisyjnych przez NBP na rzecz Europejskiego Banku Centralnego upatruje się dość powszechnie w przepisie art. 90 ust.1 Konstytucji. Mowa w nim jednak o możliwości przekazania na podstawie umowy międzynarodowej organizacji międzynarodowej lub organowi międzynarodowemu niektórych kompetencji organów władzy państwowej, a NBP do takich organów, w konstytucyjnym rozumieniu (organów władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej), nie należy. Ma bowiem, jako bank centralny, nazywany często, aczkolwiek nieformalnie „władzą monetarną”, status szczególny, nawet w kategorii tzw. osób prawnych prawa publicznego, do których jest słusznie zaliczany. Trzeba zatem bezspornie odpowiedniej zmiany Konstytucji i z tego względu, do przedyskutowania powstaje ważna kwestia, czy i jakie przepisy polskiej Konstytucji oraz kiedy (na jakim etapie przygotowań do przyjęcia euro) mają zastąpić obecnie obowiązujący art. 227 ust. 1, wskazujący instytucję emisyjną, a także – choćby, jak dotąd, pośrednio – zręby nowego ustroju pieniężnego w Polsce. Szczegółowa zaś regulacja tego rodzaju, inaczej niż obecnie, nie będzie mieściła się już w ustawach polskich, ale w Traktacie UE (oraz w załączonym do niego Protokole zawierającym Statut Europejskiego Systemu Banków Centralnych i Europejskiego Banku Centralne-

1 Przepis taki mieści się w art.1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. o denominacji złotego (Dz.U. Nr 84, poz. 386).

2 Por. art.31 i 32 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 1, poz. 2 ze zm.).

go), a także w odpowiednich rozporządzeniach Rady UE dotyczących euro jako wspólnej waluty Europejskiej Unii Walutowej, emitowanej przez Europejski Bank Centralny, kompetentny również w sferze polityki pieniężnej Eurosystemu. Bieżącego funkcjonowania systemu euro dotyczą wreszcie liczne regulacje (z rozporządzeniami włącznie) pochodzące od samego Europejskiego Banku Centralnego. Rozporządzenia unijne nie wymagają implementacji do prawa polskiego, aczkolwiek możliwe jest – jak to uczyniła większość krajów strefy euro – przyjęcie ustawy (lub ustaw) porządkującej funkcjonowanie instytucji obrotu prawnego w warunkach nowego ustroju walutowego w Polsce, jaki przyniesie przystąpienie do strefy euro (tzw. ustawy horyzontalnej).

2. Z interpretacji przepisów zawartych w art. 227 ust. 1 Konstytucji można wyprowadzić wniosek, że podjęcie przez Konstytucję problematyki banku centralnego spowodowane zostało przede wszystkim potrzebą utwierdzenia NBP w roli banku centralnego o wyłącznych uprawnieniach emisyjnych i w zakresie polityki pieniężnej. Zarazem jednak trzeba przyjąć, że przekazanie tych kompetencji na rzecz EBC nie spowoduje konieczności usunięcia z Konstytucji całej treści art. 227, gdyż nadal pozostanie aktualna konieczność konstytucyjnego wskazania NBP jako polskiego banku centralnego (zdanie pierwsze) i potwierdzenia – jako zasady konstytucyjnej obecnie wyrażonej nie wprost w art. 227 – jego niezależności od władz państwowych, zwłaszcza od władzy wykonawczej (rządu). Niezależność tę, uznaną już bezspornie na standard wspólnotowy, Konstytucja ustala obecnie w aspekcie funkcjonalnym (ust. 1 – wyłączność kompetencji emisyjnych i do ustalania oraz realizacji polityki pieniężnej) oraz personalnym (czy też – jak chcą inni – instytucjonalnym, gdy zawiera on też wymiar personalny), poprzez wskazanie organów NBP, ich składu i trybu powoływania oraz kompetencji, ze szczególnym akcentem na kompetencje Rady Polityki Pieniężnej. Do przedyskutowania powstaje problem, jaka zmodyfikowana po przekazaniu kompetencji konstytucyjna regulacja banku centralnego, zwłaszcza po likwidacji Rady Polityki Pieniężnej (co nie przeczy możliwości powołania w NBP rady innego typu), będzie wystarczającym zagwarantowaniem niezależności banku centralnego. Jest to istotne tym bardziej, że w Polsce istnieją stale próby ograniczania tej niezależności, a problem nie straci na aktualności, gdy NBP stanie się krajowym bankiem centralnym typowym dla Eurosystemu, to znaczy bankiem wykonującym decyzje emisyjne i w zakresie polityki pieniężnej podejmowane przez Europejski Bank Centralny, ale przy udziale specyficznego ciała skupiającego krajowe banki centralne, jakim jest Europejski System Banków Centralnych. Rola NBP, jako banku centralnego bez najważniejszych decyzyjnych kompetencji emisyjnych i w zakresie polityki pieniężnej, będzie znamieną dla koncepcji federacyjnego systemu, jakim jest ESBC; stanie się on w Polsce „ramieniem wykonawczym” Europejskiego Banku Centralnego, działając według jego wytycznych i instrukcji. Wymóg niezależności tego rodzaju banków pozostaje jednak w pełni aktualny, przy czym w zakresie zadań płynących z uczestnictwa w ESBC gwarantuje ją sam Traktat; pozostają jednak jeszcze pozostałe ich funkcje (banku państwa i banku banków), które

zasadniczo nie ulegną zmianie, jeżeli nie sprzeciwi się temu EBC. Warto by zatem przedyskutować zasadność i sposób konstytucyjnego wyrażenia niezależności tego typu banku centralnego. Wyrażenie – ewentualnie generalnie w samej Konstytucji, a w sposób rozwinięty w ustawie o NBP – niezależności NBP nie tylko w wymiarze instytucjonalnym, ale też funkcjonalnym i finansowym, powinno łączyć się z wyraźniejszym niż dotychczas postawieniem sprawy odpowiedzialności jego organów przed Parlamentem za prawidłowe wykonywanie kompetencji; przekazanie kompetencji na poziom europejski z natury rzeczy odpowiednio ograniczy zakres samodzielności funkcjonalnej NBP, co musi za sobą pociągnąć również mniejszą skalę odpowiedzialności, stosownie do jego nowej roli krajowego banku centralnego strefy euro.

Konkludując ten wątek, wydaje się zasadne, aby konstytucyjne (po zmianie) przypisanie Narodowemu Bankowi Polskiemu roli banku centralnego zostało utrzymane, możliwie przy jednoczesnym wskazaniu euro jako wspólnej waluty Europejskiej Unii Walutowej, której uczestnikiem stanie się Polska. Sformułowanie podstawowego celu NBP, chociaż bezsprzecznie wymaga zmiany, również nie stanie się – po przekazaniu kompetencji na poziom unijny – bezprzedmiotowe, gdyż cel ten (utrzymywanie stabilności cen i bez uszczerbku dla tego wspieranie ogólnych kierunków polityki gospodarczej Wspólnoty) realizowany będzie częściowo także przez polski bank centralny, ale już w odniesieniu do euro. Pozostaje jednak do dyskusji, czy jest potrzebne wyraźne wskazanie w Konstytucji udziału i roli NBP w ESBC,<sup>3</sup> czy też w sposób oczywisty wynika to z faktu uczestnictwa Polski w Eurosystemie i z obowiązujących w tej mierze regulacji wspólnotowych. Dalszym elementem nowej regulacji konstytucyjnej powinno być, jak się zdaje, odpowiednio generalne zagwarantowanie niezależności tego Banku, a więc ujęte jednoznacznie, ale jednocześnie w możliwie bardziej niż dotąd syntetyczny sposób. Problematyczne jest zwłaszcza utrzymywanie w Konstytucji dość rozwiniętej regulacji organów NBP (wymiaru personalnego niezależności), co będzie ułatwione wobec likwidacji Rady Polityki Pieniężnej w obecnej jej formule. W pozostałych sprawach wystarczające wydaje się być odesłanie – jak teraz – do ustawy zwykłej.

**3.** W Konstytucji zawarte są jeszcze pewne inne niż art. 227 regulacje, które dotyczą banku centralnego. Chodzi tu mianowicie o przepis art. 220 ust. 2, według którego ustawa budżetowa nie może przewidywać pokrywania deficytu budżetowego przez zaciąganie zobowiązania w centralnym banku państwa, a także o przepis art. 216 ust. 2 wymagający ustawowego określenia zasad i trybu nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości, udziałów lub akcji oraz emisji pa-

3 Dla przykładu – takie wyraźne wskazanie (jednakże w ustawie zwykłej z 1997 roku) w odniesieniu do niemieckiego banku centralnego, brzmi: „Deutsche Bundesbank, będąc centralnym bankiem Republiki Federalnej Niemiec, stanowi integralną część Europejskiego Systemu Banków Centralnych. Do podstawowych obowiązków DB należy realizacja zadań określonych przez ESBC mających na celu utrzymanie stabilności cen oraz zapewnienie płynności krajowych i zagranicznych rozliczeń pieniężnych (...) tym samym DB wprowadza w życie jednolitą politykę monetarną ESBC.”

pierów wartościowych przez Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski lub inne państwowe osoby prawne. Oba te przepisy zawierają istotne zastrzeżenia dla działalności NBP w obszarze funkcji banku państwa oraz w obszarze gospodarowania mieniem państwowym, przy czym przepis art. 220 ust. 2 ma ponadto związek z funkcjonalną niezależnością banku centralnego jako instytucji emisyjnej odpowiedzialnej za wartość pieniądza. Wobec tego jednak, że przyjęcie euro nie wpłynie na sposób działania banku centralnego w tej roli, wskazany w wymienionych przepisach konstytucyjnych, treść tych przepisów pozostanie nadal aktualna.

Odpowiedniej modyfikacji wymagać będzie natomiast art. 203 ust. 1 Konstytucji, gdyż Najwyższa Izba Kontroli nie będzie mogła kontrolować działalności NBP związanej z uczestnictwem w ESBC; kontrola taka podlegać będzie zasadom wyrażonym w Statucie ESBC i EBC. Ponadto podnosi się wątpliwości co do pełnej zgodności z tym Statutem przepisu art. 198 ust. 1 Konstytucji, który przewiduje odpowiedzialność konstytucyjną Prezesa NBP przed Trybunałem Stanu. Nowe ewentualnie brzmienie tych przepisów (jak i sama zasadność ich utrzymania) powinno być przedmiotem fachowej dyskusji.

3. Ustawa o NBP, do której odsyła Konstytucja, jako określającej organizację i zasady działania NBP oraz szczegółowe zasady powoływania i odwoływania jego organów (art. 227 ust. 7), pozostanie nadal jedną z dwóch (obok ustawy Prawo bankowe) podstawowych ustaw działu prawa bankowego, przy czym problematyka banku centralnego niewątpliwie należy do jego sfery publicznoprawnej. Wiele z dotychczasowych treści tej ustawy – po odpowiedniej zmianie Konstytucji – ulegnie eliminacji (zwłaszcza te dotyczące funkcji emisyjnej NBP i Rady Polityki Pieniężnej), a wiele innych zostanie zmodyfikowanych stosownie do nowych uwarunkowań, z przepisami ogólnymi na czele. W przepisach ogólnych tej ustawy powinno znaleźć się zwłaszcza wskazanie roli i miejsca NBP – jako polskiego banku centralnego – w ESBC (jako jego integralnego elementu, ale działającego według instrukcji i wytycznych EBC), niezależnie od tego, czy takie ujęcie, odpowiednio ogólniejsze, znajdzie się w samej Konstytucji. Z istniejącego dość bogatego piśmiennictwa na temat ustawy o NBP wynikają krytyczne oceny wielu fragmentów regulacji w niej zawartej (z przepisami ogólnymi włącznie) i postulaty jej ulepszenia i unowocześnienia, również pod względem zgodności z regulacjami traktatowymi. Konieczność dostosowania ustawy o NBP do nowego ujęcia konstytucyjnego i prawa wspólnotowego powinna zostać wykorzystana jako doskonała okazja do lepszego zredagowania całej ustawy. Cenne zatem byłoby zestawienie najważniejszych postulatów środowiska finansowoprawnego w tym zakresie, mogące ułatwić sporządzenie dobrego projektu nowej ustawy o NBP, należycie wpisującej się w treści zawarte w zmienionej Konstytucji.

4. Spośród innych ustaw, regulujących szczegółowe aspekty funkcjonowania NBP w roli banku centralnego, jako wymagające prawdopodobnie odpowiednich dostosowań, aczkolwiek o charakterze raczej wtórnym wobec nowej treści przepisów konstytucyjnych i ustawy o NBP, wskazać tu można samo Prawo bankowe

i inne tzw. ustawy bankowe typu *lex specialis*, jak ustawy o niektórych rodzajach banków, ustawa o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, ustawa o nadzorze nad rynkiem finansowym.

Dostosowania mogą także okazać się konieczne również w ustawach dalszego kręgu, jak chociażby w ustawie Prawo dewizowe, gdyż przyjęcie wspólnej waluty euro stanie się z pewnością przyczyną zasadniczych zmian zawartej w tym akcie regulacji. W materii dewizowoprawnej pozostanie głównie do uwzględnienia, że zmieniona będzie rola NBP w obrocie dewizowym, gdyż nie będzie ona już wynikać z jego pozycji centralnej bankowej instytucji dewizowej w Polsce (uwzględniając rolę EBC w prowadzeniu operacji dewizowych oraz w gromadzeniu i gospodarowaniu rezerwami dewizowymi Eurosystemu), a raczej z jego odpowiedzialności za sprawne funkcjonowanie krajowego systemu bankowego i innych ogniw rynku walutowego (kantorów), a także za sprawność systemów płatniczych (uwzględniając fakt, że porządek prawny w tych również sprawach pozostaje pod dużym wpływem regulacji wspólnotowych). Prawo dewizowe będzie musiało ulec zasadniczym zmianom z tego przede wszystkim powodu, że znikną takie problemy, jak wymienialność waluty krajowej i kursy wymiany walut krajowych w obrębie Europejskiej Unii Monetarnej; w sprawach zaś dotyczących statusu euro jako waluty wspólnej oraz zasad jej funkcjonowania w relacjach z krajami trzecimi obowiązywać będą regulacje pochodzące od EBC, a częściowo także od Rady Europejskiej (kursy walutowe). Własna gospodarka dewizowa Polski jako uczestnika Eurosystemu będzie zatem z natury rzeczy mocno ograniczona.

5. Ważne będą ustalenia nowej ustawy dotyczącej sieci bezpieczeństwa finansowego w Polsce<sup>4</sup>, wskazującej współczesną rolę stabilizującą banku centralnego, wykraczającą poza jego niewątpliwie dominującą funkcjonalnie rolę w samym systemie bankowym. Krajowy bank centralny, jako tzw. władza monetarna, działa na rzecz bezpieczeństwa (stabilności) w całym sektorze finansowym rynku, głównie w ramach specyficznej funkcji pożyczkodawcy ostatniej instancji. Jednocześnie zaś, nawet gdy – po przyjęciu euro – jego podstawowe kompetencje zostaną poważnie okrojone w sferze decyzyjnej, niezależny bank tego rodzaju jest nadal stabilizatorem w odniesieniu do całej gospodarki kraju (obok ministra finansów reprezentującego rząd oraz instytucji nadzorczej), mającym zapewniać sprawne działanie rynku finansowego obsługującego procesy realne, ze sprawnością usług typu kredytowego na czele, gdyż one właśnie są podstawowym kanałem zaopatrywania tego rynku w brakującą płynność. Odpowiednio skoordynowane z rządem działanie banku centralnego pozostaje zatem cenną wartością, a z drugiej strony konflikty na tej linii z pewnością będą rzadsze i słabsze z powodu podejmowania najważniejszych decyzji w sprawach polityki pieniężnej przez Europejski Bank Centralny.

4 Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o Komitecie Stabilności Finansowej (Dz.U. Nr 209, poz.1317).



Działanie krajowej sieci bezpieczeństwa finansowego musi być odpowiednio dostosowane do rozwiązań istniejących w tym zakresie na poziomie paneuropejskim, a nawet światowym. Doświadczenie ostatniego kryzysu finansowego nie tylko to potwierdza, ale wykazuje słabości i braki dotychczasowych badań i regulacji dotyczących zabezpieczeń antykryzysowych. Paradoksalnie, ułatwiają jednak poprzez to podjęcie kroków umacniających na przyszłość bezpieczeństwo globalnego rynku finansowego, a być może nawet stworzenie nowego ładu w sferze międzynarodowych stosunków walutowych, należyście odpowiadającego potrzebom współczesności. Jednym z takich kroków ma być zacieśnienie systemu nadzoru ostrożnościowego, co ma mieć również wyraz organizacyjny, m.in. w powołaniu nadzorcy ponadnarodowego w Unii Europejskiej choćby tylko dla holdingów transgranicznych z udziałem banków oraz transgranicznej i międzysektorowej działalności banków, prawdopodobnie należycie powiązanego z Europejskim Bankiem Centralnym. Nie można bowiem zanadto oddalać sprawowania nadzoru ostrożnościowego nad rynkiem finansowym, nawet jeżeli jest to nadzór organizacyjnie zintegrowany, a nie sektorowy, od banku centralnego, z natury rzeczy odpowiadającego za właściwe funkcjonowanie sektora bankowego, a także – jako władza monetarna – będącego stabilizatorem rynku finansowego i całej gospodarki. Taki sposób rozumowania należy odpowiednio przenosić na relacje krajowe. Powstaje zatem do dyskusji problem, czy i jak dalece prawidłowe są obecnie obowiązujące w Polsce rozwiązania prawne tworzące zintegrowany nadzór nad rynkiem finansowym, przy nadmiernym ograniczeniu roli NBP w tej dziedzinie.

# NIEZALEŻNOŚĆ USTROJOWA NARODOWEGO BANKU POLSKIEGO NA TLE EUROPEJSKIEGO SYSTEMU BANKÓW CENTRALNYCH – POGLĄDY DOKTRYNY

MAREK ZDEBEL

Z dniem 1 maja 2004 r. pozycja ustrojowa Narodowego Banku Polskiego, którą wyznaczają przepisy art. 227 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>1</sup> oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim<sup>2</sup>, uległa istotnej zmianie<sup>3</sup>. Z tą datą NBP jako bank centralny został objęty Europejskim Systemem Banków Centralnych, na który składają się Europejski Bank Centralny oraz narodowe banki centralne państw członkowskich UE, choć jego status podobnie jak w przypadku banków centralnych państw członkowskich, nieznajdujących się w „strefie waluty euro”, jest nieco odmienny<sup>4</sup>. Tym samym NBP, podobnie jak pozostałe banki centralne państw członkowskich stał się instrumentem służącym realizacji dwóch celów wyznaczonych traktem z Maastricht<sup>5</sup> – zapewnienie integracji narodowych banków centralnych oraz sprzyjanie utworzeniu unii walutowej<sup>6</sup>.

Naczelne zasady funkcjonowania ESBC sformułowane zostały postanowieniami Traktatu, lecz rozszerza je i rozwija Protokół nr 18 dotyczący Statutu Europejskiego Systemu Banków Centralnych i Europejskiego Banku Centralnego<sup>7</sup>. Wymieniony dokument w art. 3 wyznacza również podstawowe cele i zadania ESBC. Na te ostatnie składają się:

- określanie i prowadzenie polityki monetarnej Wspólnoty,
- przeprowadzanie operacji dewizowych na zasadach określonych Traktatem o utworzeniu Wspólnoty Europejskiej,
- gromadzenie i zarządzanie rezerwami walutowymi państw członkowskich,
- wspomaganie prawidłowego funkcjonowania systemów płatniczych.

1 Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Dz.U. Nr 78, poz. 483.  
2 Dz.U. Nr 140, poz. 938 ze zm.

3 Według niektórych autorów takie określenie pozycji banku centralnego jest rozwiązaniem szczególnym w skali światowej – por. W. Baka, *Niezależność i odpowiedzialność banku centralnego*, PB 2002, nr 5, s. 21; W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Praktyczne komentarze*, wyd. 5, Warszawa 2003, s. 237.

4 Por. C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 221.

5 W grudniu 1991 r. w Maastricht zatwierdzony został Traktat o Unii Europejskiej (Treaty on European Union), formalnie podpisany 7 lutego 1992 r. uzupełniający Traktat Rzymski z 1957 r. – por. *Treaty European Union*, Brussels, Luxembourg 1992 – dalej jako Traktat.

6 Por. H. Gronkiewicz-Waltz, *Bank centralny od gospodarki planowej do rynkowej. Zagadnienia administracyjno-prawne*. Warszawa 1992, s. 18 i n.

7 OJ C 191 – dalej jako statut.

W zakresie celów działania ESBC zasadnicze znaczenie należy nadać postanowieniom art. 105 Traktatu (art. 2 statutu). Zgodnie z nimi podstawowym celem jest utrzymanie stabilności cen w obrębie tworzących go państw. Z założenia jednak dążenie do realizacji tak postawionego celu nie może pozostawać w sprzeczności z wyrażonym w art. 2 Traktatu obowiązkiem wspierania przez ESBC ogólnej polityki gospodarczej Wspólnoty ani zasadami gospodarki wolnorynkowej i wolnej konkurencji<sup>8</sup>. W związku z tym także na państwa członkowskie niewchodzące w skład EMU (Economic and Monetary Union) działającej od 1 stycznia 1999 r. nałożono obowiązek takiego ukształtowania prowadzonej polityki pieniężnej aby zapewniała stabilność cen<sup>9</sup>.

Możliwość realizacji wymienionych celów i zadań stanowi wypadkową potrzeb Wspólnoty i swobody działania ESBC jako całości, lecz także jego elementów składowych. Można je zatem wdrażać do stosowania tylko w razie zapewnienia niezależności Europejskiemu Bankowi Centralnemu, narodowym bankom centralnym oraz członkom ich organów decyzyjnych<sup>10</sup>. Szczególną uwagę zwraca na to postanowienie art. 108 Traktatu, potwierdzone art. 7 statutu. W myśl tego ostatniego ani EBC, ani banki narodowe państw członkowskich, ani członkowie ich organów decyzyjnych przy wykonywaniu uprawnień, zadań i obowiązków przekazanych na mocy Traktatu albo statutu nie mogą zwracać się o instrukcje ani kierować się instrukcjami organów i instytucji Wspólnoty, rządów państw członkowskich albo innych organów. Ze swej strony, o czym stanowi w dalszej części art. 7 statutu, organy i instytucje Wspólnoty, jak i rządy państw członkowskich zobowiązują się do przestrzegania tej zasady i do niepodejmowania prób wpływania na członków organów decyzyjnych EBC lub narodowych banków centralnych przy wykonywaniu ich zadań.

Redakcja powołanego rozwiązania prawnego mimo klarownej intencji stron, jeżeli uwzględnić wyniki tłumaczeń tekstu statutu w językach narodowych budzi jednak wątpliwości interpretacyjne i nie pozwala uznać, że jest to unormowanie jednoznaczne. Dotyczy to min. użytego zwrotu „podejmowanie prób wpływania na członków organów decyzyjnych”. Według W. Srokosza interpretacja tego wyrażenia może być szeroka, albowiem należy mieć na względzie nie tylko „formalną ingerencję w funkcjonowanie banku centralnego, ale również wszelkiego rodzaju pozaprawną, polityczną presję”<sup>11</sup>.

Mając powyższe na uwadze, zgodzić się należy z poglądem, iż w tłumaczeniu tego uregulowania i innych uregulowań unijnych należałoby posiłkować się przede wszystkim interpretacjami unijnymi, jeżeli zostały one stworzone. W przedmiotowej sprawie będą to zapewne wytyczne (wskazówki) zawarte w dokumen-

8 Por. W. Srokosz, *Niezależność Narodowego Banku Polskiego w świetle regulacji unijnych. Komentarz problemowy*. ABC/ el 2007, s. 1 – <http://lex.pl>.

9 Por. W. Baka: *Bankowość centralna. Funkcje – Metody – Organizacja*. Warszawa 2001, s. 280 i n.; R.W. Kaszubski, P. Sadowy: *Europejski Bank Centralny, „Głosa”* 2001, nr 3, s. 9.

10 Por. J. Gliniecka, *System bankowy w regulacjach polskich i unijnych*. Bydgoszcz–Gdańsk 2004, s. 185.

11 Cyt. W. Srokosz, *Niezależność. op. cit.*, s. 1.

cie pt. „Progress Towards Convergence” opracowanym w 1996 r. przez Europejski Instytut Walutowy<sup>12</sup>. Powołany dokument, w celu wyjaśnienia istoty ograniczeń i zobowiązań, o których wyżej mowa wskazuje cztery podstawowe aspekty niezależności banków centralnych związanych ESBC-ych: instytucjonalny, personalny, funkcjonalny i finansowy<sup>13</sup>. Dla wyznaczenia treści pojęcia „niezależność banku centralnego” istotne znaczenie posiada jednak, jak się wydaje, nie tylko uwzględnienie zasygnalizowanych wyżej cech niezależności, głównie o zabarwieniu prawnym, lecz również zrozumienie przyczyn politycznych, społecznych i ekonomicznych, których wystąpienie uzasadniało konieczność jego uregulowania. W tym zakresie zgodzić się należy z poglądem A. Wojtyny, który do najważniejszych z nich zaliczył:

- a) staginflację lat 70-tych i wysunięcie się walki z inflacją na czołowe miejsce w strukturze celów polityki ekonomicznej państw,
- b) obserwowane w wielu krajach przesunięcie władzy w państwie w stronę banku centralnego, polegające na zwiększeniu jego odpowiedzialności za prowadzenie polityki pieniężnej,
- c) nowe impulsy w integracji zachodnioeuropejskiej i dostrzeżenie możliwości objęcia taką integracją krajów prowadzących dotychczas gospodarke planową<sup>14</sup>.

Zestawienie wymienionych aspektów niezależności banku centralnego, które zostaną rozwinięte w dalszej części referatu oraz przyczyn jej wyodrębnienia jako samodzielnej wartości, pozwala przyjąć za W. Srokoszem, że generalnie stanowi ona pochodną rzeczywistych możliwości samodzielnego wykonywania funkcji nałożonych na bank, w szczególności w zakresie funkcji banku banków i związanej z nią funkcji kreatora polityki pieniężnej<sup>15</sup>.

Z uwagi na wymogi redakcyjne, Autor ograniczył się do wskazania podstawowych cech związanych z poszczególnymi aspektami niezależności banków centralnych. I tak, jeżeli mowa o pierwszym z ww. aspektów – „niezależności instytucjonalnej”, sprowadza się on zasadniczo do realizacji sygnalizowanego

12 Por. A. Nowak-Far, Niezależność europejskiego systemu banków centralnych w Europejskiej Unii Gospodarczej i Walutowej, BiK 1998, nr 11, s. 8; A. Strzelecki, Zarys prawa bankowego, Włocławek 2005, s. 56.

13 W literaturze przedmiotu wskazuje się także inne aspekty niezależności narodowych banków centralnych. Na przykład według A. Wojtyny należy wyodrębnić niezależność polityczną, która oznacza możliwość podejmowania decyzji co do istotnego celu polityki pieniężnej, jakim może być stopa inflacji bądź poziom aktywności gospodarczej oraz niezależność ekonomiczną przez którą Autor rozumie swobodę wyboru narzędzi służących realizacji celów – por. A. Wojtyna, Szkice o niezależności banku centralnego, Warszawa-Kraków 1998, s. 10, zaś według W.R. Kaszubskiego i M. Krysa obok wymienionych wyżej można także mówić o niezależności Prezesa w stosunku do całego banku, niezależności formalnej (prawnej) oraz faktycznej (jako przeciwstawienie prawnej) – por. R.W. Kaszubski, M. Krysa, Prawne gwarancje niezależności banków centralnych w Polsce, Czechach i na Węgrzech, „Glosa” 2002, nr 5, s. 10.

14 Por. A. Wojtyna, Szkice..., *op. cit.*, s. 39.

15 Por. W. Srokosz, Niezależność..., *op. cit.*, s. 1. Natomiast zdaniem C. Kosikowskiego przez analizowane pojęcie rozumie się najczęściej zapewnienie swobody działania banku centralnego, a zwłaszcza wykluczenie wpływu organów państwowych (rządu) na jego działalność – por. C. Kosikowski, Pozycja Narodowego Banku Polskiego i jego organów w prawie polskim (stan obecny i postulaty na przyszłość), PiP 2001, nr 11, s. 22.

wcześniej postanowienia art. 7 statutu. W praktyce oznacza to kierowany pod adresem podmiotów trzecich, w tym organów Wspólnoty, rządów państw członkowskich i innych organów i instytucji, nakaz powstrzymywania się od jakichkolwiek działań, których celem byłoby zatwierdzanie, zawieszanie, ograniczenie wydawania lub wykonywania decyzji ustawowych organów banku. Na równi z tym należałoby traktować dążenie do zapewnienia udziału przedstawicieli podmiotów trzecich w posiedzeniach organów banku z prawem głosu, czy obowiązek konsultowania przez organy banku zagadnień objętych treścią podejmowanych decyzji<sup>16</sup>. Na marginesie tej części rozważań nie można odmówić pewnej dozy słuszności poglądom głoszonym przez C. Kosikowskiego. Wskazany Autor podnosi bowiem, że aspekt niezależności instytucjonalnej podlega naturalnym ograniczeniom ponieważ obejmuje także status prawny banku centralnego, jego formę prawną, organizację wewnętrzną i zasady kształtowania wzajemnych relacji z organami państwa, a to nie podlega samodzielnej regulacji organów banku, lecz aktom rangi ustawowej, nie wyłączając ustaw zasadniczych<sup>17</sup>. Z kolei zdaniem J. Glinieckiej niezależność ta nie zostaje zagrożona, gdy organy państwowe uzyskują informacje nieobjęte tajemnicą bankową *ex post*, a osoba je udzielająca nie jest uzależniona od „gremiów” domagających się ich udzielenia<sup>18</sup>.

Niezależność osobowa (personalna) banku centralnego zgodnie z postanowieniem art. 14 ust. 2 statutu oznacza przede wszystkim:

- kadencyjność członków organów banku (minimalna kadencja Prezesa nie powinna być krótsza niż 5 lat),
- niemożność odwołania Prezesa z powodów innych niż utrata kompetencji lub poważnego naruszenia prawa.

Dostrzegając znaczenie przywołanej regulacji dla stabilności i niezależności działania banku centralnego, nie sposób jednak nie zgodzić się ze stanowiskiem prezentowanym przez R.W. Kaszubskiego oraz P. Sadowego, że formalne zastrzeżenie przedstawionych gwarancji nie zapewnia w sposób bezwzględny niezależności i bezstronności narodowych banków centralnych. Na ogół osoby te są bowiem wybierane z „klucza partyjnego” i reprezentują przede wszystkim daną linię polityczną<sup>19</sup>.

Również w zakresie niezależności finansowej doktryna prawa finansowego zwraca uwagę na pewne problemy w jej stosowaniu. Wynika to z faktu, że w założeniu ten aspekt niezależności banku centralnego sprowadza się do zapewnienia bankom odpowiedniej ilości środków na wykonywanie zadań ciążących na

16 Por. R.W. Kaszubski, P. Sadowy, Europejski..., *op. cit.*, s. 8; W. Baka, Niezależność..., *op. cit.*, s. 23, – szerzej na ten temat A. Górska, Aspekty prawne funkcjonowania Europejskiego Banku Centralnego i Europejskiego Systemu Banków Centralnych. BiK 1999, nr 5.

17 Por. C. Kosikowski, Pozycja..., *op. cit.*, s. 22.

18 Por. J. Gliniecka, System..., *op. cit.*, s. 187.

19 Por. R.W. Kaszubski, P. Sadowy, Europejski..., *op. cit.*, s. 8.

bankach uczestnikach ESBC. Według M. Sosnowskiej-Łozińskiej oznacza to stosowanie takich zasad tworzenia i podziału funduszy bankowych, aby uniemożliwiły one stosowanie nacisków o charakterze finansowym na bank przez rząd lub parlament<sup>20</sup>. Jest to jednak trudne do przeprowadzenia, jeżeli wziąć pod uwagę fakt, że podstawowe rozwiązania prawne w tym zakresie zawierają na ogół przepisy uchwalane przez parlament lub rząd<sup>21</sup>. W tym miejscu należy także stanowczo zauważyć, że niezależności finansowej nie należy utożsamiać z samodzielnością finansową banku centralnego. Ta ostatnia cecha czyni go bowiem, jako odrębny podmiot obrotu prawnego, odpowiedzialnym za finansowe rezultaty podejmowanej działalności.

Wreszcie, jeżeli mowa o niezależności funkcjonalnej, to należy ją wyprowadzić z treści art. 108 Traktatu oraz art. 14 ust.1 statutu, gdyż zasadniczo wyraża się ona w obowiązku zagwarantowania przez państwo członkowskie takich kompetencji bankowi centralnemu, by pozostawały one w zgodzie z przepisami unijnymi regulującymi ESBC. Obowiązek ten materializuje się w pierwszym rzędzie w zapewnieniu narodowemu bankowi centralnemu prawa kształtowania i realizacji polityki pieniężnej państwa<sup>22</sup>.

Na tle przedstawionych rozwiązań prawnych i poglądów doktryny rodzi się zasadnicze pytanie, czy – a jeżeli tak – to w jakim zakresie i przy użyciu jakich instrumentów prawnych polskie ustawodawstwo zapewnia niezależność NBP. Konieczność podjęcia próby udzielenia odpowiedzi na tak postawione pytanie stanowi także następstwo sygnalizowanego wyżej szczególnego statusu NBP w ramach ESBC do czasu wejścia Polski do strefy euro – art. 43 ust. 2 statutu<sup>23</sup>.

Przystępując do analizy postawionego zagadnienia, zauważyć na wstępie należy, iż przepisy o NBP wprowadzane do Konstytucji<sup>24</sup> świadczą o szczególnej pozycji tego banku w polskim systemie bankowym<sup>25</sup>. Ponadto wymaga zaznaczenia, iż bankowość centralna, kojarzona pierwotnie z emisją<sup>26</sup> pieniądza, udzielaniem pożyczek na potrzeby państwa, a także prowadzeniem obsługi bankowo-finansowej władzy publicznej aktualnie jest rozumiana szerzej. W warunkach rozwiniętej gospodarki rynkowej bankowość tego rodzaju oznacza przede wszystkim

20 Por. M.Sosnowska-Łozińska, Konstytucyjne gwarancje niezależności instytucjonalnej Narodowego Banku Polskiego a wymagania Europejskiego Systemu Banków Centralnych, „Ius Administratio”, *Facultas Iuridica Universitatis Resoviensis* 2004, z. 3, s.143.

21 C. Kosikowski zwraca także uwagę, że niezależność finansowa banku centralnego nie powinna być traktowana jako nieograniczona dowolność gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych, a tym samym być wyłączona spod kontroli państwa – por. C. Kosikowski, *Pozycja...*, *op. cit.*, s. 22.

22 Zgodnie z brzmieniem art. 14 ust. 4 statutu banki centralne mogą podejmować także inne zadania niż określone statutem, lecz czynią to na własną odpowiedzialność oraz własny rachunek i nie są to zadania ESBC.

23 Por. M.Sosnowska-Łozińska, *Konstytucyjne...*, *op. cit.*, s. 145 i n.

24 Konstytucja z 2 kwietnia 1997 r. z historycznego punktu widzenia jest pierwszą polską konstytucją, która swą regulacją objęła także funkcjonowanie narodowego banku centralnego.

25 Zdaniem M. Sosnowskiej-Łozińskiej wskazuje na to fakt, iż regulacje te zawarto w akcie normatywnym najwyższej rangi i powszechnej mocy obowiązującej, a także że umieszczenie tej regulacji w ustawie zasadniczej, której zmiana wymaga szczególnej procedury, zapewnia daleko idącą stabilność przyjętych rozwiązań prawnych – por. M.Sosnowska-Łozińska, *Konstytucyjne...*, *op. cit.*, s. 144.

26 Por. H. Gronkiewicz-Waltz, *Bank...*, *op. cit.*, s.18 i n.

kształtowanie podaży pieniądza, co związane jest z przyznaniem bankom centralnym uprawnień regulacyjnych, tj. nadzorczo–kontrolnych wobec innych banków<sup>27</sup>. Obecnie zatem, obok tradycyjnych zadań, NBP podobnie jak inne banki centralne realizuje zadania, o których mowa w powołanym wcześniej art. 3 statutu<sup>28</sup>. Ewentualne wątpliwości co do potrzeby zapewnienia niezależności bankom centralnym eliminują również argumenty o charakterze ekonomicznym. Otóż wykorzystanie środków pieniężnych we współczesnych systemach pieniężnych ma charakter szczególnego instrumentu o charakterze powierniczym. O jego sile nabywczej i funkcjach gospodarczych nie decyduje wewnętrzna wartość materiału, z którego są one wykonane, ani wymienialność na złoto, lecz powszechna akceptowalność będąca wyrazem posiadania zaufania społecznego. Zatem instytucja, która posiada wpływ na poziom siły nabywczej pieniądza, musi odgrywać istotną rolę w gospodarce i polityce pieniężnej państwa<sup>29</sup>. Instytucjami tymi z uwagi na realizowane funkcje są banki centralne<sup>30</sup>. Teoretycznie bowiem tylko takie banki mogą być odporne na oddziaływanie polityczne, np. presję na wysokość stóp procentowych w okresie kampanii wyborczych. Wyznaczając warunki zapewnienia niezależności NBP, podkreślić jednak należy, iż identycznie jak w przypadku systemów regulacji prawnych tworzonych w innych krajach, postulowana niezależność banku centralnego sprzyja powstawaniu napięć w relacjach z rządem i parlamentem. Najczęściej stanowi to następstwo tego, że rząd dąży do zdynamizowania procesów gospodarczych poprzez zwiększenie dostępu do środków finansowych, np. w postaci łatwo dostępnych kredytów. Natomiast banki centralne uzależniają swoją postawę wobec takich działań od przewidywanego ich wpływu na stabilność pieniądza krajowego i politykę pieniężną państwa.

W ujęciu historycznym proces uniezależniania się NBP należy wiązać z latami 1981–1982, tj. okresem, w którym podjęto próbę reform gospodarczych w Polsce. Oznaczało to wówczas zerwanie z długoletnią praktyką podporządkowywania NBP organom wykonawczym – Ministrowi Finansów. Uchwalone ustawy z 26 lutego 1982 r. Prawo bankowe<sup>31</sup> i o statucie NBP<sup>32</sup> wprowadziły zasadę obowiązującą do chwili obecnej, że Prezes NBP jest powoływany przez Sejm (pierwotnie na wniosek premiera). NBP wyposażono wówczas w prawo samodzielnego przedstawiania Sejmowi założeń polityki pieniężno–kredytowej, bez obowiązku uwzględniania opinii i wniosków rządu, choć Prezes NBP został zobowiązany do udziału w posiedzeniach Rady Ministrów<sup>33</sup>. Tylko w ramach prac sej-

27 Por. C. Kosikowski, *Pozycja...*, *op. cit.*, s. 17; por. także W. Baka, *Bankowość...*, *op. cit.*, s. 33.

28 Por. A. Górską, M. Żogała, *Dostosowanie Narodowego Banku Polskiego do członkostwa w Europejskim Systemie Banków Centralnych i Eurosystemie*, cz. 1 PB 2005, nr 10, s. 89.

29 Por. W. Baka, *Bankowość...*, *op. cit.*, s. 21 i n. W literaturze przedmiotu reprezentowany był także pogląd przeciwny. Zgodnie z nim niezależność banku centralnego może naruszać obowiązujące procedury zarządzania państwem – por. J. Pietrucha, *Autonomia banku centralnego z punktu widzenia teorii polityki*, BiK 1994/12.

30 Por. W. Baka, *Bankowość...*, *op. cit.*, s. 21 i n.

31 Dz.U. Nr 7, poz. 56 ze zm.

32 Dz.U. Nr 7, poz. 57.

33 Por. J. Gliniecka, J. Harasimowicz, R. Krasnodębski, *Polskie prawo bankowe 1918–1996*, Warszawa 1996, s. 45.

owych rząd mógł przedstawiać swe stanowisko w tego typu sprawach<sup>34</sup>. Dalsze zmiany zmierzające do przebudowy polskiego sektora bankowego należy wiązać z przedstawionym w czerwcu 1987 r. przez NBP programem umocnienia pieniądza. W dokumencie tym wskazano na potrzebę instytucjonalnych rozwiązań chroniących przed inflacją, w tym uniezależnienia banku centralnego od władzy wykonawczej. Na bazie przedstawionych propozycji i zatwierdzonego przez Radę Ministrów 11.04.1985 r. dokumentu pod nazwą „Przebudowa organizacji i funkcji Narodowego Banku Polskiego i utworzenie sieci banków komercyjnych” w dniu 31.01.1989 r. uchwalono ustawy Prawo bankowe<sup>35</sup> i o Narodowym Banku Polskim<sup>36</sup>. W oparciu o przepisy wymienionych ustaw NBP został wyposażony w uprawnienie kształtowania i realizacji polityki pieniężnej państwa oraz podejmowania działań zapewniających stabilność i prawidłowy rozwój całego systemu bankowego. Wyrazem tego było powierzenie Prezesowi NBP nadzoru nad bankami komercyjnymi<sup>37</sup>.

Dalsze wzmocnienie pozycji Prezesa NBP przyniosła nowelizacja Konstytucji z 7 kwietnia 1989 r.,<sup>38</sup> na mocy której Prezydent RP został upoważniony do występowania z wnioskiem do Sejmu o powołanie i odwołanie Prezesa NBP. W kierunku dalszego wzmocnienia pozycji NBP i Prezesa zmierzała także nowelizacja ustawy o Narodowym Banku Polskim z 14 grudnia 1992 r.,<sup>39</sup> wprowadzająca kadencyjność stanowiska Prezesa Banku i wyznaczająca sytuacje, w których mogło dojść do jego odwołania przed upływem kadencji<sup>40</sup>.

Na gruncie obowiązującej Konstytucji i ustawy przedstawione procesy uniezależniania NBP uległy dalszemu wzmocnieniu, co oznacza, iż omówione wyżej aspekty niezależności banku centralnego generalnie są realizowane także w stosunku do NBP<sup>41</sup>. Pewne wątpliwości jednak pozostają, zwłaszcza jeżeli wziąć pod uwagę aspekt instytucjonalny i funkcjonalny niezależności<sup>42</sup>. W szczególności wskazać należy, iż wprawdzie w rozdziale X Konstytucji zatytułowanym „Finanse publiczne” zamieszczono w art. 227 ust. 1 rozwiązania prawne ustalające kompetencje NBP, tj. przysługujące mu wyłączne prawo emisji pieniądza oraz ustalania i realizacji polityki pieniężnej, z drugiej strony jednak przepisy rozdziału 3 ustawy regulujące relacje pomiędzy bankiem a władzami państwowymi nie zawierają bezwzględnie obowiązującego zakazu odwoływania się organów banku

34 Por. W. Jaworski, Reforma gospodarcza a rola i struktura aparatu bankowego, BiK 1981 nr 77; W. Baka, Bankowość..., *op. cit.*, s. 10.

35 Tekst jedn. Dz.U. z 1992 r. Nr 72, poz. 359.

36 Dz.U. Nr 4, poz. 22.

37 Por. A. Olechowski, Centralny bank w przebudowie, „Gazeta bankowa” 1991, nr 21.

38 Ustawa o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, Dz.U. Nr 75, poz. 444.

39 Dz.U. Nr 20, poz. 78.

40 Od daty wejścia w życie przepisów ustawy odpowiedzialnym za realizację polityki pieniężnej uczyniono NBP – szerzej na ten temat W. Jaworski, Regulacja banku centralnego i perspektywy rozwoju bankowości komercyjnej, „Bank” 1993, nr 5.

41 Por. M. Zubik, Narodowy Bank Polski (Analiza konstytucyjno–ustrojowa), PiP 2001, nr 6, s. 39.

42 C. Kosikowski podnosi ponadto problem sposobu mierzenia tej niezależności przy zróżnicowanym jej pojmowaniu przez doktrynę – por. C. Kosikowski, Pozycja..., *op. cit.*, s. 24; por. także A. Strzelecki, Zarys..., *op. cit.*, s. 56 i n.



do decyzji rządu lub innych organów państwowych w realizacji polityki pieniężnej. Podobnie brak jest zakazu ingerowania w decyzje organów NBP związane z realizacją polityki pieniężnej przez te gremia. Wątpliwości tego samego rodzaju stwarza również przepis art. 24 ustawy. Wynika zeń, że to nie NBP dokonuje wyboru systemu kursów walutowych, lecz rząd w porozumieniu z Radą Polityki Pieniężnej<sup>43</sup>.

Z kolei w zakresie niezależności funkcjonalnej powołany przepis art. 227 ust. 1 Konstytucji czyni wprowadzenie działań NBP zgodne z celami i zadaniami wyznaczonymi przez art. 3 statutu<sup>44</sup>, lecz jednocześnie na mocy przepisu art. 23 ust. 1 pkt. 2 ustawy zobowiązuje Prezesa NBP do przekazania Radzie Ministrów i Ministrowi Finansów projektu założeń polityki pieniężnej, opinii w sprawie projektu ustawy budżetowej, prognozy bilansu płatniczego oraz ustaleń Rady Polityki Pieniężnej. Regulacja ta może budzić wątpliwości co do zgodności z przepisami art. 107 Traktatu i art. 7 statutu. Identycznie należy traktować regulacje przepisów art. 12 i 22 ust. 2 ustawy, które nakładają na Radę obowiązek ustalania corocznych założeń polityki pieniężnej i przedstawiania ich do wiadomości sejmowi, a także zobowiązują Prezesa NBP i innych przedstawicieli organów Banku do przedstawiania informacji i udzielania wyjaśnień dotyczących polityki pieniężnej i działalności NBP przed Sejmem, Senatem oraz ich komisjom<sup>45</sup>.

Generalnie nie budzą natomiast kontrowersji dwa pozostałe aspekty niezależności NBP – niezależność personalna i finansowa. W pierwszym przypadku można nawet zaryzykować pogląd (z zastrzeżeniami, o których mowa na stronie 5), iż polskie uregulowania prawne zawarte w przepisach art. 227 ust. 3 i 5 Konstytucji oraz art. 9 ust. 2, 4 i 5 ustawy są zbieżne z wytycznymi EIW, postanowieniami Traktatu i statutu<sup>46</sup>. Gdy natomiast chodzi o drugi z wymienionych aspektów – niezależności to przepisy rozdziału 10 ustawy zatytułowanego „Gospodarka finansowa NBP” – art. 60–67 wprowadzają zasadę oparcia działalności Banku na corocznych planach finansowych oraz ustalają zasady tworzenia funduszy obligatoryjnych i fakultatywnych. W tym kontekście na podkreślenie zasługuje przepis art. 66 ustawy, zgodnie z którym wielkość środków na wynagrodzenia określana jest corocznie w planie finansowym Banku z uwzględnieniem poziomu płac w sektorze bankowym<sup>47</sup>.

W oparciu o dotychczasowe rozważania uzasadniony staje się pogląd, że niezależność banku centralnego<sup>48</sup> w Polsce jest pojmowana i oceniana przez doktry-

43 Por. A. Strzelecki, *Zarys...*, *op. cit.*, s. 56.

44 C. Kosikowski zwraca uwagę na różnice w sposobie ujęcia tej kompetencji w Konstytucji i przepisie art. 3 ust. 1 ustawy słusznie stwierdzając, że zakres przedmiotowy przepisu art. 227 ust. 1 Konstytucji jest szerszy – por. C. Kosikowski, *Pozycja...*, *op. cit.*, s. 18, por. także R. Tupin, *Niezależność NBP a obowiązek dbałości o stan gospodarki narodowej (uwagi krytyczne i wnioski de lege ferenda)*, PUG 2002, nr 6, s. 16.

45 Por. A. Strzelecki, *Zarys...*, *op. cit.*, s. 57; A. Nowak-Far: *Niezależność...*, *op. cit.*, s. 9.

46 Por. W. Srokosz, *Niezależność*, *op. cit.*, s. 2.

47 Wyjątek w tym zakresie stanowi wynagrodzenie wypłacane członkom Rady Polityki Pieniężnej – art. 14 ust. 3 ustawy.

48 Szerzej na ten temat M. Bruno, *Autonomia polityczna banków centralnych. Teoria i praktyka*, „Bank” 1995, nr 12; J.K. Solarz, *Niezależność banku centralnego*, BiK 1994, nr 11; R. Huterski, *Niezależność banku central-*

nę w sposób zróżnicowany. Brak jest również jednoznacznych argumentów, które pozwalałyby stwierdzić, iż nie powinna ona doznawać ograniczeń. W tym zakresie należy nawet zaryzykować twierdzenie, iż skuteczność działania banku centralnego stanowi wypadkową współpracy, którą podejmuje on z innymi organami i instytucjami państwowymi. Na gruncie unormowań polskiego prawodawstwa, mimo iż NBP jest podmiotem generalnie niezależnym od władz państwowych w wykonywaniu swych konstytucyjnych zadań musi on utrzymywać „ustawowy” kontakt z organami państwa, w przeciwnym razie działałby w oderwaniu od sytuacji gospodarczej kraju – art. 21 i n. ustawy<sup>49</sup>. Jeżeli zaś chodzi o potrzebę modyfikacji istniejących rozwiązań prawnych, w szczególności przepisów Konstytucji w celu ich dalszego dostosowania do postanowień statutu, to potrzeba taka niewątpliwie istnieje. Zostanie ona zresztą wymuszona z chwilą wejścia Polski do strefy euro i utraty dotychczasowych kompetencji przez niektóre organy NBP, przede wszystkim Radę Polityki Pieniężnej. W tym ostatnim zakresie za wyjątkowo istotne należy uznać stanowisko prezentowane przez E. Fojcik–Mastalską, iż zasadniczy problem nie leży w sferze wyboru „modyfikować, czy nie modyfikować” polskie ustawodawstwo dotyczące NBP, lecz w wypracowaniu takich instrumentów dokonywania przedmiotowych zmian, by po całkowitym objęciu NBP strukturą ESBC niezależność polskiego narodowego banku centralnego została zagwarantowana<sup>50</sup>.

Zasygnalizowany brak jednoznaczności nauki w konstruowaniu treści, zakresu i form realizacji niezależności banku centralnego, co odnosi się także do NBP, uzasadnia pogląd, iż brak jest także podstaw do określenia w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości statusu prawnego NBP. Pogląd ten znajduje oparcie w zróżnicowanych ocenach tego zagadnienia na gruncie polskiego piśmiennictwa. Kierując się sposobem jego ujęcia oraz faktem, czy Narodowemu Bankowi Polskiemu przyznaje się bądź odmawia statusu organu państwowego, można wyodrębnić kilka niezależnych grup poglądów.

Pierwsza grupa poglądów uznaje, iż w świetle przepisów konstytucji NBP jest organem państwa i podejmuje decyzje władcze za pośrednictwem swoich organów<sup>51</sup>, w niektórych przypadkach, jak np. gdy chodzi o politykę pieniężną, w sposób dominujący.

Przeciwnicy tego poglądu, nie negując faktu, że NBP jest instytucją konstytucyjną, podkreślają równocześnie, że nie posiada on cech, które pozwoliłyby kwalifikować go jako organ państwa<sup>52</sup>. Ta grupa autorów podnosi również, że przy

nego, Toruń 2000, C. Kosikowski, Parlament a niezależność banku centralnego – aspekty prawne, (w:) Prawo. Administracja. Obywatel, Białystok 1997.

49 Por. R. Tupin, Niezależność..., *op. cit.*, s. 14, L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu. Warszawa 2006, s. 327.

50 Por. E. Fojcik–Mastalska, Ustrój pieniężny i bank centralny w konstytucji RP – referat wygłoszony na Zjeździe Katedr Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Białystok–Białowieża 11–13 stycznia 2009 r.

51 Por. Z. Witkowski (red.), Prawo konstytucyjne, *op. cit.*, s. 715.

52 Por. M. Zubik, Narodowy Bank Polski (Analiza konstytucyjno–ustrojowa), PiP 2001, nr 6, s. 33, L. Garlicki, Prawo konstytucyjne, *op. cit.*, s. 328.

obowiązującym trójpodziale władz traktowanie NBP jako organu państwa oznaczałoby w rzeczywistości lokowanie go na płaszczyźnie władzy wykonawczej, funkcjonującej obok administracji państwowej<sup>53</sup>.

W literaturze reprezentowany jest także pogląd, który optuje za przyjęciem stanowiska, że w świetle Konstytucji NBP jawi się zarówno w roli typowej dla banku, a zatem instytucji gospodarczo-finansowej, jak i organu państwa<sup>54</sup>.

Z kolei analiza przepisów dotyczących działania NBP w sferze prawa skłania niektórych autorów do postawienia tezy, że NBP jest podmiotem, który ze względu na istotę i zakres posiadanych uprawnień nie może być przyporządkowany tradycyjnemu podziałowi na organy państwowe i inne podmioty. Taki nurt rozważań reprezentuje w szczególności J.A. Krzyżewski, według którego NBP nie jest organem władzy w rozumieniu powszechnie przyjętym w Konstytucji, ale stworzono dlań normy kompetencyjne o cechach *lex specialis*, tj. takie, które wprowadzie wymagały ustawowego zakresu uprawnień, ale mających cechy działania nadzwyczajnego, implikowanego jako funkcje zarządzania przez cel<sup>55</sup>.

Zbliżoną propozycję określenia statusu NBP, znajdującą pewne oparcie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, przedstawił R.W. Kaszubski. Wymieniony autor wychodzi z założenia, iż NBP jako instytucja prawa publicznego nie posiada ani cech organu administracji państwowej, ani podmiotu gospodarczego. Przemawiać ma za tym fakt, iż mimo że NBP posiada nadane mu prawem kompetencje, tak jak to ma miejsce w przypadku organów administracji państwowej, to posiada również cechy różniące go od tych organów<sup>56</sup>. Cechy te zbliżają go do podmiotów gospodarczych. Należą do nich m.in. prawo emitowania bankowych papierów wartościowych czy udzielania kredytów innym bankom (refinansowych, redyskontowych) na warunkach rynkowych. Jednak i w tym przypadku, zdaniem autora, cechy te nie przesądzają o jego charakterze i stanowią jedynie skutek nałożonych na niego przez ustawę zadań. W rzeczywistości zatem NBP jest nowym tworem prawnym, a jego cechy wyznacza treść orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 1990 r.,<sup>57</sup> zgodnie z którym jest on centralnym bankiem państwa, tj. „centralnym organem państwa”. Pojęciem takim nie posługują się ani Konstytucja, ani ustawa, a zatem jest to nowa jakościowo instytucja, która miała być stworzona przez gospodarkę rynkową. W świetle powyższego NBP posiada pewne cechy organu administracji państwowej, lecz podstawowym elementem go wyróżniającym jest niezależność od innych naczelných organów administracji państwowej<sup>58</sup>.

53 Por. W. Rutkowski, *Bank...*, *op. cit.*, s. 65.

54 Por. P. Winczorek, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 328.

55 Por. J.A. Krzyżewski, *Polityka...*, *op. cit.*, s. 11.

56 Por. R.W. Kaszubski, *Narodowy...*, *op. cit.*, s. 2 i n.

57 Sygn. akt U/4/90 za C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 20.

58 *Ibidem*

Przedstawione koncepcje trudno uznać za satysfakcjonujące, przede wszystkim z uwagi na wybiórcze traktowanie cech posiadanych przez NBP, które miałyby przesądzać o jego charakterze prawnym. Również koncepcja sformułowana przez R.W. Kaszubskiego, mimo pewnej atrakcyjności, nie jest możliwa do przyjęcia, albowiem oprócz wymienionego orzeczenia brak jest jakichkolwiek przesłanek, aby uznać, że NBP stanowi nowy typ podmiotu prawa nieposiadającego jednoznacznych cech. Obowiązujące przepisy pozwalają wskazać, że nie jest on przedsiębiorstwem państwowym. Brak również podstaw, by traktować go jako urząd. Pozornie najbliższy statusowi NBP jest status „banku” w rozumieniu przepisu art. 2 Prawa bankowego, lecz trudno doszukać się w jego działalności realizacji czynności bankowych, o których mowa w art. 5 ww. ustawy. Ponadto mimo, że osiąga on zysk, to podlega rozliczeniu w tym zakresie według zasad art. 69 ustawy. Należy zatem uznać, że brak jest możliwości postawienia znaku równości pomiędzy NBP i innymi bankami komercyjnymi, do których znajdują zastosowanie wprost przepisy Prawa bankowego. Analiza stanu prawnego, w tym regulacji kc. dotyczących zdolności do czynności prawnych, pozwala natomiast przyjąć, że NBP jest szczególnym podmiotem prawa – osobą prawa publicznego, mogącym występować zarówno w obrocie publicznym jak i prywatnym<sup>59</sup>. Tym samym brak podstaw, aby traktować omawiany bank w sposób odpowiadający podmiotom niezaliczanym do tego kręgu. W efekcie za uzasadniony należy uznać pogląd reprezentowany przez C. Kosikowskiego, iż mimo że NBP posiada status podmiotu konstytucyjnego to brak możliwości jednoznacznego określenia jego statusu prawnego. Nie oznacza to jednak, że nie dysponuje on określonym zakresem niezależności w stosunku do innych organów konstytucyjnych<sup>60</sup>.

---

59 Por. S. Fundowicz, Pojęcie osoby prawnej prawa publicznego, „Przegląd Sejmowy” 1999, nr 2; R. Tupin, Zagadnienia legislacyjne osób prawa publicznego, „Biuletyn Legislacyjny” 1997, nr 1; wyrok TK z 28.06.2000 r., K.25/99 z glosą R. Tupina, „Przegląd Sejmowy” 2001, nr 1, s. 85 i n.

60 C. Kosikowski, *Pozycja...*, *op. cit.*, s. 21.

# DZIAŁANIA NARODOWEGO BANKU POLSKIEGO NA RZECZ STABILNOŚCI SYSTEMU FINANSOWEGO W ŚWIETLE KONSTYTUCJI RP I USTAWY O NBP

ANNA JURKOWSKA-ZEIDLER

## Wprowadzenie

Banki centralne niemalże od początku swojego istnienia podejmowały działania na rzecz stabilności systemu finansowego. Jest to zgodne z praktyką międzynarodową, która wskazuje, że wiele banków centralnych na świecie w ustawie o zakresie swojego działania ma wprost zapisane zadanie wspierania stabilności finansowej. Również banki centralne z państw członkowskich Unii Europejskiej mają takie zapisy w swoich aktach ustrojowych. Przyczyną jest fakt, że utrzymywanie stabilności systemu finansowego jest jednym z najważniejszych, obok dbania o stabilność cen, celów banków centralnych, w tym polskiego banku centralnego. Te dwa cele są ściśle ze sobą powiązane, na co w szczególności wskazują okoliczności trwającego kryzysu finansowego na międzynarodowych rynkach finansowych. Wynika to z faktu, że system finansowy odgrywa bardzo ważną rolę w transmisji impulsów polityki pieniężnej do sfery realnej gospodarki, a niestabilność systemu finansowego może utrudnić skuteczne prowadzenie polityki pieniężnej. Zaangażowanie banków centralnych w utrzymywaniu stabilności krajowego systemu finansowego wynika także z powierzenia im zadania organizacji rozliczeń pieniężnych. Tendencją europejską jest bowiem uznanie, że warunkiem sprawnego funkcjonowania systemów płatniczych jest stabilne funkcjonowanie współtworzących je instytucji finansowych.

Banki centralne stanowią istotne ogniwo sieci bezpieczeństwa finansowego, instytucjonalnej struktury, którą tworzą także nadzór finansowy i system gwarantowania depozytów, mającej za zadanie zapobiegać i zarządzać ewentualnym kryzysem na rynku finansowym.<sup>1</sup> Wzorem innych banków centralnych na świecie Narodowy Bank Polski regularnie monitoruje i analizuje stabilność krajowego systemu finansowego, efektem tego są w szczególności jego Raporty o stabilności systemu finansowego, publikowane cyklicznie od 2001 r.

<sup>1</sup> Szerzej o instytucjonalnej architekturze sieci bezpieczeństwa finansowego A. Jurkowska-Zeidler, *Bezpieczeństwo rynku finansowego w świetle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 193 i nast.

Ustawa o Komitecie Stabilności Finansowej z dnia 7 listopada 2008 r.<sup>2</sup> wprowadza zmiany do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. o Narodowym Banku Polskim<sup>3</sup>, dodając w zakresie zadań NBP działanie na rzecz stabilności krajowego systemu finansowego (art. 3 ust. 2 pkt. 6a).<sup>4</sup> Jest to związane z udziałem NBP w Komitecie Stabilności Finansowej, którego celem jest zapewnienie efektywnej współpracy w zakresie wspierania i utrzymania stabilności krajowego systemu finansowego poprzez wymianę informacji, opinii i ocen sytuacji w systemie finansowym w kraju i za granicą oraz koordynację działań w tym zakresie. Jak dotychczas, instrumenty, jakimi dysponował NBP, umożliwiały mu działanie jedynie w sytuacji zagrożenia płynności banków, w roli pożyczkodawcy ostatniej instancji (*Lender of Last Resort*)<sup>5</sup>, nie było zaś przepisów, które *explicite* dawałyby NBP możliwość współpracy z innymi instytucjami sieci bezpieczeństwa finansowego na innych etapach kryzysu, a zwłaszcza wtedy, gdy kryzys ma charakter systemowy i zagrożona jest stabilność całego systemu finansowego.

## 1. Utrzymanie stabilności finansowej jako cel banków centralnych

Celem nadrzędnym polityki pieniężnej jest niska i stabilna inflacja i to dla jej osiągnięcia banki centralne mogą stosować odpowiednie instrumenty rynkowe i administracyjne. Politykę pieniężną definiuje się jako działalność banków centralnych, wykonywaną w imieniu państwa, polegającą na wyborze pieniężnych celów makroekonomicznych i ich realizacji przez regulowanie podaży pieniądza i popytu na pieniądz, za pomocą wybranych instrumentów takiej polityki.<sup>6</sup> W ramach realizacji polityki pieniężnej banki centralne wykorzystują trzy grupy instrumentów: operacje otwartego rynku, operacje kredytowo–depozytowe i rezerwy obowiązkowe. Mimo iż stabilność monetarna, rozumiana jako stabilność cen, uznawana jest za podstawowy cel działalności banków centralnych, coraz większego znaczenia w ich polityce nabiera wspieranie stabilności finansowej. W przeciwieństwie do celu stabilności cen realizacja przez banki centralne celu wspierania stabilności systemu finansowego nie we wszystkich krajach wynika wprost z przepisów prawnych. Tylko niektóre z państw mają zapisy w przepisach ustrojowych nakładające *explicite* na bank centralny obowiązek dbałości o stabilność systemu finansowego. Z państw członkowskich Unii Europejskiej zadanie wspierania, działania na rzecz, promowania warunków sprzyjających sta-

2 Dz.U. Nr 209, poz. 1317.

3 Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 1, poz. 2 ze zm.

4 Nowelizacja ustawy weszła w życie 13.12.2008 r.

5 Szerzej o roli banków centralnych jako pożyczkodawców ostatniej instancji w sieci bezpieczeństwa finansowego A. Jurkowska–Zeidler, Realizacja funkcji pożyczkodawcy ostatniej instancji jako dylemat integracji rynku finansowego UE, (w:) Dylematy integracji rynku finansowego, red. L. Pawłowicz, Gdańsk 2007, s. 37 i nast.

6 Zob. W. Przybylska–Kapuścińska, Istota i cele polityki pieniężnej, (w:) Współczesna polityka pieniężna, red. W. Przybylska–Kapuścińska, Warszawa 2008, s. 14 i nast.

bilności finansowej mają m.in. Belgia, Czechy, Estonia, Finlandia, Hiszpania, Holandia, Irlandia, Malta, Portugalia, Słowacja, Słowenia, Węgry i Wielka Brytania.<sup>7</sup> Z kolei funkcję pożyczkodawcy ostatniej instancji przypisano wprost bankowi centralnemu w ustawie o Banku Szwecji, Narodowym Banku Węgier, Banku Portugalii oraz *Memorandum of Understanding* na rzecz stabilności finansowej odnośnie do funkcjonowania Banku Anglii.<sup>8</sup> Brak zapisów o stabilności finansowej w ustawach o bankach centralnych może wynikać z braku jednoznacznej definicji i przyjętego miernika. W przeciwieństwie bowiem do stabilności finansowej stabilność cen wskazywana jako główny cel działalności banków centralnych jest niemal powszechnie jednoznacznie rozumiana jako niski poziom inflacji, której miernikiem jest indeks cen.

Pojęcie stabilności finansowej nie jest definiowane jednolicie. Co znamienne, szczególną trudność sprawia dokładne określenie sytuacji niestabilności finansowej. Zgodnie z definicją Europejskiego Banku Centralnego „*stabilność finansowa to warunki, w których system finansowy – obejmujący pośredników finansowych, rynki oraz infrastrukturę rynkową – jest zdolny wytrzymać wstrząsy oraz przezwyciężyć sytuacje nierównowagi finansowej*”<sup>9</sup>. Tak rozumianą stabilność finansową można z punktu widzenia banków centralnych rozpatrywać w różnych aspektach ich aktywności.<sup>10</sup> Ze względu na rolę banków centralnych jako emitentów pieniądza zobowiązane są one analizować stabilność instytucji finansowych będących ich głównymi partnerami w prowadzeniu polityki pieniężnej. Tylko stabilny system finansowy jest zdolny do efektywnej transmisji impulsów polityki pieniężnej. W tym aspekcie szczególnego znaczenia nabiera ponadto relacja sektora finansowego i gospodarki realnej. To banki centralne są także zobowiązane do dbałości o bezpieczeństwo i płynność systemów płatniczych. Należy podkreślić, że obecnie zyskuje na znaczeniu interpretacja, zgodnie z którą funkcja wspierania bezpieczeństwa i efektywności systemu płatniczego powinna być rozumiana szerzej – właśnie jako zadanie wspierania stabilności całego systemu finansowego. Taką oficjalną interpretację przedstawił Bank Szwecji – Riksbank, umożliwiając jednocześnie na mocy ustawy o banku centralnym działanie Banku Szwecji jako pożyczkodawcy ostatniej instancji.<sup>11</sup>

7 O. Szczepańska, Funkcja stabilności finansowej w Eurosystemie, „Bank i Kredyt” 2004, nr 6, s. 6.

8 O. Szczepańska, P. Sotomska-Krzysztofik, M. Pawliszyn, A. Pawlikowski, Instytucjonalne uwarunkowania stabilności finansowej na przykładzie wybranych krajów, NBP. Materiały i Studia, zeszyt 173, Warszawa 2004, s. 80.

9 “Financial stability” is a condition in which the financial system – comprising financial intermediaries, markets and market infrastructures – is capable of withstanding shocks and the unraveling of financial imbalances; Assessing Financial Stability: Conceptual Boundaries and Challenges, in the June 2005 ECB Financial Stability Review.

10 EBC Monthly Bulletin, 10th Anniversary of the ECB, s. 117 i nast.

11 Zob. P. Sotomska-Krzysztofik, Jak Bank Szwecji wspiera stabilność finansową za pomocą polityki informacyjnej, „Bank i Kredyt” 2005, nr 1, s. 17.

Zgodnie z przeważającym w literaturze poglądem bank centralny może traktować stabilność monetarną i finansową jako spójne, komplementarne cele.<sup>12</sup> Mimo jednak iż uznaje się, że cele te są ze sobą ściśle powiązane i wzajemnie się warunkują, zapewnienie stabilności monetarnej samo w sobie nie stanowi gwarancji stabilności systemu finansowego, co ukazały ostatnie zaburzenia na rynkach finansowych wywołane kryzysem na rynku kredytów hipotecznych w Stanach Zjednoczonych. Niewątpliwie jednak uznać należy, że banki centralne znacząco przyczyniają się do zapewnienia stabilności finansowej poprzez realizację swojego celu podstawowego, którym jest stabilność cen. Wśród ekonomistów nierzadko spotyka się poglądy, że pierwotnym celem banków centralnych powinno być zapewnienie stabilności systemu finansowego, bo to ona warunkuje uzyskanie stabilności monetarnej.<sup>13</sup>

Współcześnie banki centralne nie podważają swojej odpowiedzialności za stabilność systemu finansowego i przyjmują zadania związane z jej utrzymaniem do realizacji. Jest to związane z tym, że system finansowy odgrywa bardzo ważną rolę w transmisji impulsów polityki pieniężnej do sfery realnej<sup>14</sup>, a niestabilność systemu finansowego może utrudnić skuteczne prowadzenie polityki pieniężnej.

Szczególne znaczenie dla zachowania stabilności systemu finansowego ma utrzymanie stabilności systemu bankowego. Dzieje się tak ze względu na dominującą rolę banków w większości systemów finansowych, a także ich kluczowe znaczenie, jakie odgrywają w finansowaniu gospodarki i w rozliczeniach płatniczych. Inną ważną funkcją banków jest tworzenie instrumentów umożliwiających innym podmiotom zarządzanie swoim ryzykiem finansowym. Z tych powodów szczególnie duży nacisk kładzie się na analizę i ocenę stabilności banków.

Banki centralne mają spośród instytucji *Safety Net* najdłuższą tradycję w zakresie działań podejmowanych na rzecz stabilności finansowej. Istotne, że w niektórych krajach to właśnie potrzeba przywrócenia, a następnie utrzymania stabilności w systemie finansowym stanowiła strategiczny powód powołania banku centralnego.<sup>15</sup>

Klasyczną i najbardziej naturalną funkcją pełnioną przez banki centralne w sieci bezpieczeństwa finansowego jest funkcja pożyczkodawcy ostatniej instancji (*Lender of Last Resort*). Oznacza ona dyskrecjonalne dostarczenie płynności indywidualnym bankom lub całemu systemowi bankowemu w reakcji na niekorzystne zaburzenia na rynku finansowym, wywołujące nadzwyczajny wzrost po-

12 O tym, czy stabilność monetarna i stabilność finansowa to cele komplementarne czy konkurencyjne w działalności banków centralnych O. Szczepańska, *Stabilność finansowa jako cel banku centralnego*, Warszawa 2008, s. 76 i nast.

13 Zob. O. Szczepańska, P. Sotomska-Krzysztofik, M. Pawliszyn, *Banki centralne wobec kryzysów w systemie bankowym*, NBP. Materiały i Studia, Zeszyt 179, Warszawa 2004, s. 8.

14 O mechanizmach transmisji impulsów polityki pieniężnej i jej wpływie na realną strefę gospodarki W. Przybylska-Kapuścińska, *Mechanizm i kanały transmisji polityki pieniężnej*, (w:) *Współczesna polityka pieniężna*, red. W. Przybylska-Kapuścińska, Warszawa 2008, s. 162 i nast.

15 Zob. O. Szczepańska, P. Sotomska-Krzysztofik, M. Pawliszyn, *Banki centralne wobec kryzysów...*, s. 7.



pytu na pieniądź rezerwowy (baza monetarna banku centralnego), który nie może zostać zaspokojony z innych (w szczególności prywatnych) źródeł. Funkcja pożyczkodawcy ostatniej instancji, określana również jako awaryjne wsparcie płynnościowe (*Emergency Liquidity Assistance*), jest wykorzystywana na etapie zarządzania kryzysem i należy do wyłącznych prerogatyw banków centralnych, tylko bowiem bank centralny jest w stanie zareagować na problem banku, wynikający z utraty płynności praktycznie natychmiast i teoretycznie bez ograniczenia kwoty zasilenia.

Istnienie pożyczkodawcy ostatniej instancji opiera się na przekonaniu, że upadłość banku może wywierać negatywny wpływ na inne banki. Awaryjne wsparcie płynnościowe ze strony banków centralnych może być udzielane tylko gdy istnieje zagrożenie dla stabilności systemu finansowego i tylko tym bankom, które utraciły płynność, ale pozostają wypłacalne, pod warunkiem, że bank posiada adekwatne zabezpieczenie. W zależności od charakteru kryzysu w ramach funkcji pożyczkodawcy ostatniej instancji bank centralny może także wspierać płynność całego systemu bankowego za pośrednictwem operacji otwartego rynku.

Podkreślić należy, iż ostatecznym celem działania banku centralnego jako pożyczkodawcy ostatniej instancji jest zapobieżenie przekształcenia kryzysu płynności w kryzys wypłacalności oraz rozprzestrzenieniu się kryzysu na cały system finansowy. Oznacza to, że bank centralny wykorzystuje tę funkcję tylko wtedy, gdy kryzys finansowy ma znaczenie systemowe i ma to przeciwdziałać ujawnieniu się ryzyka systemowego, które może spowodować, że kryzys jednej instytucji przeniesie się na innych (nawet obiektywnie niezagrażonych) uczestników rynku finansowego.<sup>16</sup>

Pod wpływem negatywnych doświadczeń kryzysowych dotyczących międzynarodowych rynków finansowych u schyłku XX w., a zwłaszcza w obecnym czasie globalnego kryzysu finansowego, zagadnienie dbałości o stabilność systemu finansowego nabiera dodatkowego, istotnego znaczenia w polityce banków centralnych. Związane jest to z kształtowaniem ich stabilizującej roli w całym systemie finansowym w ramach sieci bezpieczeństwa finansowego, bez ograniczenia jego funkcji tylko do systemu bankowego. Banki centralne pełnią wiodącą rolę w efektywnym zarządzaniu kryzysem finansowym, szczególnie współcześnie, gdy istotne jest ryzyko transgranicznego przenoszenia się kryzysów tzw. zarażenia (*contagion effect*).

W roku 2008 na szczelbu Unii Europejskiej podpisane zostało podpisane *Memorandum of Understanding on co-operation between the Financial Supervisory Authorities, Central Banks and Finance Ministries of the European Union*

16 O tym, jak istotny jest problem istnienia pożyczkodawcy ostatniej instancji, pokazały w praktyce wydarzenia obecnego kryzysu finansowego i szeroka skala interwencji banków centralnych zapoczątkowana w II połowie 2007 r. Szerzej M. Zygierewicz, Pożyczkodawca ostatniej instancji, „Bezpieczny Bank” 2008, nr 2, s. 74 i nast.

on cross-border financial stability<sup>17</sup>, którego celem jest zapewnienie współpracy w czasie kryzysów finansowych pomiędzy organami nadzoru finansowego, bankami centralnymi i ministerstwami finansów poprzez odpowiednie procedury wymiany informacji i oceny, aby ułatwić im realizację funkcji dotyczących prowadzonej polityki oraz utrzymać stabilność systemu finansowego poszczególnych państw członkowskich i UE jako całości. Co istotne, Porozumienie znajduje zastosowanie zarówno w zwykłych okolicznościach w celu zwiększenia gotowości Stron do przewyciężenia transgranicznego systemowego kryzysu finansowego, jak również w sytuacji kryzysowej bez względu na jej pochodzenie, mającej wpływ na stabilność systemu finansowego w co najmniej jednym państwie członkowskim i o potencjalnym transgranicznym oddziaływaniu systemowym w innych państwach członkowskich oraz obejmującej co najmniej jedną grupę finansową lub dotyczącej infrastruktury finansowej lub funkcjonowania rynków finansowych.

Współpraca pomiędzy Stronami *Memorandum of Understanding* odbywa się w oparciu o istniejące ramy instytucjonalne i prawne dotyczące stabilności finansowej w państwach członkowskich, jak również obowiązujące regulacje wspólnotowe, z poszanowaniem ról i podziału obowiązków pomiędzy Stronami. Oznacza to w szczególności, że obowiązki banków centralnych należy rozumieć w kontekście ich funkcji w zakresie polityki pieniężnej i nadzoru nad systemami płatności, jak również ich zadania polegającego na wspieraniu stabilności finansowej.

## 2. Stabilność monetarna i finansowa jako cele działalności NBP

We współczesnej gospodarce rynkowej funkcje banku centralnego nie wykraczają poza funkcje ukształtowane w drodze ewolucji bankowości centralnej, mianowicie banku państwa, banku emisyjnego i banku banków.<sup>18</sup> Naczelnym celem współczesnych banków centralnych jest zapewnienie stabilności pieniądza narodowego.<sup>19</sup>

Status prawny Narodowego Banku Polskiego został określony w Konstytucji RP (Dz.U.97.78.483) i ustawie o Narodowym Banku Polskim (Dz.U.05.1.2 j.t.). Zgodnie z art. 227 ust. 1 Konstytucji RP Narodowy Bank Polski jest centralnym bankiem państwa. Przysługuje mu wyłączne prawo emisji pieniądza oraz ustalania i realizowania polityki pieniężnej. NBP odpowiada za wartość polskiego pieniądza. Funkcje, które ma wykonywać NBP jako centralny bank państwa, mają

17 Porozumienie o współpracy pomiędzy organami Nadzoru Finansowego, Bankami Centralnymi i Ministerstwami Finansów Unii Europejskiej na temat transgranicznej stabilności finansowej, 1 czerwca 2008 r., Bruksela, ECFIN/CEFCPE(2008)REP/53106 REV. Memorandum weszło w życie 1 czerwca 2008 r. po podpisaniu przez wszystkich 118 sygnatariuszy z 27 państw członkowskich UE oraz Europejski Bank Centralny.

18 Zob. Z. Ofiarski, *Prawo bankowe*, Kraków 2004, s. 262.

19 Zob. C. Kosikowski, *Pozycja Narodowego Banku Polskiego i jego organów w prawie polskim (stan obecny i postulaty na przyszłość)*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 11, s. 18.

swoj określony ustawowo cel (art. 3 ust. 1 ustawy o NBP). W ustawie o Narodowym Banku Polskim celem podstawowym banku centralnego ustanowiono utrzymanie stabilnego poziomu cen przy jednoczesnym wspieraniu polityki gospodarczej rządu, o ile nie ogranicza to podstawowego celu działalności NBP. To zaś oznacza, że NBP ma wspierać rząd, gdy ten prowadzi politykę gospodarczą zapewniającą utrzymanie stabilnego poziomu cen, a jednocześnie NBP zobowiązany jest przeciwdziałać polityce rządu, która utrzymania stabilnego poziomu cen nie zapewnia.<sup>20</sup> Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na sygnalizowaną w doktrynie istotną różnicę między konstytucyjnym ujęciem celu NBP a celem wskazanym w ustawie o NBP. Ujęcie konstytucyjne jest szersze, co czyni uzasadnionymi zgłaszane w tym zakresie uwagi o potrzebie dostosowania ustawy o NBP do przepisów Konstytucji.<sup>21</sup>

Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy o NBP do jego podstawowych zadań należy ponadto: 1) organizowanie rozliczeń pieniężnych; 2) prowadzenie gospodarki rezerwami dewizowymi; 3) prowadzenie działalności dewizowej w granicach określonych ustawami; 4) prowadzenie bankowej obsługi budżetu państwa; 5) regulowanie płynności banków oraz ich refinansowanie; 6) kształtowanie warunków niezbędnych dla rozwoju systemu bankowego; 6a) działanie na rzecz stabilności krajowego systemu finansowego, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o Komitecie Stabilności Finansowej; 7) opracowywanie statystyki pieniężnej i bankowej, bilansu płatniczego oraz międzynarodowej pozycji inwestycyjnej; 8) wykonywanie innych zadań określonych ustawami.

Współcześnie banki centralne przez stabilność cen (stabilność monetarną) rozumieją inflację na tyle niską, aby nie wywierała ona negatywnego wpływu na inwestycje, oszczędności i inne ważne decyzje podejmowane przez uczestników życia gospodarczego. Zapewnienie tak rozumianej stabilności cen jest podstawowym sposobem, w jaki bank centralny przyczynia się do osiągnięcia wysokiego i trwałego wzrostu gospodarczego. Banki centralne traktują stabilność cen symetrycznie, co oznacza, że reagują zarówno na zagrożenia inflacyjne, jak i deflacyjne. Rada Polityki Pieniężnej opiera politykę pieniężną na strategii bezpośredniego celu inflacyjnego.<sup>22</sup>

Z perspektywy Narodowego Banku Centralnego szczególnie istotne są także działania na rzecz utrzymania stabilności systemu finansowego.<sup>23</sup> Wynika to przede wszystkim, jak już było podkreślone, z bliskiego związku stabilności finansowej z podstawowym zadaniem banku centralnego – utrzymaniem stabilności monetarnej.

20 C. Kosikowski, NBP jako centralny bank państwa, (w:) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 211.

21 Ibidem.

22 Założenia polityki pieniężnej na rok 2009, NBP, Rada Polityki Pieniężnej, Warszawa wrzesień 2008, s. 2.

23 Przegląd stabilności systemu finansowego, NBP, Warszawa październik 2008, s. 3.

Druga przesłanka zaangażowania Narodowego Banku Polskiego w działania na rzecz stabilności systemu finansowego to powierzenie bankowi centralnemu zadania organizacji rozliczeń pieniężnych. Powszechne w bankowości centralnej jest bowiem przekonanie, że warunkiem koniecznym dla sprawnego działania systemów płatniczych jest stabilne funkcjonowanie uczestniczących w nich instytucji finansowych. Stabilność systemu finansowego jest także przedmiotem szczególnego zainteresowania ze względu na powierzone bankowi centralnemu w ustawie o NBP (art. 3 ust. 2 pkt 6) zadanie kształtowania warunków niezbędnych do rozwoju systemu bankowego.

Ważnym instrumentem utrzymania stabilności systemu finansowego jest polityka informacyjna banku centralnego. Narodowy Bank Polski przedstawia wyniki swoich analiz w tym zakresie w obszernych rocznych „Raportach o stabilności systemu finansowego” oraz krótszych „Przeeglądach stabilności systemu finansowego”, publikowanych w drugiej połowie danego roku. W dokumentach tych stabilność systemu finansowego określana jest jako stan, w którym system finansowy pełni swoje funkcje w sposób ciągły i efektywny, nawet w przypadku wystąpienia nieoczekiwanych i niekorzystnych zaburzeń o znacznej skali.<sup>24</sup>

W planie działalności NBP na lata 2007–2009 osiągnięcie stabilności monetarnej i stabilności finansowej traktuje się jako zadania równej wagi. W ramach swojej działalności w latach 2007–2009, realizując cel stabilności systemu finansowego, Narodowy Bank Polski:<sup>25</sup>

- zapewnia płynność, sprawność i bezpieczeństwo systemu płatniczego w ramach pełnionych funkcji regulacyjnych, nadzorczych i operacyjnych;
- przyczynia się – jako właściciel i operator systemów rozrachunku brutto w czasie rzeczywistym (w PLN i EUR) oraz udziałowiec Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych S.A. (KDPW S.A.) i Krajowej Izby Rozliczeniowej S.A. (KIR S.A.) – do rozwoju bezpiecznej infrastruktury systemu płatniczego;
- udziela pomocy finansowej sektorowi bankowemu poprzez Bankowy Fundusz Gwarancyjny;
- przyczynia się do tworzenia systemu wczesnego ostrzegania przed zagrożeniami w systemie finansowym;
- przyczynia się do zapewnienia bezpieczeństwa i płynności rozliczeń środków publicznych poprzez prowadzenie rachunków budżetu państwa i jednostek budżetowych, a także międzynarodowych instytucji finansowych i instytucji UE;

24 Raport o stabilności systemu finansowego – czerwiec 2008 r., NBP, Warszawa 2008.

25 Plan działalności Narodowego Banku Polskiego na lata 2007–2009, NBP, Warszawa styczeń 2007.

- bierze udział w pracach Komisji Nadzoru Finansowego i Komisji Nadzoru Bankowego;
- przyczynia się do bezpiecznego funkcjonowania systemu finansowego poprzez uczestniczenie w tworzeniu krajowego i europejskiego prawa finansowego, w tym w szczególności prawa bankowego, oraz przygotowanie we współpracy z Ministerstwem Finansów, Bankowym Funduszem Gwarancyjnym i Komisją Nadzoru Finansowego – systemu zarządzania kryzysowego na wypadek wystąpienia kryzysu finansowego.

Wzrost ryzyka w systemie finansowym związanego z kryzysem finansowym na międzynarodowych rynkach finansowych stworzył istotne wyzwania dla instytucji działających na rzecz utrzymania stabilności krajowego systemu finansowego. Doświadczenia innych krajów, jak i inicjatywy podejmowane na szczeblu UE w zakresie stabilności finansowej za priorytet uznają konieczność ściślejszej współpracy i koordynacji działań instytucji wchodzących w skład sieci bezpieczeństwa finansowego.

### **3. Narodowy Bank Polski w instytucjonalnej strukturze sieci bezpieczeństwa finansowego**

Utrzymanie i ochrona stabilności finansowej jest zadaniem złożonym. Jego istota opiera się na zdolności do zapobiegania sytuacjom kryzysowym (*crisis prevention*) oraz do zarządzania kryzysem, jeżeli taki nastąpi (*crisis management and resolution*). Stąd też szczególne zadania związane z realizacją zadania wspierania stabilności finansowej zostały powierzone instytucjom, które tworzą sieć bezpieczeństwa finansowego (*Financial Safety Net*).

Zgodnie z art. 3 ust. 2 pkt 6a ustawy o NBP, zadaniem banku centralnego jest działanie na rzecz stabilności krajowego systemu finansowego. Podobnie jak w większości innych banków centralnych stanowiących element sieci bezpieczeństwa finansowego, funkcja NBP jako pożyczkodawcy ostatniej instancji nie została jednak wyrażona *explicite* w ustawie o NBP.<sup>26</sup> Niemniej jednak odpowiednie zapisy dają mu możliwość udzielenia kredytu bankom komercyjnym w wyjątkowej sytuacji zagrożenia kryzysem finansowym. Zgodnie z art. 42. ustawy o NBP, bank centralny może udzielać bankom kredytu refinansowego w złotych w celu uzupełnienia ich zasobów pieniężnych. Kredyt refinansowy może być udzielony do określonej kwoty w rachunku kredytu albo jako kredyt lombardowy (pod zastaw papierów wartościowych – do wysokości równej określonej części nominalnej wartości tych papierów), a także w innej formie, określonej przez Zarząd

26 Zob. O. Szczepańska, P. Sotomska-Krzysztofik, M. Pawliszyn, A. Pawlikowski, Instytucjonalne uwarunkowania..., s. 74.

NBP. Ustawa o NBP nie precyzuje żadnych dodatkowych warunków udzielenia kredytu refinansowego poza określeniem, że udzielenie kredytu jest uzależnione od zdolności banku do jego spłaty wraz z odsetkami. Jednocześnie w ustawie zastrzeżono, że NBP może udzielić kredytu refinansowego bankowi także dla realizacji przez niego programu postępowania naprawczego.

Zapisy powyższe odnoszące się do możliwości działania NBP w roli pożyczkodawcy ostatniej instancji dotyczą sytuacji nadzwyczajnej, jedynie w sytuacji zagrożenia płynności banków. Jak dotychczas, nie było zaś przepisów rangi ustawowej, które wprost dawałyby NBP możliwość współpracy z innymi instytucjami sieci bezpieczeństwa finansowego na innych etapach kryzysu i zwłaszcza wtedy, gdy kryzys ma charakter systemowy i zagrożona jest stabilność całego systemu finansowego.

Ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. (Dz.U.08.209.1317) zostały ustanowione wiążące ramy prawne funkcjonowania Komitetu Stabilności Finansowej. Komitet ten stanowi forum współpracy instytucji odpowiedzialnych za bezpieczeństwo i stabilności systemu finansowego tworzących sieć bezpieczeństwa finansowego. W skład Komitetu wchodzi: Minister Finansów, Prezes Narodowego Banku Polskiego i Przewodniczący Komisji Nadzoru Finansowego. Przewodniczącym Komitetu jest Minister Finansów.

Skład Komitetu wynika z konieczności zapewnienia możliwości szybkiego podejmowania decyzji w sytuacji kryzysowej przez kluczowe instytucje sieci bezpieczeństwa finansowego, mające działać na rzecz zarządzania i rozwiązywania kryzysu. Rozwiązanie takie jest też spójne z unijnym *Memorandum of Understanding*, przewidującym wzmocnienie współpracy między organami nadzoru, bankami centralnymi i ministerstwami finansów z państw UE w razie zaistnienia sytuacji kryzysowej w systemie finansowym. Niemniej jednak za istotnie uzasadnioną uznać należy potrzebę włączenia do składu Komitetu Prezesa Bankowego Funduszu Gwarancyjnego. System gwarantowania depozytów stanowi istotne ogniwo sieci bezpieczeństwa finansowego, dodatkowo także na mocy ustawy z 14.12.1994 r. (Dz.U.07.70.474 jt.) o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym. Do zadań BFG należy gromadzenie i analizowanie informacji o podmiotach objętych systemem gwarantowania, których wymiana jest kluczowa w zakresie zarządzania sytuacją kryzysową.

Celem działania Komitetu Stabilności Finansowej zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy jest zapewnienie efektywnej współpracy w zakresie wspierania i utrzymania stabilności krajowego systemu finansowego poprzez wymianę informacji, opinii i ocen sytuacji w systemie finansowym w kraju i za granicą oraz koordynację działań w tym zakresie. Współpraca na rzecz wspierania krajowego systemu finansowego (zdefiniowanego w ustawie jako ogół podmiotów podlegających nadzorowi na podstawie ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym<sup>27</sup>) opierać się

27 Ustawa z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym, Dz.U. Nr. 157, poz. 1119.

ma na istniejących strukturach instytucjonalnych oraz obowiązujących rozwiązaniach prawnych, nie naruszając kompetencji i zakresu odpowiedzialności instytucji wchodzących w jej skład. Stąd też w ustawie wymieniono jedynie wybrane zadania Komitetu, natomiast ich szczegółowy zakres znajduje się w odrębnych ustawach regulujących funkcjonowanie instytucji, mających swój udział w Komitecie.

Na mocy ustawy o Komitecie Stabilności Finansowej do jego zadań należy w szczególności:

1. *Działalność analityczna* polegająca na dokonywaniu ocen sytuacji w krajowym systemie finansowym i na rynkach międzynarodowych oraz zapewnienie właściwego obiegu informacji pomiędzy członkami Komitetu dotyczących istotnych zdarzeń i tendencji mogących stanowić zagrożenie dla stabilności krajowego systemu finansowego.

2. *Opracowywanie i przyjmowanie procedur współdziałania na wypadek wystąpienia zagrożenia dla stabilności krajowego systemu finansowego*. Procedury te są następnie przekazywane Ministrowi Finansów, Narodowemu Bankowi Polskiemu (NBP) i Komisji Nadzoru Finansowego (KNF) jako trzem reprezentowanym w Komitecie instytucjom w celu ich wdrożenia.

3. *Koordinowanie działań członków Komitetu w sytuacji bezpośredniego zagrożenia dla stabilności krajowego systemu finansowego*. W tym zakresie Przewodniczący KNF przedstawia Komitetowi opinię dotyczącą wypłacalności zagrożonych podmiotów, Prezes NBP – opinię dotyczącą płynności sektora bankowego, a Minister Finansów – opinię w sprawie możliwości wsparcia zagrożonych podmiotów ze środków publicznych. Dodatkowo Przewodniczący KNF i Prezes NBP przedstawiają Komitetowi, w zakresie swoich kompetencji, opinie dotyczące znaczenia systemowego zagrożonych podmiotów.

4. *Współpraca międzynarodowa* ze względu na to, że ustawa uprawnia instytucje wchodzące w skład Komitetu do zawierania porozumień w celu wzmocnienia współpracy międzynarodowej na rzecz utrzymania stabilności finansowej, z instytucjami realizującymi zadania z tego zakresu w państwach Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), Europejskim Bankiem Centralnym, bankami centralnymi wchodzącymi w skład Europejskiego Systemu Banków Centralnych oraz ministrami finansów i organami nadzoru nad rynkiem finansowym w państwach EOG. Porozumienia te w sposób szczegółowy powinny określać zasady współpracy, zakres wymiany informacji oraz zasady ochrony tych informacji.

Na Zarząd NBP mocą nowelizacji ustawy o NBP dokonanej ustawą o Komitecie Stabilności Finansowej nałożono zadanie analizy stabilności krajowego systemu finansowego. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że w przyjętym w ustawie o Komitecie Stabilności Finansowej rozumieniu krajowego systemu finansowego nie należą do niego spółdzielcze kasy oszczędnościowo–kredytowe,

działające na podstawie ustawy z dnia 14 grudnia 1995 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo–kredytowych (Dz.U.1996.1.2). Są one bowiem wyłączone z nadzoru finansowego sprawowanego przez Komisję Nadzoru Finansowego. Tym samym stabilność i sytuacja finansowa kas nie podlega analizie NBP, pomimo że wykonują one czynności bankowe zastrzeżone tylko dla banków, przyjmując depozyty od swoich członków i udzielając im kredytów.

W celu dokonywania analizy stabilności systemu finansowego banki zostały zobowiązane do przekazywania na żądanie NBP danych niezbędnych do oceny ich sytuacji finansowej oraz stabilności i ryzyka systemu bankowego (tryb i szczegółowe zasady przekazywania tych danych określa Zarząd NBP w drodze uchwały). Dane indywidualne dotyczące indywidualnych (jednostkowych) instytucji finansowych (ale nie dane osobowe w rozumieniu ustawy o ochronie danych osobowych) wraz z zestawieniami, opracowaniami i ocenami NBP z mocy ustawy ma prawo udostępnić: Europejskiemu Bankowi Centralnemu – w wykonaniu obowiązków związanych z uczestnictwem NBP w Europejskim Systemie Banków Centralnych; innym podmiotom zagranicznym – w wykonaniu zobowiązań międzynarodowych Rzeczypospolitej Polskiej; oraz innym podmiotom niż powyższe – na podstawie odrębnych przepisów. Dane indywidualne mogą być także udostępniane Ministrowi Finansów i Komisji Nadzoru Finansowego w zakresie niezbędnym dla realizacji celu działalności i zadań Komitetu Stabilności Finansowej.

Przyznanie nowych uprawnień NBP w zakresie żądania od instytucji kredytowych przekazywania danych niezbędnych do oceny stabilności finansowej systemu bankowego należy ocenić pozytywnie, ponieważ uprawnienia te ułatwiają efektywne wykonywanie przez NBP jego zadań w zakresie stabilności finansowej. Wskazane uprawnienia w opinii Europejskiego Banku Centralnego nie są jednak powiązane z wyraźnym przypisaniem NBP funkcji ochrony stabilności finansowej, obejmującej odpowiednio szeroki katalog środków, jakie powinny być podejmowane przez bank centralny w tym zakresie. Stąd też uzasadnione byłoby uznanie, iż jednym z formalnie określonych zadań NBP jest przyczynianie się do stabilności finansowej poprzez monitorowanie i ocenianie całego systemu finansowego, rozumiane jako funkcja odrębna od sprawowania nadzoru indywidualnego i działalności regulacyjnej.<sup>28</sup> W kontekście nowego porządku instytucjonalnego w zakresie sprawowania nadzoru nad rynkiem finansowym osłabiającego rolę NBP w tej sferze utrzymywanie mechanizmów pozwalających na niezwłoczny dostęp banku centralnego do informacji dotyczących uczestników rynku finansowego uznać należy za konieczne, w szczególności w sytuacji zagrożenia kryzysem.

Komitet Stabilności Finansowej w czasie największych zawirowań na rynkach finansowych w 2008 r. wywołanych kryzysem finansowym, dokonując oce-

28 Opinia Europejskiego Banku Centralnego z dnia 1 września 2008 r. wydana na wniosek Ministra Finansów Rzeczypospolitej Polskiej w sprawie projektu ustawy o Komitecie Stabilności Finansowej (CON/2008/39).



ny sytuacji w krajowym systemie finansowym i na rynkach międzynarodowych, potwierdzał, że sytuacja na rynku finansowym w Polsce jest stabilna i nie ma zagrożeń dla systemu finansowego (obecnie Komitet także ocenia, że nie występują istotne zagrożenia dla stabilności systemu finansowego). Niemniej jednak, jako że najbardziej istotnym ryzykiem dla stabilności krajowego systemu finansowego w krótkim okresie stało się utrudnione pozyskiwanie środków na krajowym rynku międzybankowym, kiedy to po upadłości jednego z największych i najstarszych amerykańskich banków inwestycyjnych *Lehman Brothers* we wrześniu 2008 r. płynność krajowego międzybankowego rynku pieniężnego uległa znacznemu obniżeniu w wyniku spadku wzajemnego zaufania uczestników rynku, aby zwiększyć płynność systemu bankowego 14 października 2008 r. Narodowy Bank Polski wprowadził do realizacji „Pakiet zaufania”. Składały się na niego następujące instrumenty: zasilające operacje otwartego rynku w formie operacji repo o okresie zapadalności do 3 miesięcy; operacje SWAP-ów walutowych; wprowadzenie depozytu walutowego jako zabezpieczenia kredytu refinansowego; wprowadzenie modyfikacji w systemie operacyjnym kredytu lombardowego, obejmujące zmniejszenie wymagań przy ustalaniu wartości zabezpieczenia dla kredytu lombardowego oraz rozszerzenie listy aktywów mogących stanowić zabezpieczenie dla tego kredytu; utrzymanie emisji 7-dniowych bonów pieniężnych, jako głównego instrumentu sterylizacji nadpłynności; wprowadzenie w razie potrzeby większej częstotliwości operacji otwartego rynku, tak aby móc elastycznie reagować na zmiany płynności. Realizacja tego pakietu miała na celu: umożliwienie bankom pozyskiwania środków złotych na okresy dłuższe niż jeden dzień; umożliwienie bankom pozyskiwania środków walutowych; oraz zwiększenie możliwości pozyskiwania płynności złotej przez banki poprzez rozszerzenie zabezpieczeń operacji z NBP.

Wprowadzony przez NBP plan poprawy płynności sektora bankowego przyniósł w ocenie NBP oczekiwane efekty.<sup>29</sup> Bank centralny zapowiedział jednocześnie rozszerzenie dotychczasowych oraz wdrożenie nowych instrumentów mających na celu zwiększenie płynności sektora bankowego i pobudzających aktywność banków.

Pakiet zaufania NBP stanowi jeden z elementów wzmocnienia stabilności polskiego systemu finansowego w reakcji na światowy kryzys na rynkach finansowych. W skład przygotowanego przez rząd pakietu aktów prawnych i zaaprobowanego przez Narodowy Bank Polski „pakietu zaufania”, które mają na celu poprawę bezpieczeństwa rynku finansowego, weszła poza wspomnianą już ustawą o Komitecie Stabilności Finansowej, zmiana ustawy o Bankowym Funduszu

29 Średni stan zadłużenia banków z tytułu operacji objętych Pakietem zaufania wynosił w lutym 2009 r.: dla operacji repo 12,2 mld złotych a dla transakcji swapów walutowych 2,3 mld złotych. Ponadto NBP zasiłił system bankowy kwotą ponad 8 mld złotych poprzez wcześniejszy wykup obligacji; Komunikat Biura Prasowego NBP, 27.2.2009.

Gwarancyjnym<sup>30</sup> (w zakresie podwyższenia limitu gwarancji depozytów do 50 tys. euro) oraz ustawa o udzielaniu przez Skarb Państwa wsparcia instytucjom finansowym<sup>31</sup> (na jej mocy Skarb Państwa może udzielać gwarancji spłaty kredytu refinansowego, zaciągniętego w Narodowym Banku Polskim).

## Wnioski

Stabilności monetarnej w wymiarze formalnym poprzez zapis w Konstytucji RP przyznano wyższy priorytet niż stabilności finansowej jako celowi działania Narodowego Banku Polskiego. Niemniej jednak banki centralne coraz częściej i aktywnej angażują się w działania na rzecz utrzymania stabilności finansowej, nie kwestionując swojej odpowiedzialności w tym zakresie. Głównym tego uzasadnieniem jest powiązanie stabilności finansowej ze stabilnością cen.

Z perspektywy banków centralnych utrzymanie stabilności systemu finansowego jest szczególnie istotne. Wynika to z jej bliskiego związku z podstawowym zadaniem banku centralnego – utrzymaniem stabilności cen. System finansowy odgrywa kluczową rolę w przenoszeniu impulsów polityki pieniężnej do realnej sfery gospodarczej. Dlatego też niestabilność systemu finansowego może utrudnić bankowi centralnemu skuteczne prowadzenie polityki pieniężnej i osiągnięcie jego podstawowego celu – stabilności monetarnej.

W związku z zamiarem wejścia Polski do strefy euro, w ramach działań legislacyjnych należy dokonać zmiany treści art. 227 ust. 1 Konstytucji w zakresie, w jakim powierza on NBP wyłączne prawo do emisji pieniądza i kompetencję do ustalania i realizowania polityki pieniężnej. Narodowy Bank Polski nie będzie mógł także odpowiadać za wartość polskiego pieniądza, takiego już bowiem nie będzie.<sup>32</sup> Nie powinno to jednak spowodować zmiany kompetencji krajowego banku centralnego w zakresie wspierania stabilności systemu finansowego, ta bowiem nadal pozostaje prerogatywą państw członkowskich. Funkcje Europejskiego Banku Centralnego koncentrują się wokół celów polityki pieniężnej. Traktat o utworzeniu Wspólnoty Europejskiej i Statut Europejskiego Banku Centralnego i Europejskiego systemu Banków Centralnych nie powierzają EBC *explicite* zadania wspierania stabilności systemu finansowego. Rola EBC w obszarze stabilności systemu finansowego formalnie i prawnie nie wykracza poza działania służące wspieraniu efektywności i bezpieczeństwa systemu płatniczego.<sup>33</sup> Także w spo-

30 Ustawa z dnia 23 października 2008 r. o zmianie ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym oraz o zmianie innych ustaw; Dz.U. Nr 209, poz. 1315.

31 Ustawa z dnia 12 lutego 2009 r. o udzielaniu przez Skarb Państwa wsparcia instytucjom finansowym; Dz.U. Nr 39, poz. 308.

32 Szerzej o wymogach konwergencji prawnej, które należy wypełnić, aby wejść do Unii Gospodarczej i Walutowej C. Kosikowski, Prawne aspekty wejścia Polski do strefy euro, „Państwo i Prawo” 2008, nr 12, s. 27 i nast.

33 Zob. A. Jurkowska-Zeidler, Rola Europejskiego Banku Centralnego w zapewnieniu bezpieczeństwa jednolitego rynku finansowego Unii Europejskiej, (w:) Rynek finansowy. Inspiracje z integracji europejskiej, red. P. Karpuś, J. Węclawski, Lublin 2008, s. 13.

sób zdecentralizowany są realizowane w Unii Europejskiej zadania banku centralnego i innych instytucji odpowiedzialnych za utrzymanie stabilności systemu finansowego w ramach sieci bezpieczeństwa finansowego. Zatem kompetencje w zakresie działań banków centralnych jako pożyczkodawców ostatniej instancji, systemów gwarantowania depozytów oraz nadzoru nad sektorem finansowym pozostają nadal na szczeblu narodowym.

W państwach członkowskich Eurosystemu, gdzie polityka monetarna została przeniesiona na poziom Europejskiego Banku Centralnego, to narodowe banki centralne realizują mające swoje źródło w ustawie ustrojowej zadanie wspierania i utrzymywania stabilności systemu finansowego.

Zatem w perspektywie przystąpienia Polski do strefy euro najistotniejsze będzie ukształtowanie roli Narodowego Banku Polskiego jako centralnej instytucji zarządzającej kryzysem finansowym o wymiarze systemowym w ramach sieci bezpieczeństwa krajowego systemu finansowego, wykraczającej poza jego dotychczasową funkcję pożyczkodawcy ostatniej instancji tylko wobec banków. Uznać także należy, że najistotniejszym czynnikiem niezbędnym do osiągnięcia zamierzonego celu utrzymania stabilności finansowej jest współpraca i koordynacja działań w ramach instytucji odpowiedzialnych za stabilność systemu finansowego w Polsce.

# KONSTYTUCYJNE PODSTAWY NADZORU FINANSOWEGO W POLSCE – DYLEMAT POMIĘDZY WOLNOŚCIĄ JEDNOSTKI A BEZPIECZEŃSTWEM OGÓŁU UCZESTNIKÓW OBROTU

RAFAL MROCKOWSKI

## Wprowadzenie

Kryzys finansowy zapoczątkowany w latach 2007–2008 – nazwanych przez media czasami „finansowej apokalipsy” – obnażył słabość rynków finansowych niezdolnych do samoregulacji i przyniósł głęboką erozję zaufania do światowego systemu finansowego. I tak po czasach, w których procesy globalizacji i postępu technicznego wymuszały liberalizację prawa czy wręcz w niektórych jego obszarach deregulację, nadeszły czasy, gdy powszechnie odczuwalny na rynku finansowym deficyt bezpieczeństwa stał się czynnikiem stwarzającym zapotrzebowanie na wzrost roli państwa jako gwaranta stabilności finansowej zarówno w sferze regulacji prawnej, jak i nadzoru finansowego.

Instytucja nadzoru nad rynkiem finansowym – będąca jedną z form aktywności państwa wobec wyzwań wynikających z zagrożenia kryzysem finansowym, a także jego zarządzania i przywracania stabilności finansowej – jest nierozzerwalnie związana z problematyką dopuszczalności, celowości i zakresu ingerencji organów administracji publicznej w wolnorynkowe procesy gospodarcze. Leżąca u podstaw aksjologicznych demokratycznego państwa prawa wolność gospodarcza i prawo własności nie są wartościami absolutnymi i doznają ograniczeń z uwagi na konieczność respektowania innych wartości, takich jak interes publiczny.

Interes ten może być utożsamiany z potrzebą zapewnienia bezpieczeństwa państwa i obywateli w różnych sferach, m.in. obronności, spraw wewnętrznych, środowiska naturalnego itp. Jednakże współcześnie, na skutek świeżych doświadczeń płynących z ostatniego kryzysu finansowego, bardziej niż kiedykolwiek stało się oczywiste, iż do kategorii dóbr publicznych wymagających szczególnej ochrony ze strony prawa należy zaliczyć stabilność rynku finansowego. Jej wspieranie leży nie tylko w interesie uczestników obrotu na tym rynku, zarówno patrykularnym, jak i zbiorowym, ale całych społeczeństw, a w najszerszym wymiarze – w interesie społeczności międzynarodowej. Stanowi ona bowiem jeden z warunków zrównoważonego wzrostu gospodarczego, korzystnie wpływa na stabilność

cen w dłuższym horyzoncie czasowym, a także sprzyja rozwojowi współpracy międzynarodowej i zachowaniu równowagi bilansu płatniczego itp. Jednocześnie koszty usuwania skutków destabilizacji system finansowego, która najpełniej objawia się podczas kryzysów finansowych, wynoszą od 3,5 do 30% PKB danego kraju, średnio zaś około 13–15% PKB<sup>1</sup>. W odniesieniu do aktualnego kryzysu koszty przywracania zaufania do rynku, a w dalszej perspektywie jego stabilności w globalnym wymiarze szacowane są w bilionach dolarów amerykańskich, a potrzebny do tego czas – w latach. W związku z powyższym coraz powszechniejsze staje się przekonanie, iż stabilność finansowa jest światowym dobrem publicznym najwyższej wagi.

Celem niniejszego artykułu jest dokonanie analizy przepisów Konstytucji RP, stanowiących podstawę nadzoru finansowego, a także przeglądu orzecznictwa i wypowiedzi przedstawicieli doktryny pod kątem ustalenia dopuszczalności ograniczania wolności działalności gospodarczej w ramach instytucji nadzoru finansowego oraz jej granic zarówno podczas procesu stanowienia prawa, jak i jego stosowania w trakcie wykonywania przez organ nadzoru czynności nadzorczych.

## 1. Nadzór finansowy – uwagi terminologiczne

O ile wskazanie *ratio legis* nadzoru, jakim jest przeciwdziałanie niepożądanym zjawiskom, nie nastręcza trudności, o tyle już jego zdefiniowanie i wskazanie istotnych cech, wobec rozbieżności stanowisk prezentowanych przez przedstawicieli doktryny i braku kodyfikacji części ogólnej prawa administracyjnego, wymaga odwołania się do jego podstawowej funkcji, jaką jest wynikająca z interesu publicznego lub ważnego interesu jednostki powinność czuwania określonego podmiotu nad innym podmiotem w zakresie realizacji przez ten drugi podmiot jego obowiązków o charakterze prawnym lub pozaprawnym. Taka próba ukazania istoty nadzoru, pomimo iż obarczona jest wadą braku precyzji, ma tę zaletę, że wskazuje na wspólną cechę tak różnorodnych instytucji prawnych, jak nadzór: administracyjny, gospodarczy, w tym finansowy, judykacyjny, inwestorski czy właścicielski.

Odnosząc powyższe spostrzeżenia do pojęcia nadzoru finansowego, można skonstatować, iż jest nim wynikający z obowiązku zapewnienia stabilności finansowej zespół kompetencji organu nadzoru do wywierania w sposób władczy i jednostronny wpływu na sytuację prawną uczestników rynku finansowego poprzez stosowanie wiążących środków oddziaływania. Takie szerokie ujęcie nadzoru finansowego umożliwia kompleksowe badanie wszelkich relacji nadzorczych odnoszących się do rynku usług finansowych: zarówno mieszczących się pojęciu

1 Por. A.M. Jurkowska, *Bank Centralny a bezpieczeństwo i stabilność systemu finansowego*, (w:) J. Boehlke, B. Polszakiewicz (red.), Ład Instytucjonalny w gospodarce, Toruń 2005, s. 257; J.K. Solarz, *Organ zarządzania ryzykiem systemowym*, (w:) J. Węclawski (red.), Bankowość, Lublin 2006, s. 129.

nadzoru państwowego, jak również form zaliczanych do prywatnych mechanizmów kontroli i nadzoru.

Rozwój stosunków gospodarczych, postęp technologiczny i procesy globalizacji stawiają przed organami nadzoru finansowego nowe wyzwania, które wymagają wyposażenia ich w szeroki wachlarz środków oddziaływania na podmioty nadzorowane, mające swoją genezę zarówno w instytucji nadzoru policyjnego (środki represyjne), jak i funkcji państwa w zakresie kontroli (środki kontroli), kierownictwa (środki nadzoru kształtującego) i reglamentacji (środki nadzoru prewencyjnego). Zespolenie tych niegdyś samodzielnych funkcji administracji w ramach nadzoru finansowego, wyrażające się m.in. w warstwie językowej, jest na tyle zaawansowane, że dalsze ich rozdzielne traktowanie jest jako pozbawione racji praktycznych i czynione wyłącznie na potrzeby nauki i dydaktyki.

## 2. Konstytucyjne podstawy nadzoru nad rynkiem finansowym

Stosownie do treści art. 5 konstytucji<sup>2</sup> Rzeczpospolita Polska *in er alia* zapewnia wolności i prawa człowieka i obywatela oraz bezpieczeństwo obywateli.

Pośród praw o charakterze ekonomicznym podlegających szczególnej ochronie prawnej należy wskazać przede wszystkim prawo własności (art. 64 Konstytucji). Objęcie przez państwo ochroną mienia obywateli uzasadnione jest potrzebą ich zabezpieczenia zarówno przed niedozwolonymi formami ograniczania prawa własności ze strony władz publicznych (nieznajdującymi podstawy prawnej w ustawie lub naruszającymi istotę prawa własności)<sup>3</sup>, jak i bezprawnym działaniem osób trzecich. W tym ostatnim znaczeniu państwo zobowiązane jest zapewnić należytą ochronę środkom finansowym powierzonym przez klientów pod jakimkolwiek tytułem prawnym instytucjom finansowym<sup>4</sup> (bankom, firmom inwestycyjnym, funduszom inwestycyjnym, zakładom ubezpieczeń) lub bezpośrednio emitentom papierów wartościowych i innych instrumentów finansowych.

Rozwój rynków finansowych, powszechny dostęp do produktów finansowych oraz coraz większe nasycenie usługami finansowymi powoduje, iż bezpieczeństwa obywateli nie da się zapewnić bez stworzenia im podstaw bezpieczeństwa finansowego. Równocześnie poczucie bezpieczeństwa stanowi podstawę budowy stosunku zaufania w relacji pomiędzy klientami a instytucjami finansowymi. Zaufanie klientów jest zaś jednym z najcenniejszych ich aktywów, stanowiącym wa-

2 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

3 Art. 64 ust. 3 Konstytucji.

4 Autor używa tego pojęcia *sensu largo*. W ujęciu *sensu stricte* przez pojęcie „instytucji finansowej” należy rozumieć podmiot niebędący bankiem ani instytucją kredytową, którego podstawowa działalność będąca źródłem większości przychodów polega na wykonywaniu działalności gospodarczej w zakresie określonym w art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665 ze zm.

runek *sine qua non* działalności tak poszczególnych podmiotów, jak i stabilności całego sektora finansowego. Stąd też instytucje finansowe należy zaliczyć do grupy podmiotów posiadających szczególny status instytucji zaufania publicznego. Ich działalność została podporządkowana ważnemu interesowi publicznemu, jakim jest zapewnienie stabilności finansowej, co uzasadnia traktowanie ich jako instytucji świadczących usługi publiczne, a nie jak zwykłych przedsiębiorców<sup>5</sup>. Cechą wspólną instytucji zaufania publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem banków, jest wysoka wrażliwość społeczna i gospodarcza na wszelkie przejawy ich destabilizacji. Wiąże się to z pełnieniem przez nie wiodącej roli w procesie akumulacji oszczędności społeczeństwa i ich dystrybucji w formie kredytów i inwestycji.

W konsekwencji instytucje finansowe zostały wyposażone w przywileje niedostępne innym przedsiębiorcom<sup>6</sup> oraz równocześnie poddane surowym wymogom prawnym określającym zasady ich działalności i świadczenia usług na rzecz klientów. Pieczę nad przestrzeganiem przez nie tych regulacji należało zaś powierzyć ustawionemu w tym celu nadzorowi finansowemu, którego organy uzyskały kompetencje do ingerowania w ich działalność w celu ochrony interesu publicznego lub ważnego interesu jednostki<sup>7</sup>.

### 3. Zasada wolności działalności gospodarczej i prawo do własności i innych praw majątkowych w Konstytucji RP

Zgodnie z art. 20 Konstytucji RP społeczna gospodarka rynkowa oparta m.in. na wolności działalności gospodarczej i własności prywatnej stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Zamieszczenie tej normy w Rozdziale I konstytucji „Rzeczpospolita”, zgodnie ze wskazaniem analizy systemowej, przesądza o jej generalnym charakterze jako zasady ustrojowej. Jednocześnie należy zauważyć, iż wolność gospodarcza nie jest pojęciem jednorodnym. Składa się bowiem z wiązki wolności i praw<sup>8</sup>, takich jak: prawo własności, wolność osobista, wolność wyboru miejsca zamieszkania i zajęcia, prawo podejmo-

5 Por. L. Góral, *Nadzór bankowy*, Warszawa 1998, s. 29, który odnosi powyższe uwagi do ogółu instytucji świadczących szeroko rozumiane usługi finansowe.

6 Przejawem takich przywilejów jest prawo prowadzenia określonej działalności z wyłączeniem podmiotów; które nie uzyskały wymaganych prawem zezwoleń i zgód. Innym przykładem może być prawo wystawiania bankowych lub sekurytyzacyjnych tytułów wykonawczych przysługujące bankom i odpowiednio – funduszom sekurytyzacyjnym.

7 Por. T. Nieborak, *Bezpieczeństwo obrotu pieniężnego...*, s. 213; T. Nieborak, *Rewolucja kompetencyjna*, „Rzeczpospolita” z 12.01.2006 r.

8 W doktrynie prawa podkreśla się różnice pomiędzy pojęciami „wolności”, „praw” i „swobód”. Te pierwsze rozumiane są jako idee naturalne, wieczne, niezbywalne, właściwe człowiekowi z jego istoty. Wolności ograniczają zakres kompetencji administracji publicznej, wyznaczając granice jej działań w stosunku do jednostki. Prawa zaś jako regulacje pozytywne stwarzają reguły i ramy korzystania z wolności, wprowadzając jednocześnie jej ograniczenia. Swobody natomiast należy rozumieć jako konkretne uprawnienia przysługujące jednostce na podstawie przepisów prawa. Por. M. Wierzbowski (red.), *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjno-prawne*, Warszawa 1996, s. 60–63.

wania działalności gospodarczej na zasadach równości, prawo do wolnej i równej konkurencji, wolność umów, prawa zrzeszania się itp.<sup>9</sup> Wymienione wolności i prawa stanowią fundament gospodarki rynkowej, w tym również rynku finansowego.

Ponadto należy zauważyć, iż zasada wolności działalności gospodarczej rozciąga się zarówno na swobodę jej podejmowania, swobodę jej organizacji (wyboru najkorzystniejszej formy organizacyjnoprawnej, przedmiotu i miejsca działalności, struktury organizacyjnej) i samodzielność jej prowadzenia<sup>10</sup>.

Zasada wolności działalności gospodarczej wyznacza sferę autonomii przedsiębiorców, w tym instytucji finansowych, która podlega ochronie prawnej. Jednocześnie prawo do korzystania w sposób niezakłócony z wiązki wolności i praw mieszczących się w pojęciu wolności gospodarczej odpowiada obowiązek państwa jego respektowania.

Zakresem podmiotowym nadzoru finansowego zostali poddani uczestnicy obrotu na rynku finansowym, będący równocześnie przedsiębiorcami, stąd też w większości przypadków ograniczenia prawa własności w związku z działalnością nadzorczą należy rozpatrywać w kontekście zasady wolności działalności gospodarczej. Jednakże czynności nadzorcze mogą dotyczyć osób, które dokonują na rynku finansowym transakcji niezwiązanych bezpośrednio z ich działalnością gospodarczą lub zawodową (np. blokada rachunku inwestycyjnego osoby fizycznej). W tego rodzaju przypadkach zakres ochrony prawa własności i jego ograniczenia określa art. 64 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych, które podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

#### 4. Granice wolności działalności gospodarczej i prawa własności oraz przesłanki ich ograniczenia

W istotę każdej wolności „wpisane” są jej granice<sup>11</sup>. Już Immanuel Kant twierdził, iż prawo to nic innego jak ogół warunków, dzięki którym możliwe jest współistnienie wolności każdego z wolnością wszystkich. Prawo pozwala bowiem pogodzić wolność jednego podmiotu z wolnością drugiego na podstawie powszechnego prawa wolności<sup>12</sup>. Rozważając istotę nadzoru, warto zatem spojrzeć na przymus charakteryzujący prawo jako na sposób obrony wolności ogó-

9 *Ibidem*

10 Por. C. Kosikowski, *Wolność gospodarcza w prawie polskim*, Warszawa 1995, s. 32 i n.

11 Por. S. Biernat, *Podjęcie i prowadzenie działalności gospodarczej de lege lata i de lege ferenda*, PPH 1994, nr 9; M. Zdyb, *Publiczne prawo gospodarcze*, Kraków 1998, s. 51.

12 Podobny pogląd powszechnie wyraża się we współczesnej doktrynie prawa. Zadaniem prawa – przesądającym o jego niezbędności – jest regulacja sposobu korzystania z wolności przez jednostki oraz łagodzenie i rozstrzygnięcie konfliktów pomiędzy wolnościami (interesami) różnych jednostek – por. M. Wierzbowski (red.), *op. cit.*, s. 61.



łu podmiotów<sup>13</sup>. Jak zasadnie skonstatowała I. Leśnik, paradoks nadzoru finansowego polega na tym, że jedynym sposobem ochrony wolności uczestników rynku finansowego jest jej ograniczenie. Nie ujęta w granice prawa wolność tych podmiotów może bowiem prowadzić do zaniku wartości wolnego rynku, co w konsekwencji ujemnie będzie wpływać na jego funkcjonowanie<sup>14</sup>.

Stosownie do treści art. 22 Konstytucji RP ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest zatem dopuszczalne, jeżeli łącznie zostaną spełnione dwie przesłanki: formalna i materialna.

Wymogiem o charakterze formalnym jest zastrzeżenie formy ustawy dla tego typu regulacji prawnej, co w ujęciu negatywnym należy odczytywać jako zakaz samoistnego, tzn. nie opartego na odpowiednio precyzyjnym upoważnieniu ustawowym, ustanawiania ograniczeń przez akty niemające ustawowej rangi (zob. orzeczenie TK z 12.02.1991 r., K. 6/90, OTK 1991, s. 22). Wyłączność drogi ustawowej służy zabezpieczeniu obywateli przed arbitralnym działaniem władzy wykonawczej, która w partykularnym interesie mogłaby podejmować czynności zmierzające do ograniczenia wolności poszczególnych jednostek lub grup społecznych z doraźnych pobudek ekonomicznych lub politycznych.

Przesłanką materialną wprowadzenia ograniczeń wolności działalności gospodarczej jest ważny interes publiczny. Sformułowanie „ważny” stanowi upoważnienie dla ustawodawcy do każdorazowej oceny rangi interesu jednostki, który doznaje uszczerbku na skutek analizowanego ograniczenia oraz interesu publicznego mającego zostać objętym ochroną. Takie ograniczenie musi być zatem na tyle merytorycznie uzasadnione, by w konflikcie z zasadą wolności działalności gospodarczej rachunek aksjologiczny przeważał na korzyść ograniczenia<sup>15</sup>.

O ile *in genere* dopuszczalność ograniczenia wolności działalności gospodarczej poprzez ustanowienie różnych form nadzoru gospodarczego, w tym finansowego, nie budzi wątpliwości w świetle art. 22 Konstytucji, o tyle w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i doktrynie wskazuje się na pewne reguły znajdujące zastosowanie do tworzenia aktów prawodawczych przewidujących takie ograniczenia *in concreto*.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego już pod rządami Konstytucji RP z 1952 r.<sup>16</sup> w brzmieniu nadanym jej ustawą zmieniającą z 31.12. 1989 r.<sup>17</sup> sformułowany został pogląd, iż ograniczenia konstytucyjnych wolności mogą być wprowadzane tylko w zakresie niezbędnym i traktowane muszą być w katego-

13 Por. M. Szyszkowska, *Zarys filozofii prawa*, Białystok 2000, s. 242–244.

14 Por. I. Leśnik, *Nadzór skonsolidowany nad instytucjami kredytowymi*, Warszawa 2003, s. 7.

15 Tak orz. TK z 20.08.1992 r., K 4/92, OTK 1992, nr 2, s. 22; OTK z 26.01.1993 r., U 10/92, OTK 1993, s. 32.

16 Dz.U. z 1976 r. Nr7, poz. 36 ze zm.

17 Dz.U. Nr 75, poz. 444.

riach wyjątków, przy czym ani poszczególne ograniczenia, ani też ich suma nie mogą naruszać istoty wolności<sup>18</sup>. Sformułowany pogląd wyraża ogólną ideę wolności i praw jako sfery swobodnego działania jednostki, w które państwo (ustawodawca) może ingerować tylko w razie konieczności (zasada pomocniczości państwa) i tylko w niezbędnym wymiarze (zasada proporcjonalności).

Zasada pomocniczości od strony pozytywnej powinna być odczytywana jako postulat pod adresem ustawodawcy, aby podejmował decyzję o interwencji w wolnorynkowe procesy zachodzące na rynku (np. finansowym) tylko w przypadku, gdy zidentyfikowany problem nie może być usunięty w inny sposób. Należy bowiem zwrócić uwagę, iż alternatywnym wobec regulacji prawnej rozwiązaniem może być: powstrzymanie się od regulacji<sup>19</sup>, samoregulacja<sup>20</sup>, współregulacja<sup>21</sup>. Od strony negatywnej zasada ta stanowi zakaz nadmiernej ingerencji państwa, który Trybunał Konstytucyjny wywodzi w swoich orzeczeniach z zasady demokratycznego państwa prawa<sup>22</sup>. Jego adresatem jest państwo, które winno oddziaływać na jednostkę wyłącznie w przypadkach, w sposób i w zakresie wyznaczonym rzeczywistą potrzebą. Zakaz ten staje się zatem jednym z przejawów zasady zaufania obywatela do państwa, a tym samym jednym z wymagań, jakie demokratyczne państwo prawne nakłada na swoje organy<sup>23</sup>.

Zasada proporcjonalności znalazła w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zarówno ujęcie negatywne, jak i pozytywne. Istotą pierwszego z nich było uznanie, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza zaburzających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie. W ujęciu pozytywnym zasada proporcjonalności została przez Trybunał Konstytucyjny wywiedziona z zasady demokratycznego państwa prawa w oparciu o dotychczasowy dorobek orzecznictwa<sup>24</sup>. W powoływanym powyżej orzeczeniu z dnia 26.04.1995 r. Trybunał Konstytucyjny uzależnił dopuszczalność ograniczenia konstytucyjnych wolności od spełnienia

18 Tak zwłaszcza uchwała TK z 02.03.1994 r., sygn. akt W 3/93, OTK 1994, s. 158–159, por. także orz. TK z dnia 26.04.1995, K 11/94, OTK 1995 nr 1, poz. 12, s. 127

19 Gdy koszty innej reakcji przewyższają korzyści płynące z jej podjęcia, prawodawca pomimo stwierdzenia wystąpienia określonego problemu utrzymuje stan zastany (opcja zerowa).

20 Gdy partnerzy społeczni (organizacje pozarządowe, organizacje przedsiębiorców, izby gospodarcze itp.) są w stanie samodzielnie zapewnić ład i porządek w określonym obszarze stosunków społeczno-gospodarczych bez ingerencji prawodawcy, można pozostawić im inicjatywę w zakresie ustalenia reguł postępowania (kodeksy dobrych praktyk, umowy sektorowe układy itp.) i przyjęcia ich na zasadzie dobrowolności.

21 Gdy interes publiczny lub ważny interes prywatny wymaga, aby państwo zachowało inicjatywę i kontrolę w zakresie regulacji danego obszaru, zaś partnerzy społeczni stwarzają rękojmię prawidłowego doboru środków, prawodawca powierza partnerom społecznym osiągnięcie określonych celów w tym obszarze, określając podstawowe założenia regulacji: cele, podmiot odpowiedzialny, okres wdrażania, metody kontroli wdrażania. Realizacja wyznaczonych celów odbywa się zaś za pomocą środków ustalonych poprzez zaangażowane strony. Szerzej na ten temat: R. Mroczkowski, Economic Efficiency as an Evaluation Criterion for Financial Legislation, (w:) The modern problems of tax law theory, red. B.A. Муконцна, Е.В. Ткачева, З. С. Фоменко, Воронеж 2007.

22 Orzeczenie TK z dnia 26.04.1995, K 11/94, OTK 1995 nr 1, poz. 12, s. 127.

23 *Ibidem*

24 Orzeczenie TK z 09.04.1991 r., U. 9/90, OTK 1991, s. 147; orz. z 17.12.1991 r., U. 2/91, OTK 1991, s. 160; OTK z 26.01.1993 r., U. 10/92, OTK 1993, s. 32; uch. z 02.06.1993 r., W. 17/92, OTK 1993, s. 430.

przez regulację ustawodawczą trzech przesłanek: 1) skuteczności – rozumianej jako możliwość osiągnięcia przy jej pomocy zamierzonych przez nią skutków; 2) niezbędności dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana; 3) proporcjonalności *sensu stricto* zakładającej, iż efekty wprowadzanej regulacji muszą pozostać w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na jednostkę.

Podobnie w doktrynie prawa podkreśla się, iż ograniczenie wolności działalności gospodarczej może odbywać się wyłącznie przy zachowaniu zasady proporcjonalności. Zasada ta wymaga zachowania następujących przesłanek: 1) legalności publicznego interesu chronionego ograniczeniem, 2) przydatności ograniczenia danego prawa dla realizacji interesu publicznego, 3) konieczności ograniczenia, 4) proporcjonalności ograniczenia w wąskim rozumieniu<sup>25</sup>.

Autor, próbując stanowisko wypracowane przez judykaturę i doktrynę, uważa za celowe doprecyzowanie treści zasady proporcjonalności, uznając, iż domaga się ona spełnienia następujących przesłanek: 1) celem ograniczenia jest zabezpieczenie ważnego interesu publicznego, 2) ograniczenie nadaje się do realizacji tego celu (skuteczność formalna), 3) ograniczenie jest wystarczające (samoistnie lub z innymi środkami) do tego, aby ten cel osiągnąć (skuteczność realna), 4) ograniczenie jest niezbędne do realizacji celu, tzn. celu nie można osiągnąć przy użyciu środków w mniejszym stopniu naruszającym wolność działalności gospodarczej, a jednocześnie ograniczenie nie wykracza poza to, co konieczne do uzyskania założonego stanu (optymalizacja), 5) ograniczenie nie wypacza istoty wolności działalności gospodarczej (granica ingerencji w sferę autonomii przedsiębiorcy), 6) konfrontacja rangi interesu jednostki, naruszonego na skutek ograniczenia oraz interesu publicznego domagającego się ochrony, wypada na korzyść tego drugiego (proporcjonalność *sensu stricte*).

Na znaczenie zasady proporcjonalności we wstępnej fazie procesu legislacyjnego zwraca się także uwagę w rządowym dokumencie „Wytyczne do oceny skutków regulacji (OSR)”<sup>26</sup>.

Ograniczenie prawa własności i innych praw majątkowych jest dopuszczalne wyłącznie w razie spełnienia przesłanki formalnej: wyłączność drogi ustawowej i przesłanek materialnych (art. 64 ust. 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji). Pierwsza z nich nawiązuje do zasady pomocniczości państwa, dopuszczając ograniczenia tylko gdy jest to konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Druga z przesłanek określa granice ingerencji, która jest dopuszczalna tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

25 Por. A. Walaszek-Pyziół, Wolność gospodarcza w ustawodawstwie Republiki Federalnej Niemiec, PUG, 1992 nr 5–6, s. 103 i n.; C. Kosikowski, Glosa w wyroku TK z 26 kwietnia 1995 r., k 11/94, PiP, 1995, nr 10–11, s. 166–169.

26 Por. Ministerstwo Gospodarki, Warszawa 2006 oraz w dokumentach rządowych [www.mg.gov.pl](http://www.mg.gov.pl), s. 12.

## 5. Zasada proporcjonalności w świetle ekonomicznej analizy prawa (*Law and Economics*)

Zgodnie z postulatami ekonomicznej analizy prawa (*Law and Economics*) każda regulacja prawna powinna spełniać kryterium efektywności ekonomicznej (*economic efficiency*). Uwzględniając ujęcie efektywności wg Kaldor–Hicksa, należy przyjąć, iż dana norma prawna (np. z zakresu prawa nadzoru finansowego) jest efektywna, gdy całkowite korzyści wynikające z jej wprowadzenia i obowiązywania są wyższe niż całkowite nakłady (koszty) w związku z nią są ponoszone. Poszukując natomiast relacji, po przekroczeniu której taką normę należy uznać za nieefektywną, a zatem niespełniającą wymogu efektywności, zauważyć trzeba, iż ingerencja ustawodawcy jest ekonomicznie uzasadniona do momentu, w którym krańcowy koszt dostosowania się adresatów normy prawnej (np. uczestników obrotu na rynku finansowym) do jej dyspozycji zrówna się z krańcowym kosztem powstania nieprawidłowości (np. w funkcjonowaniu rynku finansowego lub podmiotów nadzorowanych) w wypadku powstrzymania się od regulacji<sup>27</sup>.

Takie podejście powinno cechować zarówno proces tworzenia, jak i stosowania prawa. Jego użyteczność w zakresie orzekania o zgodności z Konstytucją ustaw wprowadzających ograniczenia wolności działalności gospodarczej wymaga jednak wnikliwej analizy. O ile bowiem badanie ogółu kosztów i korzyści wynikających z wprowadzenia regulacji prawnej ograniczającej wolności i prawa obywatelskie obiektywizuje porównywanie rangi interesu publicznego korzystającego z ochrony prawnej i interesu jednostki doznającego uszczerbku w skutek ograniczenia sfery jej autonomii, stanowiąc w ten sposób wartościową pomoc przy analizie proporcjonalności ograniczenia, o tyle należy zauważyć, iż efektywność ekonomiczna jest surowszym kryterium oceny legislacji niż zasada proporcjonalności stosowana w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Organ ten nie jest bowiem powołany do kontrolowania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, w tym również w kontekście ich ekonomicznej efektywności. Jego działalność orzecznicza opiera się na założeniu racjonalnego działania ustawodawcy i domniemaniu zgodności ustaw z konstytucją. Skoro jednak ustawodawca jest zobowiązany do stanowienia prawa zgodnego z generalnym wymaganiami w postaci zasad demokratycznego państwa prawnego czy zaufania obywateli do państwa, to przekroczenie przez niego zakresu swobody regulacyjnej stanowi przesłankę orzeczenia o niezgodności regulacji z Konstytucją. Przy czym, jak podkreśla się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, takie przekroczenie, aby stwarzało podstawę do ingerencji sferę legislacji, winno być na tyle drastyczne, że naruszenie wspomnianych klauzul konstytucyjnych stanie się ewidentne<sup>28</sup>. Jeżeli zatem wprowadzana regulacja prawna ograniczają-

27 Szerzej na ten temat: R. Mroczkowski, Efektywność nadzoru nad rynkiem kapitałowym w ujęciu prawnym i ekonomicznym – przyczynek do dyskusji, (w:) Rynki finansowe, H. Mamcarz, Lublin 2006, s. 27–33.

28 Orz. TK z dnia 26.04.1995, K 11/94, OTK 1995, nr 1, poz. 12, s. 127 i n.

ca wolność gospodarczą uczestników rynku finansowego generuje po ich stronie większe koszty niż korzyści wynikające z poprawy stanu stabilności finansowej, to jest nieefektywna ekonomicznie. Jednocześnie, jeżeli owa dysproporcja nie jest znaczna, a zostaną spełnione pozostałe przesłanki wynikające z zasady pomocniczości państwa i proporcjonalności, brakuje podstaw o stwierdzenia niekonstytucyjności takiej regulacji.

Spojrzenie na prawo rynku finansowego przez pryzmat efektywności, nawet jeżeli tylko pomocniczo może być stosowane do oceny konstytucyjności regulacji ustawowej, z całą pewnością przyczynia się do wypracowania rozwiązań uwzględniających specyfikę procesów ekonomicznych zachodzących na tym rynku oraz ograniczających zakres i skalę ryzyka im towarzyszącego.

## Podsumowanie

Ekonomicznym uzasadnieniem dla wprowadzenia i utrzymywania nadzoru finansowego jest niezdolność rynku do samoregulacji. Z doświadczeń kryzysów finansowych, w tym w szczególności „Wielkiej depresji” z 1929 r., a także kryzysu zapoczątkowanego w latach 2007–2008 daje się wyprowadzić jednoznaczny wniosek, iż brak nadzoru, jego niedostateczny zakres, tak przedmiotowy, jak i podmiotowy, a także niewystarczający katalog środków oddziaływania na uczestników rynku finansowego zwiększają ryzyko wystąpienia kryzysu finansowego, jego skalę, a w konsekwencji koszty przywracania stabilności finansowej.

Geneza i rozwój instytucji nadzoru finansowego wiąże się zatem nieodłącznie z dwoma procesami: wzrostu zapotrzebowania uczestników obrotu gospodarczego na ochronę umożliwiającą niezakłócone korzystanie przez nich z wolności gospodarczej, którą mogło zapewnić wyłącznie państwo i jednocześnie rozwoju struktur administracji państwowej zdolnych do wypełnienia tej funkcji. Współcześnie państwo zapewnia autonomię instytucjom finansowym. Równocześnie stoi na straży interesu publicznego, jakim jest utrzymanie stabilności finansowej, zachowując prawo ingerencji w wolny co do zasady obrót na rynku finansowym poprzez środki władczego oddziaływania na jego uczestników.

O ile konieczność przeciwdziałania kryzysom finansowym stanowi ekonomiczne *ratio legis* objęcia rynku finansowego nadzorem, o tyle nie przesądza o jego dopuszczalności w świetle konstytucji. Kompetencje nadzorcze Komisji Nadzoru Finansowego i odpowiadające im obowiązki podmiotów nadzorowanych bez wątplenia ograniczają wolność działalności gospodarczej i prawo własności, które, stanowiąc fundament demokratycznego państwa prawa, nie mają jednak charakteru absolutnego. W istotę każdej wolności wpisane są bowiem immanentnie jej granice, a jedynym sposobem ochrony wolności przynależnej wszystkim uczestnikom obrotu na rynku finansowym jest jej ograniczenie w stosunku do nie-

których. Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest w zatem dopuszczalne, ale tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Nadzór finansowy sprawowany na podstawie i w granicach określonych w ustawach, którego celem jest zapewnienie stabilności finansowej rozpatrywanej w kategoriach dobra publicznego, *in genere* spełnia zarówno przesłankę formalną jak i materialną. Jednak w zakresie poszczególnych środków władczego oddziaływania na podmioty nadzorowane konieczne jest każdorazowe badanie, czy nie przełamują one zasady pomocniczości państwa i zasady proporcjonalności.

Można zatem zasadnie skonstatować, iż wolność działalności gospodarczej i prawo własności stanowią konstytucyjne ramy dla działalności nadzorczej, wyznaczając granice koniecznej dla zapewnienia stabilności finansowej ingerencji nadzoru finansowego. W przypadku zaś przekroczenia swobody legislacyjnej przez ustawodawcę lub nadużycia kompetencji przez organ nadzoru stwarzają podmiotom nadzorowanym najwyższe gwarancje ich fundamentalnych praw.

# O SANKCJACH ADMINISTRACYJNYCH W OBROTCIE INSTRUMENTAMI FINANSOWYMI

ANDRZEJ MICHÓR

## Wprowadzenie

Administracja ma za zadanie administrowanie, a nie wykonywanie wymiaru sprawiedliwości. Jednocześnie jednak z administrowaniem immanentnie związane jest stosowanie szeroko rozumianych sankcji. W istocie przybierają one przy tym często postać kar. Bywają rozmaicie nazywane, stanowią jednak realne, najczęściej dość dotkliwe, dolegliwości stosowane względem administrowanych, przy jednocześnie ograniczonej w istotnym stopniu sądowej kontroli ich wymierzania<sup>1</sup>. Nie jest bowiem możliwe działanie administracji publicznej pozbawionej możliwości zastosowania przymusu dla zapewnienia wykonania obowiązku administracyjnoprawnego. Może ona skutecznie realizować swe zadania wówczas, gdy nakazy i zakazy przez nią wydawane są faktycznie wykonywane – w przeciwnym wypadku administrowanie nie byłoby możliwe<sup>2</sup>. Oczywiście, do realizacji rozstrzygnięć administracyjnych nie zawsze można go zastosować, na pełny obraz życia prawnego składają się jednak również sankcje<sup>3</sup>. Co więcej – podstawowym kryterium odróżniającym prawo od innych zjawisk społecznych jest jego autorytatywny charakter<sup>4</sup>. Wskazuje się, iż prawo niejako *ex definitione* zawiera w sobie element przymusu<sup>5</sup>.

- 1 Zob. A. Michór, Odpowiedzialność administracyjna w obrocie instrumentami finansowymi, Warszawa 2009, s. 15 i n.
- 2 Por. M. Zimmermann, (w:) M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, Polskie prawo administracyjne. Część ogólna, Warszawa 1956, s. 400. Por. również uwagi poczynione przez J. Supernatę. Idem, Instrumenty działania administracji publicznej. Studium z nauki administracji, Wrocław 2003, s. 38 i n. J. Starościak stwierdził nawet, iż to przymus jest cechą wyróżniającą działalność administracji (wówczas – przyp. aut.) państwowej. J. Starościak, Prawo administracyjne, Warszawa 1978, s. 12. Zob. również m.in. E. Ura, Prawo administracyjne, Warszawa 2001, s. 29; J. Jendrośka, Zagadnienia prawne wykonania aktu administracyjnego, Prace Wrocławskiego Towarzystwa Naukowego, Seria A., Nr 87, Wrocław 1963, s. 88 i n.
- 3 W takim znaczeniu sankcję utożsamia się z przymusem, co jest jednak pewnym uproszczeniem i odpowiada tradycyjnej nauce prawa administracyjnego. Por. J. Jendrośka, (w:) System prawa administracyjnego, t. III, pod red. T. Rabskiej i J. Łętowskiego, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk, Ossolineum 1978, s. 302. Zob. A. Michór, *op. cit.*, s. 23.
- 4 J. Jendrośka, Polskie postępowanie administracyjne, Wrocław 2001, s. 133–134. Oczywiście nie należy w tym momencie zapomnieć o wyjątkach w postaci *leges imperfectae*. Stanowienie ich jest dopuszczalne, inną zaś kwestią są przyczyny ich tworzenia. J. Jabłońska-Bońca, Przesłanki stanowienia norm bez sankcji, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1984, z. 4, s. 153.
- 5 L. Dziewięcka-Bokun, Sankcja prawna w prawie administracyjnym, Acta Universitatis Wratislaviensis No 169, Prawo XXXVI, Wrocław 1972, s. 42. Por. również uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2000 r., sygn. akt K. 23/99 (OTK ZU 2000, nr 3, poz. 89) oraz uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P. 2/98 (OTK ZU 1999, nr 1, poz. 2).

## 1. Pojęcie sankcji i odpowiedzialności administracyjnej

Problemy sankcji administracyjnych i odpowiedzialności administracyjnej należą do bardziej spornych w doktrynie<sup>6</sup>. Jak wskazuje J. Boć, samo sformułowanie, że dany podmiot jest za coś odpowiedzialny, niewiele jeszcze oznacza w sferze egzekucji. W sferze odpowiedzialności pojmowanej jako proces praktyczny istotna jest bowiem odpowiedź na dwa pytania – kto jest odpowiedzialny i jak jest odpowiedzialny (przy założeniu, że prawo ustala – za co jest odpowiedzialny). Natomiast odpowiedzialność regulowana prawem, lecz nieegzekwowana, zmierza do zrewoltowania społecznego, a ponadto jest główną przyczyną utraty więzi między obywatelem a państwem<sup>7</sup>. Trudno natomiast odmówić powyższym uwagom racji.

W *Słowniku języka polskiego*<sup>8</sup> sankcję zdefiniowano jako „konsekwencje prawne (...), jakie powinny być zastosowane przez organy państwowe wobec osób, których zachowanie nie było zgodne z obowiązującą normą prawną”. Natomiast odpowiedzialność to „konieczność, obowiązek moralny lub prawny odpowiadania za swoje czyny i ponoszenia za nie konsekwencji; odpowiadanie przed kimś, wobec kogoś lub za coś”. Odpowiedzialność karna, sądowa to „konieczność odpowiadania przed sądem za czyn przestępczy”. Pociągnąć kogoś do odpowiedzialności oznacza „wytoczyć komuś sprawę, proces przed sądem, postawić kogoś w stan oskarżenia przed sądem; zmusić, wezwać kogoś do usprawiedliwienia się”<sup>9</sup>. Reasumując – konsekwencją konkretyzacji odpowiedzialności jest zastosowanie sankcji<sup>10</sup>.

Upraszczając – odpowiedzialność administracyjna to regulowana prawem możliwość uruchomienia z urzędu przez organ administracji publicznej wobec określonego podmiotu środków prawnych o charakterze dolegliwości, realizowanych w swoistych dla administracji formach i zgodnie ze swoistą procedurą, z uwagi na negatywnie wartościowane przez prawo przypisywane mu zachowania, bez warunkującego związku przyczynowego z jego zachowaniami legalnymi<sup>11</sup>.

## 2. Przesłanki ingerencji państwa na rynku finansowym

Tendencja do dekryminalizacji deliktów oraz objęcia ich odpowiedzialnością stosowaną przez organy administracji publicznej nie ominęła rynku finansowego

6 Por. J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2004, s. 144; P. Sikora, *Sankcja karna w prawie administracyjnym (maszynopis)*, Wrocław 2002, s. 2–26; A. Michór, *Odpowiedzialność administracyjna w obrocie...*, s. 21 i n.

7 J. Boć (red.), *Prawo...*, s. 144; J. Boć (red.), *Administracja publiczna*, Wrocław 2004, s. 344.

8 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 3, Warszawa 1981, s. 179.

9 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 2, Warszawa 1979, s. 469–470.

10 A. Michór, *O charakterze odpowiedzialności administracyjnej*, *Acta Universitatis Wratislaviensis* nr 2642, *Przegląd Prawa i Administracji* LX, Wrocław 2004, s. 218.

11 Szerzej zob. A. Michór, *Odpowiedzialność administracyjna notariuszy jako insiderów pierwotnych w obrocie instrumentami finansowymi*, „*Rejent*” 2007, nr 11, s. 71.



wego. Wynika to tak z jego znaczenia dla gospodarki narodowej, jak i masowości związanej z zaangażowaniem dużego kapitału wielu rozproszonych inwestorów oraz wysokiego ryzyka. Ewentualne zakłócenia w funkcjonowaniu rynku instrumentów finansowych mogą stać się przyczyną trudnych do przewidzenia negatywnych następstw w gospodarce, m.in. związanych z utratą poważnego kanału finansującego rozwój gospodarki, czego obecnie jesteśmy świadkami.

Ustawodawcy wcześniej doszli do wniosku, że pozostawienie obrotu instrumentami finansowymi jedynie „niewidzialnej ręce rynku” jest niewłaściwe, krótkowzroczne i może doprowadzić do katastrofy nawet najsilniejszej gospodarki świata, co wielokrotnie miało miejsce. Obrót instrumentami finansowymi, zwłaszcza obrót zorganizowany, umożliwia nieuczciwą spekulację na wielką skalę<sup>12</sup>, zaś człowiek kierując się niepohamowaną chęcią zysku często ulega pokusie szybkiego wzbogacenia bez – wydawałoby się – większego wysiłku i podejmuje, często w dobrej wierze, pochopne decyzje finansowe. Państwo natomiast winno zapewnić na nim, przynajmniej formalnie, równe szanse, tak celem ochrony poszczególnych uczestników obrotu, jak i mając na względzie zabezpieczenie podstaw własnego systemu finansowego. W świetle transferu kapitałów i spekulantów, rozwoju nowoczesnych form komunikacji i handlu nie można bowiem obecnie twierdzić, że jakaś współczesna gospodarka jest bezpieczna. Stawia to nowe wyzwania przez państwami, powodując, iż dotychczasowe formy ochrony rynku finansowego wymagają zmian i dostosowania do współczesnych zagrożeń<sup>13</sup>. Co więcej – wskazuje się, że bezpieczeństwo ekonomiczne jako aspekt bezpieczeństwa publicznego stało się w ciągu ostatnich lat jednym z głównych celów polityki wewnętrznej i zagranicznej państw, co jest wynikiem intensyfikacji globalizacji i liberalizacji rynków finansowych<sup>14</sup>.

### 3. Normatywne źródła odpowiedzialności administracyjnej w obrocie instrumentami finansowymi

W ustawodawstwie krajowym odpowiedzialność administracyjną w obrocie instrumentami finansowymi i wynikające z niej sankcje ustawodawca ustanowił

- 12 Zakładam, iż jest możliwa uczciwa spekulacja, w której uczestnicy obrotu instrumentami finansowymi stosują się do obowiązujących regulacji. Oczywiście regulacje obowiązujące w zakresie obrotu mają również charakter względny, bowiem szereg zachowań, które w chwili obecnej są zakazane, w różnych okresach czasu było dozwolonych, co zależało w istocie od poglądów rządzących na rolę państwa w gospodarce. Por. E. Chancellor, *Historia spekulacji finansowych*, Warszawa 2001, s. 299, 337 i n. Zob. również A. Michór, *op. cit.*, s. 17 i n.
- 13 Por. m. in. A. Samborski, *Globalizacja rynków finansowych*, PUG 2004, nr 3, s. 11 i n.; M. Wiktorowicz, *Kierunki rozwoju regulacji rynków kapitałowych UE*, *Prawo Unii Europejskiej* 2003, nr 6, s. 55 i n.; A. Michór, *Odpowiedzialność administracyjna w obrocie...*, s. 18 i n.; tenże, *Przesłanki ingerencji państwa w organizowanie i organizację obrotu instrumentami finansowymi*, „Opolskie Studia Administracyjno-Prawne” 2008, nr V, s. 195 i n.
- 14 Zob. A. Jurkowska-Zeidler, *Bezpieczeństwo rynku finansowego w świetle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 166 i n.

przede wszystkim w ustawach z dnia 29 lipca 2005 r. – ustawie o obrocie instrumentami finansowymi<sup>15</sup> oraz ustawie o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych<sup>16</sup>, a nadto w ustawie z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych<sup>17</sup>. Kwestie związane z organizacją i trybem wykonywania nadzoru nad rynkiem finansowym unormowane są natomiast w ustawie o nadzorze nad rynkiem kapitałowym<sup>18</sup> i ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym<sup>19</sup>.

Ponadto przedmiotowa odpowiedzialność jest przedmiotem wielu innych ustaw odnoszących się – choćby w sposób pośredni – do obrotu instrumentami finansowymi. W szczególności należy wskazać na ustawę z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych<sup>20</sup>, ustawę z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym<sup>21</sup>, ustawę z dnia 15 kwietnia 2005 r. o nadzorze uzupełniającym nad instytucjami kredytowymi, zakładami ubezpieczeń i firmami inwestycyjnymi wchodzącymi w skład konglomeratu finansowego<sup>22</sup> oraz ustawę z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów<sup>23</sup>.

Powyższe regulacje w sposób znaczący poszerzyły dotychczasowy zakres odpowiedzialności administracyjnej w obrocie ww. instrumentami. Jednocześnie, z uwagi na akcesję do Unii Europejskiej, regulacje wspólnotowe stały się prawem obowiązującym w Polsce, a tym samym doszło do przejęcia całego dorobku prawnego Wspólnot. Obecnie trwają prace legislacyjne zmierzające do nowelizacji ustaw regulujących funkcjonowanie rynku finansowego. W większości są one konsekwencją konieczności implementacji do polskiego porządku prawnego przepisów dyrektywy 2004/39/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych, dyrektywy 2006/49/WE z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie adekwatności kapitałowej firm inwestycyjnych i instytucji kredytowych, dyrektywy 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniającej dyrektywę 2001/34/WE, a także dyrektywę 2004/25/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie ofert przejęcia. Zmiany mają nadto na celu doprecyzowanie niektórych przepisów ustaw, jak też zawierają rozwiązania sprzyjające rozwojowi polskie-

15 Dz.U. Nr 183, poz. 1538 z późn. zm.; dalej jako u.o.i.f. Co wymaga podkreślenia – ustawa ta nie stanowi jedynego unormowania odnoszącego się do obrotu instrumentami finansowymi. Jej nazwa jest zatem myląca i wynika jedynie z próby podziału materiału normatywnego między kilka aktów prawnych. Zob. A. Michór, op. cit., s. 15–16. Zob. również A. Chłopecki, Publiczny obrót i instrumenty finansowe – redefiniowanie podstawowych pojęć prawa rynku kapitałowego, PPH 2005, nr 11, s. 43 i n.

16 Dz.U. Nr 184, poz. 1539 z późn. zm.; dalej – u.o.p.

17 Dz.U. Nr 146, poz. 1546 z późn. zm.; dalej – u.f.i.

18 Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r., Dz.U. Nr 183, poz. 1537 z późn. zm. – w dalszej części pracy – u.n.r.k.

19 Ustawa z dnia 21 lipca 2006 r., Dz.U. Nr 157, poz. 1119 z późn. zm. – w dalszej części pracy – u.n.r.f.

20 Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 159, poz. 1667 z późn. zm.

21 Dz.U. Nr 130, poz. 1450 z późn. zm.

22 Dz.U. Nr 83, poz. 719 z późn. zm.

23 Dz.U. Nr 50, poz. 331 z późn. zm.

go rynku kapitałowego<sup>24</sup>. Sejm RP dnia 4 września 2008 r. uchwalił trzy ustawy – o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych, ustawy – Prawo bankowe oraz ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym; o zmianie ustawy o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych oraz o zmianie innych ustaw; o zmianie ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz niektórych innych ustaw. Dnia 5 września 2008 r. powyższe ustawy przekazane zostały do podpisu Prezydentowi RP.

#### 4. Regulacje prawa wspólnotowego

Odnosząc się do poszczególnych regulacji prawa wspólnotowego, podkreślenia wymaga fakt, że w dyrektywach regulujących obrót instrumentami finansowymi wprost przewidziano ustanowienie odpowiedzialności administracyjnej. Należy tutaj wskazać w szczególności na przepisy dyrektyw 93/22, 97/9, 2001/34, 2003/6, 2003/71, 2004/109 i 2004/39. Jednocześnie jednak regulacje te nie statuują odpowiedzialności administracyjnej w obrocie instrumentami finansowymi, nakładając jednak na państwa członkowskie obowiązek jej wprowadzenia.

W pierwszym rzędzie należy wskazać na historyczną już dyrektywę Rady nr 93/22/WE z dnia 10 maja 1993 r. w sprawie usług inwestycyjnych w zakresie papierów wartościowych (dyrektywa ISD)<sup>25</sup>. Co prawda odpowiedzialności w niej stypizowanej nie nazwano wprost odpowiedzialnością administracyjną, jednak z jej unormowań wprost wynikał taki charakter wskazanej w niej odpowiedzialności<sup>26</sup>. Zgodnie z art. 22 tej dyrektywy państwa członkowskie wyznaczały właściwe władze, które pełnić miały obowiązki przewidziane w tej dyrektywie. Władze te musiały być władzami publicznymi, organami uznanymi przez prawo krajowe lub organami uznanymi przez władze publiczne wyraźnie uprawnione do tego celu przez prawo krajowe.

Do definicji właściwych władz wskazanej w art. 22 dyrektywy ISD odwołuje się dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nr 97/9/WE z dnia 3 marca 1997 r. w sprawie systemów rekompensat dla inwestorów<sup>27</sup> (art. 1 ust. 7 dyrektywy 97/9). Także w tej dyrektywie przewidziano sankcje administracyjne (por. art. 5).

24 Por. uzasadnienia druków sejmowych nr 61, 61A, 63, 63A, 64, 64A – [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl).

25 Dz. Urz. UE L z 1993 r. Nr 141, s. 27 i n. z późn. zm. Dyrektywa ta została uchylona dyrektywą 2004/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych zmieniającą dyrektywę Rady 85/611/EWG i 93/6/EWG i dyrektywę 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylającą dyrektywę Rady 93/22/EWG (dyrektywa MIFID I), Dz. Urz. UE L z 2004 r. Nr 145, s. 1 i n. z późn. zm.

26 Szerzej A. Michór, *Odpowiedzialność...*, s. 63–64.

27 Dz. Urz. UE L z 1997 r. Nr 84, s. 22 i n.

Odpowiedzialność administracyjna została przewidziana również w dyrektywie nr 2001/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 maja 2001 r. w sprawie dopuszczenia papierów wartościowych do publicznego obrotu giełdowego oraz informacji dotyczących tych papierów wartościowych, które podlegają publikacji<sup>28</sup>. W preambule do tej dyrektywy (pkt 4) znalazło się ponadto zastrzeżenie o prawie do wystąpienia na drogę sądową z zaskarżeniem decyzji właściwych władz krajowych w odniesieniu do stosowania dyrektywy, dotyczących dopuszczenia papierów wartościowych do publicznego obrotu, chociaż takie prawo nie może ograniczać swobody tych władz.

Co wymaga podkreślenia – o ile we wskazanych wyżej dyrektywach odpowiedzialność w nich przewidziana nie została wprost nazwana odpowiedzialnością administracyjną, to w dyrektywie nr 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2003 r. (dyrektywa MAD) w sprawie wykorzystywania poufnych informacji i manipulacji na rynku (nadużyć na rynku)<sup>29</sup> – tak w preambule do dyrektywy, jak i w samej dyrektywie stwierdzono, że państwa członkowskie zapewniają, zgodnie ze swoim prawem krajowym, możliwość podjęcia właściwych środków administracyjnych lub nałożenia sankcji administracyjnych na osoby odpowiedzialne za niestosowanie przepisów przyjętych w ramach wprowadzania w życie dyrektywy<sup>30</sup>.

Kolejna dyrektywa odnosząca się do odpowiedzialności administracyjnej to dyrektywa nr 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 4 listopada 2003 r. w sprawie prospektu emisyjnego publikowanego w związku z publiczną ofertą lub dopuszczeniem do obrotu papierów wartościowych i zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE<sup>31</sup>. Również w tym przypadku wyraźnie określono charakter prawny wskazanej w niej odpowiedzialności. Wedle art. 25 ust. 1 dyrektywy państwa członkowskie zapewniają, zgodnie ze swoim prawem krajowym, żeby możliwe było podjęcie właściwych środków administracyjnych lub nałożenie sankcji administracyjnych na osoby odpowiedzialne w przypadku, gdy nie są przestrzegane przepisy przyjęte w wykonaniu tej dyrektywy<sup>32</sup>. Państwa członkowskie zapewniają, że takie środki są skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające. W tym celu każde państwo członkowskie wyznacza centralny właściwy organ administracyjny odpowiedzialny za sprawowanie obowiązków przewidzianych w dyrektywie i za zapewnienie stosowania przepisów przyjętych zgodnie z dyrektywą (art. 21 ust. 1). Jednocześnie należy wskazać, że w dyrektywie przewidziano również za-

28 Dz. Urz. UE L z 2001 r. Nr 184, s. 1 i n. z późn. zm. Zob. art. 17, 18 i 105 ust. 1 tej dyrektywy.

29 Dz. Urz. UE L z 2003 r. Nr 96, s. 16 i n.

30 Bez uszczerbku dla prawa państw członkowskich do nakładania sankcji karnych. Zob. również art. 14 ust. 1 dyrektywy MAD oraz pkt 36 preambuły i art. 11 tej dyrektywy.

31 Dz. Urz. UE L z 2003 r. Nr 345, s. 64 i n. z późn. zm.

32 Bez uszczerbku dla prawa państw członkowskich do nakładania sankcji karnych i bez uszczerbku dla ich systemu odpowiedzialności cywilnej.

stosowanie administracyjnoprawnych środków zapobiegawczych<sup>33</sup> i środków karnych<sup>34</sup> w znaczeniu przyjętym w prawie karnym.

Dyrektywa nr 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE<sup>35</sup> jest kolejną dyrektywą przewidującą sankcje administracyjne<sup>36</sup>. Stosownie do art. 28 ust. 1 dyrektywy państwa członkowskie zapewniają, zgodnie ze swoim prawem, krajowym możliwość zastosowania odpowiednich środków administracyjnych lub też nałożenia sankcji cywilnych i/lub administracyjnych na osoby odpowiedzialne w przypadku, gdy przepisy przyjęte zgodnie z tą dyrektywą nie są przestrzegane. Państwa członkowskie zapewniają, aby środki te były efektywne, proporcjonalne i odstrasżające<sup>37</sup>. Analogicznie jak we wcześniej wskazanych dyrektywach, każde państwo członkowskie wyznacza organ centralny, o którym mowa w art. 21 ust. 1 dyrektywy 2003/71/WE, jako centralny właściwy organ administracyjny odpowiedzialny za sprawowanie obowiązków przewidzianych w tej dyrektywie i za zapewnienie stosowania przepisów zgodnie z nią przyjętych. Państwa członkowskie informują Komisję o wyznaczeniu stosownych organów (art. 24 ust. 1 akapit 1)<sup>38</sup>.

Do stosowania sankcji administracyjnych odnosi się nadto dyrektywa MIFID I, która uchyliła dyrektywę ISD. W artykule 8 tej dyrektywy wskazano przypadki, gdy właściwe władze mogą cofnąć zezwolenie wydane przedsiębiorstwu inwestycyjnemu. Natomiast w art. 10 ust. 6 dyrektywy wskazano środki, jakie mogą być stosowane względem osób na stanowiskach kierowniczych i odpowiedzialnych za zarządzanie lub zawieszenie wykonywania praw do głosowania akcji objętych przez danych akcjonariuszy lub udziałowców, a nadto w stosunku do osób, które nie wypełniły zobowiązania wcześniejszego powiadomienia odnoszącego się do nabywania lub podwyższania znacznego pakietu akcji, bądź dokonały nabycia pakietu akcji pomimo sprzeciwu właściwych władz. Dyrektywa w art. 36 ust. 5 przewiduje też możliwość cofnięcia zezwolenia wydanego dla rynku regulowanego w przypadkach wskazanych w tym przepisie. Na uwagę zasługują też

33 Zob. art. 21 ust. 3 lit. d, e, g. Dotyczy to m.in. zawieszania publicznej oferty lub dopuszczenia do obrotu na okres, w każdym przypadku, najwyżej 10 kolejnych dni roboczych, jeżeli organ nadzoru ma uzasadnione powody podejrzawać, że naruszone zostały przepisy dyrektywy, czy też zawieszania lub wystąpienia z wnioskiem o zawieszenie przez odpowiedni rynek regulowany obrotu na rynku regulowanym na okres, w każdym przypadku, najwyżej 10 kolejnych dni roboczych, jeżeli ma uzasadnione powody wierzyć, że naruszone zostały przepisy tej dyrektywy.

34 Por. art. 21 ust. 3 lit. i.

35 Dz. Urz. UE L z 2004 r. Nr 390, s. 38 i n. z późn. zm.

36 Szerzej A. Oko, Materiał informacyjny dotyczący Dyrektywy 2004/109/WE z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym (Dyrektywa Transparencji), Warszawa 2005, s. 10 i n.

37 Bez uszczerbku dla prawa państw członkowskich do nakładania sankcji karnych.

38 Jednocześnie w myśl art. 24 ust. 1 akapit 2 dyrektywy dla potrzeb art. 24 ust. 4 lit. h państwo członkowskie może wyznaczyć właściwy organ inny niż centralny właściwy organ administracyjny wskazany w art. 24 ust. 1 akapit 1.

uprawnienia wskazane w art. 50 ust. 2 lit. f, g, j oraz k w zw. z art. 50 ust. 1<sup>39</sup>. Co istotne – w dyrektywie w sposób wyraźny wskazano nadto, że bez uszczerbku dla procedur wycofywania zezwoleń lub prawa państw członkowskich do nakładania sankcji karnych, zgodnie ze swoim prawem krajowym, państwa członkowskie zapewnią możliwość podjęcia właściwych środków administracyjnych lub nałożenia sankcji administracyjnych na osoby odpowiedzialne za niezgodność z przepisami przyjętymi w ramach wykonywania niniejszej dyrektywy. Państwa członkowskie zapewniają, że środki te są skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające<sup>40</sup>. W tym miejscu należy zwrócić przy tym uwagę na fakt, że dyrektywa statuje prawo do odwoływania się do sądów od każdej decyzji podjętej na podstawie przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych przyjętych zgodnie z tą dyrektywą.

Podział obowiązków nadzorczych między państwo członkowskie rodzime i państwo członkowskie przyjmujące określa natomiast regulacja art. 62 dyrektywy MIFID I<sup>41</sup>.

## 5. Regulacje krajowe

Przechodząc do unormowań prawa krajowego, chciałbym skupić się na przepisach ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, ustawy o ofercie publicznej oraz ustawy o funduszach inwestycyjnych. Ustanawiając sankcje administracyjne, zastosowano w nich nieco odmienne zasady techniki legislacyjnej, jednocześnie jednak mają one wiele cech wspólnych.

W ustawie o obrocie instrumentami finansowymi przewidziano możliwość stosowania tak sankcji pieniężnych, jak i niepieniężnych. Część przepisów konstytuujących odpowiedzialność administracyjną zawarto przy tym w odrębnym dziale (dział VIII ustawy), jednocześnie jednak wiele unormowań zostało umieszczonych w innych działach ustawy (m.in. w dziale IV). Delikty administracyjnoprawne mają przy tym bądź charakter deliktów indywidualnych, bądź powszechnych<sup>42</sup>.

39 Właściwym władzom przyznaje się wszelkie uprawnienia nadzorcze i śledcze niezbędne do wypełniania ich funkcji. Są one wykonywane zgodnie z prawem krajowym i obejmują przynajmniej prawo: do żądania zamrożenia i/lub konfiskaty aktywów; zgłaszania wniosku o wydanie czasowego zakazu prowadzenia działalności zawodowej; wymagania zawieszenia obrotu instrumentami finansowymi; żądania wycofania instrumentów finansowych z obrotu, czy to na rynku regulowanym, czy na podstawie uzgodnień handlowych.

40 Podkreślenia wymaga to, że na państwa członkowskie nałożono obowiązek zapewnienia, aby właściwe organy mogły podać do publicznej wiadomości każdy środek lub sankcję, jaka zostanie nałożona za naruszenie przepisów przyjętych w ramach wykonywania wskazanej wyżej dyrektywy, chyba że takie ujawnienie może poważnie zagrozić rynkom finansowym lub wyrządzić nieproporcjonalną szkodę zaangażowanym stronom (art. 51 ust. 1 i 3).

41 Por. również uwagi poczynione przez A. Jurkowską-Zeidler. A. Jurkowska-Zeidler, *op. cit.*, s. 254 i n.

42 Por. A. Michór, *Odpowiedzialność administracyjna w obrocie...*, s. 77.

Odmienne niż w dawnej regulacji prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi<sup>43</sup>, w ustawie o obrocie instrumentami finansowymi zawarto odrębny dział poświęcony jedynie odpowiedzialności administracyjnej. Co istotne – już sam jego tytuł – „Sankcje administracyjne za naruszenie przepisów” – wskazuje na charakter ustanowionej w jego przepisach odpowiedzialności. Zawarto w nim przede wszystkim unormowania ustanawiające odpowiedzialność administracyjną, w których w sposób szeroki określono znamiona strony przedmiotowej czynów zabronionych w części dotyczącej znamion określających czynność sprawczą („narusza przepisy prawa”, „nie przestrzega zasad uczciwego obrotu”). Znalazły się w nim jednak również przepisy, które określają powyższe czynności w sposób wąski (por. art. 175 ust. 1 u.o.i.f. – „nie wykonała lub nienależycie wykonała obowiązek, o którym mowa w art. 160 ust. 1”). Delikty administracyjnoprawne wskazane w dziale VIII ustawy mają charakter bądź powszechny (por. art. 173 ust. 3 i 6), bądź indywidualny (por. art. 165 ust. 1, art. 166 ust. 1, art. 167 ust. 1, art. 168 ust. 1, art. 169 ust. 1 i 3, art. 170 ust. 1). Natomiast delikty uregulowane poza działem VIII ustawy mają charakter czynów indywidualnych, co wynika z techniki ustawodawczej i umieszczenia tych przepisów w sąsiedztwie regulacji, których naruszenie penalizują<sup>44</sup>.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na fakt, że spośród środków stosowanych na podstawie przedmiotowej ustawy przez organy nadzoru należy wyróżnić nie tylko sankcje administracyjne, ale również instrumenty zbliżone do sankcji administracyjnych, jednak – w mojej ocenie – stanowiące swego rodzaju administracyjnoprawne środki zapobiegawcze, a nadto swego rodzaju administracyjnoprawne środki karne. Ma to istotne znaczenie dla precyzyjnego określenia natury sankcji administracyjnych, bowiem inne są cele stosowania poszczególnych środków<sup>45</sup>.

Organem właściwym do wydania decyzji co do zastosowania sankcji administracyjnej na podstawie przepisów powyższej ustawy jest Komisja Nadzoru Finansowego<sup>46</sup>. Natomiast w dwóch przypadkach kompetencje do stosowania odpowiedzialności administracyjnej posiada minister właściwy do spraw instytucji finansowych, którym obecnie jest Minister Finansów. Może on bowiem uchylić zezwolenie na prowadzenie giełdy na wniosek KNF, a w przypadku Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie SA – na wniosek KNF zakazać jej prowadzenia rynku giełdowego.

43 Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 49, poz. 447 z późn. zm.

44 *Ibidem*, s. 77–78.

45 Przykładem środków zapobiegawczych jest regulacja art. 20 u.o.i.f. odnosząca się do całego wtórnego obrotu instrumentami finansowymi. Przedmiotami ochrony art. 20 ust. 1–3 u.o.i.f. są bezpieczeństwo obrotu na rynku regulowanym (ust. 1, 3), jego prawidłowe funkcjonowanie (ust. 2–3), interes inwestorów (ust. 1–3). Zastosowanie powyższych środków nie jest w żaden sposób uwarunkowane winą podmiotów nadzorowanych. Do znamion określających czynność sprawczą w przypadkach wskazanych w ust. 2–3 należy przy tym obrót określonym instrumentem. Natomiast w sytuacji wskazanej w ust. 1 wystarczy sama obiektywna możliwość zagrożenia bezpieczeństwa obrotu lub interesów inwestorów. *Ibidem*, s. 78.

46 Art. 3 pkt 35 u.o.i.f. w zw. z przepisami ustawy zawierającymi sankcje administracyjne.

W ustawie o obrocie instrumentami finansowymi przewidziano odpowiedzialność administracyjną m.in. akcjonariuszy i udziałowców domów maklerskich oraz osób, które pośrednio nabyły ich akcje (art. 108), maklerów i doradców inwestycyjnych (art. 130 ust. 1), spółek prowadzących giełdy lub rynki pozagiełdowe (art. 165–166, art. 214 ust. 2 i art. 215 ust. 2), firm inwestycyjnych (art. 167, art. 169, art. 99 ust. 1 i art. 114 ust. 1 w zw. z art. 99 ust. 1), odpowiedzialność związaną z dostępem do informacji poufnych (zob. m.in. art. 174 ust. 1 w zw. z art. 156 ust. 1 pkt 1 lit. *a* i art. 159 ust. 1; art. 175 ust. 1 w zw. z art. 160 ust. 1; art. 176 ust. 1; art. 173 ust. 6), odpowiedzialność za naruszenie obowiązków wynikających z obrotu znacznymi pakietami akcji oraz za nabycie przez osoby nieuprawnione akcji spółki prowadzącej rynek giełdowy i pozagiełdowy (art. 171 ust. 1–2, art. 173 ust. 3) oraz odpowiedzialność w związku z manipulacją instrumentami finansowymi i sporządzaniem rekomendacji (art. 172, art. 173 ust. 3 i 6).

W ustawie o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych ustawodawca, co do zasady, sankcje administracyjne umiejscowił w odrębnym 7 rozdziale ustawy – „Sankcje administracyjne za naruszenie przepisów”. Nadto przepisy ustanawiające odpowiedzialność administracyjną zawarto w innych rozdziałach ustawy, analogicznie do ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Dywersyfikacja ta nie jest przy tym pozbawiona znaczenia, bowiem w pewnych przypadkach wątpliwości może budzić charakter prawny niektórych instrumentów ustanowionych w przepisach zawartych poza rozdziałem 7 ustawy, które mogą być kwalifikowane bądź jako środki zapobiegawcze, bądź jako sankcje administracyjne. Jednocześnie, pomimo tego iż rozdział 7 zawiera jedynie dwa artykuły (96 i 97), to w istocie sankcjonują one naruszenie znacznej części przepisów ustawy. W artykule 96 ustawy zawarto delikty indywidualne, natomiast w art. 97 – co do zasady – powszechne<sup>47</sup>.

W ustawie o ofercie publicznej przewidziano m.in. odpowiedzialność administracyjną wynikającą z postępowania z dokumentami informacyjnymi związanymi z ofertą publiczną lub ubieganiem się o dopuszczenie papierów wartościowych lub innych instrumentów finansowych do obrotu na rynku regulowanym (zob. rozdziały 2 i 7 ustawy), odpowiedzialność związaną z obowiązkami informacyjnymi emitentów (zob. rozdział 3<sup>48</sup>), odpowiedzialność związaną ze znacznymi pakietami akcji spółek publicznych (zob. rozdział 4 ustawy) dotyczącą

47 Wskazanie podmiotu czynu zabronionego za pomocą określenia „każdy, kto” nie przesądza o zakwalifikowaniu określonego deliktu jako powszechnego bądź indywidualnego, bowiem w przepisach, do których dana regulacja odsyła, może ono być doprecyzowane. Por. A. Michór, *Odpowiedzialność administracyjna w obrocie...*, s. 140–141.

48 Naruszenia norm rozdziału 3 zagrożono sankcjami administracyjnymi ustanowionymi co do zasady w art. 96 ust. 1 (niewykonanie albo nienależyte wykonanie obowiązków, o których mowa w art. 56 i 57, art. 58 ust. 1, art. 59, art. 62 ust. 2, 5 i 6, art. 63 ust. 5 i 6, art. 64, 66), a nadto – w stosunku do naruszenia zakazu, o którym mowa w art. 67 – w art. 97 ust. 1 pkt 1.



ujawnienia stanu posiadania, dokonywania wezwań<sup>49</sup>, nieudostępnienia dokumentów bądź nieudzielania wyjaśnień rewidentowi do spraw szczególnych, zniesienia dematerializacji akcji.

W tym miejscu należy nadto zwrócić uwagę na fakt, że w ustawie o ofercie publicznej ustanowiono sankcje za naruszenie przepisów rozporządzenia Komisji nr 809/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie implementacji dyrektywy 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady odnośnie do informacji zamieszczanych w prospekcie emisyjnym, formy prospektu emisyjnego, zamieszczania informacji poprzez odwołania, publikacji prospektu emisyjnego oraz rozpowszechniania informacji o charakterze reklamowym<sup>50</sup>. Stosownie bowiem do art. 96 ust. 1 u.o.p. w przypadku, gdy emitent lub wprowadzający nie wykonuje albo wykonuje nienależycie obowiązki, o których mowa w art. 22 ust. 4 i 7, art. 26 ust. 5 i 7, art. 27, art. 29–31 i art. 33 tego rozporządzenia, KNF może wydać decyzję o wykluczeniu, na czas określony lub bezterminowo, papierów wartościowych z obrotu na rynku regulowanym albo nałożyć, biorąc pod uwagę w szczególności sytuację finansową podmiotu, na który kara jest nakładana, karę pieniężną do wysokości 1 000 000 zł, albo zastosować obie sankcje łącznie.

Analogicznie jak w ustawie o obrocie instrumentami finansowymi, w ustawie o ofercie publicznej znajdują się przepisy, które – jak się wydaje – ustanawiają administracyjne środki zapobiegawcze. Należą do nich regulacje art. 16 pkt 1–2, art. 17 pkt 1–2, art. 38 ust. 2, art. 42 ust. 3 oraz art. 53 ust. 5 pkt 1–2 u.o.p.<sup>51</sup>

Podkreślenia wymaga fakt, że w stosunku do dawnej regulacji prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi tak w ustawie o obrocie instrumentami finansowymi, jak i w ustawie o ofercie publicznej doszło do znacznego poszerzenia zakresu odpowiedzialności administracyjnej. Jednocześnie zwiększono wysokość pieniężnych kar administracyjnych, które mogą być nałożone na administrowanych. Dokonano częściowej dekryminalizacji deliktów na rynku kapitałowym, co generalnie należy ocenić pozytywnie. Niepokoi natomiast brak jakichkolwiek unormowań odnoszących się do zasad wymiaru sankcji, zagadnień zbiegu odpowiedzialności administracyjnej i karnej oraz obowiązywania, choćby w ramach samej odpowiedzialności administracyjnej, zasady *ne bis in idem*. Nie można również nie wskazać na stosowanie przez ustawodawcę odesłań do norm zawierających sankcje administracyjne<sup>52</sup>.

49 Por. uwagi M. Wierzbowskiego poczynione w odniesieniu do regulacji prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi. M. Wierzbowski, (w:) R. Czerniawski, M. Wierzbowski, Ustawa prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi. Komentarz, Warszawa 2002, teza 2 do art. 151; por. również R. Kuciński, Przestępstwa giełdowe, Warszawa 2000, s. 208–209; Por. M. Romanowski, Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi. Komentarz, Warszawa 2003, s. 788–789 oraz powołane przez tego autora piśmiennictwo; K. Kuik, T. Kozłowski, Wrocie przejścia: w prawie konkurencji i prawie papierów wartościowych – porównanie wspólnotowych i polskich uregulowań proceduralnych, PPW 2000, nr 12, s. 30.

50 Dz. Urz. UE L z 2004 r. Nr 149, s. 1 i n. z późn. zm.

51 A. Michór, Odpowiedzialność administracyjna w obrocie..., s. 142 i n.

52 Por. *Ibidem*, s. 138–139, 214–215.

Ponadto dla określenia znamion czynów zabronionych użyto wielu klauzul generalnych, co zwiększa spektrum uznania administracyjnego organów stosujących sankcje administracyjne. Natomiast w zestawieniu z ograniczonym zakresem weryfikacji decyzji o nałożeniu sankcji przez sądy administracyjne rodzi to w istocie niebezpieczeństwo pozbawienia administrowanych prawa do sądu<sup>53</sup>.

Przechodząc do odpowiedzialności administracyjnej i sankcji administracyjnych stypizowanych w ustawie o funduszach inwestycyjnych, w pierwszym rzędzie należy zwrócić uwagę na fakt, że nadzór sprawowany przez Komisję Nadzoru Finansowego ma charakter nadzoru wstępnego, realizowanego przez analizę wniosków i udzielanie zezwoleń, a nadto – nadzoru bieżącego związanego z działalnością podmiotów zaangażowanych w funkcjonowanie funduszy inwestycyjnych. Wskazuje się, że nadzór bieżący realizowany jest przez monitorowanie sytuacji związane z analizą raportów bieżących i sprawozdań finansowych, przeprowadzanie kontroli w podmiotach nadzorowanych, a także prowadzenie postępowań administracyjnych i stosowanie względem podmiotów administrowanych sankcji administracyjnych<sup>54</sup>.

KNF może stosować sankcje administracyjne m.in. w stosunku do towarzystw funduszy inwestycyjnych (art. 30 ust. 1 u.f.i., art. 50 ust. 6 u.f.i., art. 228–230 u.f.i.). W tym miejscu należy przy tym podkreślić, że to towarzystwo, a nie fundusz, ponosi odpowiedzialność administracyjną za delikty administracyjne funduszu. Jest to konsekwencją rozdzielności majątkowej towarzystwa oraz funduszu oraz celu działań nadzorczych Komisji, które mają chronić inwestorów powierzających środki funduszowi. Gdyby bowiem sankcja administracyjna nakładana była na fundusz, to w istocie skutki niezgodnego z prawem zachowania organu funduszu, to jest towarzystwa, ponieśliby sami inwestorzy, których interesy chronić ma regulacja ustanawiająca odpowiedzialność administracyjną<sup>55</sup>.

O ile brak podstaw zastosowania odpowiedzialności administracyjnej względem funduszy krajowych, to środki takie mogą być stosowane w stosunku do funduszy zagranicznych<sup>56</sup>, przede wszystkim ze względu na różnorodność form praw-

53 *Ibidem*; A. Michór, Wybrane problemy kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne w sferze wymierzania kar administracyjnych, (w:) Współczesne europejskie problemy prawa administracyjnego i administracji publicznej. W 35. rocznicę utworzenia Instytutu Nauk Administracyjnych Uniwersytetu Wrocławskiego, pod red. A. Blasiasa i K. Nowackiego, Acta Universitatis Wratislaviensis No 2770, Prawo CCXCV, Wrocław 2005. W tym miejscu należy za A. Blasiasa stwierdzić, że samodzielność działania administracji publicznej stanowi czynnik potencjalnie możliwej pozaprawnej ingerencji administracji w sferę praw i wolności obywatela, otwierając pole dla nadużyć prawa. A. Błaś, Samodzielność działania organu administracji publicznej – problem badawczy, Acta Universitatis Wratislaviensis, Przegląd Prawa i Administracji XXXVI, Wrocław 1997, s. 9. Zob. również A. Błaś, Państwo prawa w praktyce organów administracji publicznej, (w:) Nauka administracji wobec wyzwań współczesnego państwa prawa. Międzynarodowa Konferencja Naukowa Cisna 2–4 czerwca 2002 r., pod red. J. Łukasiewicza, Rzeszów 2002, s. 22.

54 Por. W. Pochmara, A. Zapala, Prawa uczestnika funduszu inwestycyjnego i sposób ich realizacji, Warszawa 2004, KPWiG, s. 163.

55 A. Michór, Odpowiedzialność administracyjna w obrocie..., s. 228–229.

56 Są nimi w myśl art. 2 pkt 9 u.f.i. fundusze inwestycyjne otwarte lub spółki inwestycyjne z siedzibą w państwie członkowskim prowadzące działalność zgodnie z prawem wspólnotowym regulującym zasady zbiorowego inwestowania w papiery wartościowe.

nych, w jakich one działają<sup>57</sup>. Również w stosunku do funduszy zagranicznych zastosowano zasadę wykonywania nadzoru przez właściwe organy państwa macierzystego, w którym dany fundusz ma swoją siedzibę, przy czym zastrzeżono, że wyłącznie właściwe organy państwa macierzystego funduszu zagranicznego są uprawnione do podejmowania środków nadzorczych w przypadku naruszenia przez ten fundusz przepisów prawa, regulaminu funduszu zagranicznego lub zasad uczciwego obrotu (art. 259 ust. 1–2)<sup>58</sup>. Jednocześnie ustawodawca ustanowił wyjątki od tej zasady.

W konsekwencji nałożono na KNF obowiązek informowania właściwych organów państwa macierzystego funduszu zagranicznego o naruszeniu przez ten fundusz, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przepisów prawa, regulaminu lub zasad uczciwego obrotu. Komisja wykonuje jednak nadzór nad zbywaniem na terytorium Polski tytułów uczestnictwa emitowanych przez fundusze zagraniczne zgodnie z przepisami prawa i zasadami uczciwego obrotu (art. 259 ust. 3–4). Natomiast w przypadku naruszenia przepisów prawa, regulaminu lub zasad uczciwego obrotu przy zbywaniu tytułów uczestnictwa emitowanych przez fundusz zagraniczny na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej Komisja może w drodze decyzji zakazać dalszego ich zbywania albo nałożyć na fundusz zagraniczny karę pieniężną w wysokości do 500 000 zł, albo zastosować łącznie obie powyższe sankcje (art. 259 ust. 5)<sup>59</sup>.

Ustawodawca przyznał KNF wiele uprawnień mających na celu umożliwienie sprawowania nad spółką zarządzającą efektywnego nadzoru. Środki te są stopniowalne i mogą być stosowane w ściśle określonej kolejności (zob. art. 273 u.f.i.)<sup>60</sup>.

W ustawie o funduszach inwestycyjnych ustanowiono nadto odpowiedzialność akcjonariuszy towarzystw funduszy inwestycyjnych oraz osób, które pośrednio nabyły ich akcje. Ustawodawca przewidział bowiem możliwość ingerowania w skład akcjonariatu towarzystw inwestycyjnych, analogicznie jak ma to miejsce w przypadku domów maklerskich (por. art. 108 ust. 1 i art. 99 ust. 3 u.o.i.f.). Komisja może również zakazać wykonywania prawa głosu przez akcjonariusza lub akcjonariuszy posiadających akcje reprezentujące co najmniej 5% ogólnej liczby głosów na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy lub udziału w kapitale zakłado-

57 Co do form organizacyjnych funduszy por. M. Michalski, *Pojęcie i charakter prawny...*, s. 5. Por. również W. Pochmara, A. Zapala, *Prawa uczestnika funduszu...*, s. 191 i n. W tym miejscu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 1 ust. 3 dyrektywy Rady 85/611/EWG z dnia 20 grudnia 1985 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS), Dz. Urz. UE L z 1985, Nr 375, s. 3 i n. z późn. zm., fundusze mogą być utworzone albo na podstawie prawa zobowiązań (jako wspólne fundusze zarządzane przez spółki zarządzające), albo na podstawie prawa powierniczego (jako fundusze powiernicze), albo na podstawie statutu (jako fundusze inwestycyjne).

58 Por. art. 52 dyrektywy 85/611/EWG.

59 Zob. uchwałę KPWiG z 31 stycznia 2006 r., Nr 22/2006, Dz. Urz. KPWiG, nr 4, poz. 8. Dotyczy ona nałożenia kary pieniężnej w kwocie 500 000 zł w związku z naruszeniem zasad uczciwego obrotu.

60 Szerzej A. Michór, *Odpowiedzialność administracyjna w obrocie...*, s. 238 i n.

wym na okres nie dłuższy niż 2 lata (art. 56 ust. 1 u.f.i.). Sankcje administracyjne przewidziano nadto w art. 56 ust. 3 i u.f.i., art. 56 w zw. z art. 57 ust. 1 u.f.i.

Poza wskazanymi wyżej przypadkami odpowiedzialności administracyjnej w ustawie o funduszach inwestycyjnych przyznano Komisji prawo do nakładania sankcji administracyjnych wobec innych podmiotów<sup>61</sup>.

## Podsumowanie

Niniejsze opracowanie ma na celu jedynie zasygnalizowanie pewnych problemów związanych z nakładaniem sankcji administracyjnych w obrocie instrumentami finansowymi. W pierwszym rzędzie należy wskazać na duże spektrum zabezpieczenia go odpowiedzialnością administracyjną, przy jednoczesnym szerokim zakresie uznania administracyjnego pozostawionego organom administracji publicznej, zbiegu kompetencji kilku organów nadzoru, częstym stosowaniu wielokrotnych odesłań, występowaniu błędów legislacyjnych, obowiązywaniu częściowo nieprecyzyjnych definicji pojęć sprzecznych z dorobkiem doktryny i – co wymaga szczególnego podkreślenia – przy ograniczonym zakresie kontroli sądowej decyzji o nałożeniu sankcji administracyjnych.

Nie można jednak pozostawić obrotu instrumentami finansowymi w sferze oddziaływania jedynie organów ścigania i sądów powszechnych, bez kompleksowego nadzoru wykonywanego przez przygotowane do tego organy administracji publicznej. Nie budzi bowiem wątpliwości fakt, że obrót ten jest bowiem związany z dużym ryzykiem, jednocześnie ma istotne znaczenie dla gospodarki narodowej. Charakteryzuje się również wysokim stopniem skomplikowania oraz udziałem szerokiego grona inwestorów indywidualnych nieposiadających specjalistycznych kwalifikacji. Krach na rynkach finansowych stanowi jedynie potwierdzenie powyższej tezy i stawia nowe wyzwania przed organami nadzoru.

61 To jest podmiotów prowadzących działalność maklerską (art. 33 ust. 2 pkt 2 u.f.i. w zw. z art. 170 ust. 1 u.o.i.f.), wobec podmiotów nieprowadzących działalności maklerskiej pośredniczących w zbywaniu i odkupywaniu jednostek uczestnictwa funduszy inwestycyjnych lub tytułów uczestnictwa funduszy zagranicznych, funduszy inwestycyjnych otwartych z siedzibą w państwach EEA oraz funduszy inwestycyjnych otwartych z siedzibą w państwach należących do OECD innych niż państwo członkowskie lub państwo należące do EEA (art. 33 ust. 2 pkt 3 u.f.i. w zw. z art. 233 ust. 1 u.f.i.), wobec zarządu i rady nadzorczej towarzystwa, wobec osób mających istotny wpływ na działalność funduszu, a zatrudnionych w towarzystwie lub podmiotach, którym zlecono zarządzanie portfelami funduszu bądź zarządzanie nieruchomościami lub inne czynności związane z gospodarowaniem nieruchomościami w trybie art. 46 ust. 1–3 u.f.i., jak również wobec osób wyznaczonych przez depozytariusza do wykonywania obowiązków określonych w umowie (art. 230 ust. 1 u.f.i.), wobec podmiotu, któremu towarzystwo powierzyło wykonywanie swoich obowiązków (art. 233 ust. 2 u.f.i.), wobec podmiotu prowadzącego rejestr uczestników funduszu inwestycyjnego (art. 233 ust. 3 u.f.i.) oraz wobec podmiotu innego niż bank krajowy, z którym zawarto umowę o obsługę sekurytyzowanych wierzytelności (art. 234 ust. 1 u.f.i.) oraz w stosunku do depozytariuszy (zob. art. 77 ust. 1 pkt 2 u.f.i. i art. 232 ust. 1 i 2 u.f.i.). Szerzej, A. Michór, *Odpowiedzialność administracyjna w obrocie...*, s. 243 i n.

# OGRANICZENIA SWOBODY DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ ORAZ PRZYWILEJE BANKOWE W DZIAŁALNOŚCI BANKÓW SPÓŁDZIELCZYCH A UWARUNKOWANIA KONSTYTUCYJNE – WYBRANE ZAGADNIENIA PRAWNE

ANNA ZALCEWICZ

## Uwagi wprowadzające

W regulacjach zawartych w konstytucjach poszczególnych państw problematyka bankowa jest normowana stosunkowo rzadko. Jeśli konstytucje zawierają takie regulacje, to przede wszystkim w kontekście uprawnień parlamentu do ustawowego normowania ustroju walutowego i bankowego<sup>1</sup>. W Polsce działalność banków nie jest przedmiotem bezpośredniej regulacji w Konstytucji<sup>2</sup>. Tak jak w przypadku konstytucji wielu innych państw, polska Konstytucja normuje zasady ustroju gospodarczego, a także prawa, wolności i obowiązki gospodarcze. Mając to na uwadze, a także fakt, że Konstytucja wprowadza normy prawne w postaci pewnych zasad, których należy przestrzegać w procesie stanowienia i stosowania prawa, naturalnym jest, że jej postanowienia odnoszą się także do banków, jako podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, w tym i banków spółdzielczych.

Zasada swobody prowadzenia działalności gospodarczej wyrażona została w art. 20 Konstytucji. Jednocześnie w art. 22 Konstytucji ustrojodawca wprowadza zasadę, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Ograniczenie swobody działalności gospodarczej, ma więc charakter wyjątkowy i jest odstępstwem od ogólnej przyjętej reguły<sup>3</sup>. W związku z tym szczególnie istotnym jest, by wprowadzane ograniczenia były zgodne z wymaganiami poprawnej legislacji. Jak podkreśla się w orzecznictwie, w przypadku ograniczenia wolności lub prawa oznacza to, że spełnione powinny być trzy założenia. Po pierwsze, każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformu-

1 C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* (na tle porównawczym), Warszawa 2004, s. 239.

2 Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. przywoływana dalej jako Konstytucja.

3 M.in. *Konstytucje RP oraz Komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998, s. 57–58; P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000, s. 35–36.

lowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom; po drugie, przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie; a po trzecie, powinien 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<sup>4</sup>.

Odmianą natomiast kwestią jest dopuszczalność uprzywilejowywania banków. Możliwość stanowienia przywilejów bankowych nie znajduje uzasadnienia w postanowieniach Konstytucji. Wobec powyższego istnienie instytucji prawnych, powszechnie uznawanych za przywileje bankowe należy wyprowadzić z innych zasad konstytucyjnych.

## 1. Zakres ograniczenia działalności banków spółdzielczych

Ograniczeń w działalności banków, w świetle art. 22 Konstytucji, prawodawca może dokonywać, jeśli zostaną spełnione dwa istotne warunki. Po pierwsze, ograniczenie to może mieć miejsce jedynie wówczas, gdy przemawia za tym ważny interes publiczny. Po drugie, musi być ono wprowadzone aktem prawnym o randze ustawy. Uzasadnieniem wprowadzenia ograniczeń w działalności banków jest konieczność zapewnienia ochrony środkom powierzonym bankom pod jakimkolwiek tytułem zwrotnym, które to środki obciążane są przez bank ryzykiem w trakcie prowadzonej przez niego działalności. Ryzyko to, określane mianem ryzyka bankowego, jest ponoszone nie tylko przez bank, ale także, w sposób pośredni, przez klientów banku. W razie niepowodzenia przedsięwzięcia, także oni narażeni są na utratę swoich środków powierzonych bankowi. W konsekwencji konieczne jest tworzenie takich reguł prawnych, które ograniczą to ryzyko, nawet kosztem swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Kwestią, która wymaga rozważenia, jest problem, jak dalece prawodawca może ingerować w działalność podmiotów gospodarczych. W doktrynie przyjmuje się, że wyznacznikiem ograniczenia w zakresie konstytucyjnych wolności i praw jest to, czy naruszona zostaje istota wolności i praw. W przypadku banków zakres ograniczenia swobody ich działalności jest bardzo duży. Prawodawca wprowadza je, poczynając od momentu planowania rozpoczęcia działalności w przedmiocie wykonywania czynności bankowych (konieczność uzyskania zezwolenia na utworzenie banku), ograniczenia form organizacyjno-prawnych, w jakich mogą działać banki, poprzez wyznaczenie zakresu działalności banku, poddania banków

4 M.in. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK 2001, z. 3, poz. 51.; 30 października 2001 r., K 33/00, OTK 2001, z. 7, poz. 217; 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK-A 2002, z. 3, poz. 33; 24 lutego 2003 r., K 28/02, OTK-A 2003, z. 2, poz. 13; 29 października 2003 r., K 53/02, OTK-A 2003, z. 8, poz. 83, z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, z. 5, poz. 41; 8 lipca 2008 r., K 46/07, OTK-A 2008, z. 6, poz. 104. Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2008, s. 33.

szczególnemu nadzorowi, wskazanie sposobu organizacji kontroli wewnętrznej, wyznaczenia reguł prowadzenia gospodarki finansowej, kończąc na regulacjach, bardziej restrykcyjnych niż w stosunku do innych podmiotów gospodarczych, regulujących sposób postępowania w przypadku zakończenia działalności banku. Dodatkowo, analizując obecne regulacje prawne, wyraźnie można wskazać, że prawodawca różnicuje zakres tych ograniczeń ze względu na formę organizacyjno–prawną, w jakiej działa bank. W stosunku do banków spółdzielczych można mówić o ograniczeniach dotyczących wszystkich banków, banków spółdzielczych oraz zrzeszonych banków spółdzielczych<sup>5</sup>. Szczególną rolę legislator przewidział także dla banków zrzeszających, realizujących dodatkowe zadania w obszarze spółdzielczego sektora bankowego, działających jednakże w formie spółek akcyjnych, co sprawia, że pozostaną ona poza obszarem omawianej problematyki. Szczegółowe omówienie zakresu ograniczenia swobody działalności gospodarczej w przypadku banków spółdzielczych przekracza możliwości niniejszego opracowania, w związku z tym możliwe jest jedynie przybliżenie obszarów tych ograniczeń. Rozpoczęcie i prowadzenie działalności przez bank spółdzielczy, tak jak w przypadku innych banków, wymaga zezwolenia Komisji Nadzoru Finansowego. To ona, poprzez udzielenie zezwolenia na utworzenie banku, a następnie na rozpoczęcie działalności przez bank, zatwierdza zakres prowadzonej przez bank spółdzielczy działalności, jego plany działalności, statut, ocenia wartość zgromadzonego kapitału, założycieli banku, a także osoby mające bankiem zarządzać<sup>6</sup>. Ponadto zrzeszone banki spółdzielcze muszą swoją działalność wykonywać na terenie wyznaczonym przez prawodawcę<sup>7</sup>, a zakres samodzielnie wykonywanych przez nie czynności bankowych jest mniejszy niż w przypadku pozostałych banków. W przypadku wszystkich banków prawodawca ogranicza przedmiot ich działalności. Zezwała on bankom jedynie na wykonywanie czynno-

5 Przez zrzeszony bank spółdzielczy autorka rozumie bank spółdzielczy, który obligatoryjnie bądź dobrowolnie działa w zrzeczeniu, na podstawie zawartej przez ten bank spółdzielczy umowy zrzeczenia, z wybranym przez siebie, jednym bankiem zrzeszającym, będąc jego akcjonariuszem (z zastrzeżeniem, że bank spółdzielczy można uznać za zrzeszony bank spółdzielczy jeszcze przed nabyciem minimum jednej akcji banku zrzeszającego pod warunkiem dopełnienia obowiązku nabycia akcji najpóźniej w terminie 6 miesięcy od zawarcia umowy zrzeczenia).

6 W banku spółdzielczym, w odróżnieniu od pozostałych banków, zgody KNF wymaga powołanie jedynie prezesa zarządu banku spółdzielczego, art. 12 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, Dz.U. Nr 119, poz. 1252 ze zm., przywoływanej dalej jako ustawa o funkcjonowaniu banków spółdzielczych bądź u.f.b.s.

7 Zgodnie z art. 5 u.f.b.s. bank spółdzielczy prowadzi działalność na terenie powiatu, w którym znajduje się jego siedziba oraz na terenie powiatów, w których w dniu wejścia w życie ustawy znajdują się jego placówki wykonujące czynności bankowe, o których mowa w art. 6 ust. 1 u.f.b.s. Bank spółdzielczy posiadający fundusze własne wyższe niż równowartość 1.000.000 euro, lecz niższe niż równowartość 5.000.000 euro, może prowadzić działalność na terenie województwa, w którym znajduje się jego siedziba oraz na terenie powiatów, w których znajdują się jego placówki wykonujące czynności bankowe, o których mowa w art. 6 ust. 1 i 3 u.f.b.s.. Natomiast zgodnie z brzmieniem art. 5 ust. 1b u.f.b.s. bank spółdzielczy posiadający fundusze własne równe lub wyższe niż równowartość 5.000.000 euro może prowadzić działalność na obszarze całego kraju (należy przyjąć, że nie chodzi tu o ograniczenie działalności takiego banku do terenu kraju, a jedynie wskazanie, że w stosunku do takiego banku nie obowiązują już takie ograniczenia jak w przypadku pozostałych banków spółdzielczych o niższych funduszach własnych. Nie ma więc przeszkód, by taki bank spółdzielczy prowadził także działalność poza granicami Polski).

ści bankowych (określonych w art. 5 ust. 1 i 2 Prawa bankowego<sup>8</sup>) oraz świadczenie harmonizujących z nimi usług finansowych (określonych w art. 6 Prawa bankowego). W przypadku zrzeszonych banków spółdzielczych ograniczenia te idą jednak znacznie dalej. Zrzeszone banki spółdzielcze mogą wykonywać we własnym imieniu i na własny rachunek czynności wymienione w art. 6 ust. 1 pkt 1 – 12 u.f.b.s. oraz art. 7 u.f.b.s.<sup>9</sup>. Inne czynności mogą wykonywać po uzyskaniu zezwolenia KNF za zgodą banku zrzeszającego (np. prowadzenie skupu i sprzedaży wartości dewizowych). Pozostałe czynności zrzeszony bank spółdzielczy może wykonywać wyłącznie w imieniu i na rachunek banku zrzeszającego, np. emitowanie bankowych papierów wartościowych<sup>10</sup>, otwieranie i potwierdzanie akredytyw, wydawanie instrumentu pieniądza elektronicznego. Prawodawca w stosunku do banków spółdzielczych wprowadza ograniczenia w wykonywaniu czynności bankowych w oparciu o kryterium podmiotowe<sup>11</sup>. Nie wszystkie czynności bankowe zrzeszony bank spółdzielczy można wykonywać z udziałem podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub prowadzących przedsiębiorstwo poza obszarem działania banku spółdzielczego<sup>12</sup>. Prawodawca ogranicza ponadto możliwość powierzania przez bank wykonywania czynności związanych z działalnością bankową (reglamentacja outsourcingu) oraz inne sfery działalności, np. przepisy Prawa bankowego dotyczące sekurytyzacji aktywów bankowych stanowią także wyjątek od zasady swobody wykonywania działalności gospodarczej<sup>13</sup>

Ingerencja władzy publicznej w sferę swobody działalności banków spółdzielczych przejawia się w szczególnie rozbudowanym systemie kontrolno–nadzorczym oraz nakazie zorganizowania kontroli wewnętrznej według norm usta-

8 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665 ze zm. powoływana dalej jako ustawa Prawo bankowe bądź Prawo bankowe.

9 Do czynności tych zaliczyć należy: przyjmowanie wkładów pieniężnych płatnych na żądanie lub z nadejściem oznaczonego terminu oraz prowadzenie rachunków tych wkładów, prowadzenie innych rachunków bankowych, udzielanie kredytów, udzielanie i potwierdzanie gwarancji bankowych, przeprowadzanie bankowych rozliczeń pieniężnych, udzielanie pożyczek pieniężnych, udzielanie pożyczek i kredytów konsumenckich w rozumieniu przepisów odrębnej ustawy, operacje czekowe i wekslowe, wydawanie kart płatniczych oraz wykonywanie operacji przy ich użyciu, nabywanie i zbywanie wierzytelności pieniężnych, przechowywanie przedmiotów i papierów wartościowych oraz udostępnianie skrytek sejfowych, udzielanie i potwierdzanie poręczeń. Dodatkowo zrzeszony bank spółdzielczy, który posiada fundusze własne wyższe niż równowartość 1.000.000 euro (obecnie wszystkie banki spółdzielcze spełniają ten wymóg), może wykonywać czynności polegające na rozliczaniu i umarzaniu pieniądza elektronicznego. Warto w tym miejscu wskazać, że i w tym przypadku prawodawca jest bardziej restrykcyjny w stosunku do zrzeszonych banków spółdzielczych, gdyż instytucja pieniądza elektronicznego (której min. kapitał założycielski wynosi 1.000.000 euro) może wydawać instrument pieniądza elektronicznego, czego zrzeszonym bankom spółdzielczym nie wolno robić we własnym imieniu i na własny rachunek.

10 Przy czym emisja ta dokonuje się w ramach zdolności emisyjnej banku zrzeszającego, M. Michalski, Prawne uwarunkowania tzw. zdolności emisyjnej banków, „Prawo Bankowe” 2003, nr 5, s. 71.

11 Z. Ofiarski, Komentarz do art. 6, (w:) Prawo bankowe, pod red. E. Fojcik–Mastalskiej, wydawnictwo wymiennokartkowe, ZN 45, s. C/37.

12 Czynności bankowe, takie jak: udzielanie kredytów, udzielanie i potwierdzanie gwarancji bankowych, udzielanie pożyczek pieniężnych, udzielanie pożyczek i kredytów konsumenckich, udzielanie i potwierdzanie poręczeń, zrzeszone banki spółdzielcze mogą wykonywać z osobami fizycznymi zamieszkującymi lub prowadzącymi przedsiębiorstwo na terenie działania zrzeszonego banku spółdzielczego lub z osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, a posiadającymi zdolność prawną, mającymi siedzibę lub jednostki organizacyjne na terenie działania zrzeszonego banku spółdzielczego.

13 M. Spyra, Komentarz do art. 92a Prawa bankowego, (w:) F. Zoll (red.), Prawo bankowe, komentarz, t. II, Kraków 2005, s. 20.



wowych. Banki spółdzielcze poddane zostały nadzorowi KNF tak jak wszystkie banki<sup>14</sup>, jednakże nie jest to jedyny podmiot oceniający działalność banku. Banki spółdzielcze obowiązkowo podlegają lustracji. Ustawowy obowiązek przeprowadzania lustracji w każdej spółdzielni, a więc także w banku spółdzielczym, wynika z Prawa spółdzielczego<sup>15</sup>. Lustracji dokonują związek rewizyjny – w spółdzielni, która jest w nim zrzeszona, bądź dowolny związek rewizyjny albo Krajowa Rada Spółdzielcza – w spółdzielni niezrzeszonej w związku rewizyjnym<sup>16</sup>. Prawodawca wprowadza także obowiązek przekazania wniosków wynikających z przeprowadzonej lustracji KNF oraz bankowi zrzeszającemu (wówczas gdy lustrowany jest zrzeszonym bankiem spółdzielczym) informacji o stwierdzonych podczas lustracji nieprawidłowościach, co należy uznać za element systemu kontrolno-nadzorczo działalności banków spółdzielczych, swego rodzaju normę ostrożnościową<sup>17</sup>. W stosunku do zrzeszonych banków spółdzielczych prawodawca wprowadza jeszcze jeden podmiot kontrolujący działalność tych banków, jakim jest bank zrzeszający. Zgodnie z art. 19 ust. 2 pkt 5 i 6 u.f.b.s. kontroluje on zgodność działalności zrzeszonych banków spółdzielczych z postanowieniami umowy zrzeszenia, przepisami prawa i statutami, a w uzasadnionych przypadkach występuje do Komisji Nadzoru Finansowego o zastosowanie środków nadzorczych<sup>18</sup>. Podmiotem zewnętrznym dokonującym kontroli banków, w tym banków spółdzielczych, ale tylko w zakresie prawidłowości oraz rzetelności i jasności przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej w bilansie banku, jak też wyniku finansowym badanej jednostki, jest biegły rewident. Zgodnie z art. 15 ust.3 u.f.b.s. badanie sprawozdań finansowych może wykonywać także związek rewizyjny na rzecz zrzeszonych w nim banków spółdzielczych<sup>19</sup>.

Ingerencja prawodawcy ma miejsce także w obszarze kontroli wewnętrznej. Ustawodawca nakłada na banki obowiązek stworzenia systemu zarządzania (zbioru zasad i mechanizmów odnoszących się do procesów decyzyjnych, zachodzących w banku oraz do oceny prowadzonej działalności bankowej). W ramach systemu zarządzania w banku musi funkcjonować co najmniej: system zarządzania

14 Szerzej na temat nadzoru nad bankami spółdzielczymi: E. Rutkowska, A. Zalcewicz, Nadzór nad zrzeszonymi bankami spółdzielczymi, PUG 2008, nr 8, s. 16 – 25.

15 Ustawa z dnia 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze, tekst jedn. Dz.U. z 2003 r., Nr 188, poz. 1848 ze zm. powoływana dalej jako Prawo spółdzielcze.

16 Art. 91 § 3 Prawa spółdzielczego.

17 Por. J. Bańka, Komentarz do artykułu S. Barana, Landszaft spółdzielczy z lustracją w tle, „Nowoczesny Bank Spółdzielczy” 2006, nr 1, s. 17.

18 Przewidzianych w art. 138 i 141 ustawy Prawo bankowe.

19 Związki te muszą spełniać łącznie następujące wymagania: zatrudniać do badania sprawozdań finansowych biegłych rewidentów oraz posiadać w składach zarządów co najmniej jednego biegłego rewidenta, z tym że opinię i raport z badania (przeгляdu) sprawozdania finansowego podpisują, w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, wyłącznie członkowie zarządu będący biegłymi rewidentami (Art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 31, poz. 359 ze zm.). Obecnie zgodnie z projektem z dnia 22 sierpnia 2008 r. ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych mają być firmy audytorskie (art. 47 projektu), banki zaś mają zostać zaliczone do tzw. jednostek zainteresowania publicznego i w stosunku do nich firmy audytorskie będą obowiązywać szczególne wymogi w zakresie tzw. czynności rewizji finansowej.

ryzykiem oraz system kontroli wewnętrznej<sup>20</sup>. Tak więc kontrolę wewnętrzną sprawuje nie tylko statutowy organ banku (rada nadzorcza), ale także obowiązkowo w banku musi działać komórka organizacyjna przeprowadzająca audyt wewnętrzny<sup>21</sup>. Wyjątkiem w tym zakresie są zrzeszone banki spółdzielcze. W bankach tych bowiem kontrola wewnętrzna może być także wykonywana przez bank zrzeszający na zasadach określonych w umowie zrzeszenia<sup>22</sup>. Zrzeszony bank spółdzielczy może więc dokonać wyboru pomiędzy samodzielnym utworzeniem komórki audytu wewnętrznego a powierzeniem tej kontroli bankowi zrzeszającemu (o ile umowa zrzeszenia przewiduje taką możliwość i określa zasady jej wykonywania). Do banków spółdzielczych są stosowane również ograniczenia w zakresie zrzeszania<sup>23</sup>, łączenia i podziału. Przede wszystkim banki spółdzielcze, których fundusze własne są mniejsze niż równowartość w złotych 5.000.000 euro muszą obowiązkowo zrzeszyć się z jednym z banków zrzeszających. Nakłada na nie dalsze obowiązki, jak chociażby konieczność podpisania umowy zrzeszenia, nabycia akcji banku zrzeszającego, poddania się kontroli banku zrzeszającego, uzyskiwania zgód na rozszerzenie działalności lub wykonywanie niektórych czynności etc.

W zakresie łączenia, tak jak w przypadku banków działających w innych formach organizacyjno-prawnych, obowiązujące regulacje prawne zezwalają na dokonanie połączenia banków spółdzielczych jedynie przez inkorporację i tylko z innym bankiem. Jak wskazuje się w doktrynie, wola prawodawcy ograniczenia swobody działalności gospodarczej przejawia się tu także w uzależnieniu skuteczności składanych oświadczeń woli, w związku z połączeniem banków, od zgody organu nadzoru bankowego<sup>24</sup>. W odróżnieniu od innych banków, a także spółdzielni, banki spółdzielcze nie mogą podlegać podziałowi<sup>25</sup>.

Ingerencja prawodawcy przejawia się również w procedurach zakończenia działalności bankowej. Przykładowo zakończenie tej działalności może nastąpić nie tylko w wyniku dobrowolnej decyzji organów banku czy w związku z niewypłacalnością, ale także poprzez przymusową likwidację administracyjną<sup>26</sup>. Za ograniczenie swobody działalności gospodarczej należy niewątpliwie uznać konieczność wdrażania postępowania naprawczego, poddania go nadzorowi KNF, przymusowe zawieszenie działalności banku, a także szczególne postępowanie w przypadku upadłości banku<sup>27</sup>.

20 Art. 9 Prawa bankowego.

21 Art. 9d Prawa bankowego.

22 Art. 10 Prawa bankowego.

23 Wolność zrzeszania się wynika z art. 12 Konstytucji.

24 D. Fuchs, Przejęcie banku, (w:) W. Pyziół (red.), Encyklopedia Prawa Bankowego, Warszawa 2001, wydawnictwo wymiennokartkowe, ZN 5, s. 578–5.

25 Art. 124b Prawa bankowego.

26 Przykładowo w związku z nierealizowaniem nakazów bądź zakazów wydanych przez organ nadzoru bankowego, KNF może uchylić zezwolenie na utworzenie banku i podjąć decyzję o likwidacji banku, art. 138 ust. 3 Prawa bankowego.

27 Regulowane w art. 426 do art. 459<sup>1</sup> ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo naprawcze i upadłościowe, Dz.U. Nr 60, poz. 535.

Działalność banków doznaje także ograniczeń w zakresie swobody prowadzenia gospodarki finansowej (konieczność tworzenia rezerw, posiadania kapitału o odpowiedniej wartości i strukturze, przestrzeganie norm ostrożnościowych, itd.). Wprowadzony został także obowiązek przynależności do obowiązkowego systemu gwarantowania depozytów<sup>28</sup>. Omawiane ograniczenia wprowadzane są w różnych ustawach. Podmiotem wyłącznie uprawnionym do ograniczenia zakresu korzystania z konstytucyjnych wolności i praw jest bowiem parlament<sup>29</sup>. Do najważniejszych, w przypadku banków spółdzielczych, należą ustawa Prawo bankowe oraz ustawa o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się w bankach zrzeszających, choć ograniczenia te można wyprowadzać także z wielu innych ustaw. Spełniony zostaje w tym przypadku wymóg art. 22 Konstytucji. Powstaje natomiast pytanie, na ile w takim razie możliwe jest wprowadzanie ograniczeń w aktach podstawowych. Odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, warto wskazać, że z postanowień Konstytucji wywodzi on nakaz poprawności legislacyjnej. Nakaz ten oznacza, że nie może w systemie prawa powszechnie obowiązującego pojawiać się żadna regulacja podustawowa, która nie znajduje bezpośredniego oparcia w ustawie i która nie służy jej wykonaniu, stosownie do modelu określonego w art. 92 ust. 1 Konstytucji. W tym sensie wyłączność ustawy nabrała pełnego charakteru. Nie ma materii, w której mogłyby być stanowione regulacje podstawowe (o charakterze powszechnie obowiązującym) bez uprzedniego ustawowego ich unormowania<sup>30</sup>. W związku z tym ponownego rozważenia wymaga kwestia ingerencji w działalność banków na podstawie uchwał KNF. W literaturze wielokrotnie podnoszono fakt, że prawodawca uprawnia KNF do wydawania uchwał, których materia regulacji wskazuje na ich normatywny charakter i jest przejawem publicznoprawnej ingerencji w działalność banków<sup>31</sup>. Problemem tym zajmował się także Trybunał Konstytucyjny<sup>32</sup>, jednakże w kontekście art. 87 ust. 1 Konstytucji (a więc zamkniętego katalogu źródeł powszechnie obowiązującego prawa)<sup>33</sup>. Zgodność tych aktów z Konstytucją należałoby także rozpatrzyć w kontekście wpływu na swobodę wolności gospodar-

28 Obowiązek ten wprowadzony został ustawą z dnia 14 grudnia 1994 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, tekst jedn. Dz.U. z 2007 r., Nr 70, poz. 474 ze zm.

29 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 2004 r., K 45/02, OTK-A 2004, z. 4, poz. 30.

30 Wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 marca 1998 r., K 40/97OTK 1998, z. 2, poz. 12, 9 listopada-1999 r., K. 28/98, OTK 1999, z. 7, poz. 156, i 8 stycznia 2008 r., P 35/06, Dz.U. z 2008 r. Nr 7, poz. 40.

31 M. Kulesza, Źródła prawa i przepisy administracyjne w świetle nowej Konstytucji, PIP 1998, nr 2, s. 12 i n.; C. Kosikowski, Akty wykonawcze w prawie bankowym jako problem konstytucyjny, (w:) Konstytucja, urząd, system finansowy państwa, Warszawa 1999, s. 384; R. Tupin, Status prawny i kompetencje prawotwórcze organów NBP i KNB, PUG 1998, nr 7-8, s. 9, L. Góral, M. Karlikowska, K. Koperkiewicz-Mordel, Polskie prawo bankowe, Warszawa 2000, s. 26-27, Prawo bankowe w zarysie, pod red. E. Fojcik - Mastalskiej, Wrocław 2004, s. 20, Z. Ofiarski, Prawo bankowe, Warszawa 2008, s. 29-30, L. Góral, Charakter prawny uchwał KNB, (w:) Prawo bankowe. Komentarz, M. Bączyk, E. Fojcik-Mastalska, L. Góral, J. Pisuliński, W. Pyziół, Warszawa 2007, s. 682-687.

32 Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r., K 25/99, OTK 2000, z. 5, poz. 141.

33 Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, zgodnie z art. 93 Konstytucji, uchwały i zarządzenia mogą być źródłem jedynie prawa wewnętrznego. Trybunał Konstytucyjny, przyjmując szersze rozumienie „organizacyjnej podległości”, polegające na uznaniu, że może ona obejmować, poza „hierarchicznym podporządkowaniem” w znaczeniu przyjętym w prawie administracyjnym, także więź ustrojowo-prawną, uznał dopuszczalność wydawania takich aktów przez NBP.

czej. Nie ulega wątpliwości, że kompetencje, dla przykładu, chociażby w zakresie możliwości ustanawiania wiążących banki norm płynności oraz innych norm dopuszczalnego ryzyka działalności bankowej ograniczają swobodę działalności banków. Nie kwestionując wartości tych aktów dla efektywnego wykonywania nadzoru, która jest niewątpliwa, koniecznym byłoby wprowadzenie zmian, które pozwoliłyby na stanowienie prawa w tym zakresie w zgodzie z Konstytucją.

## 2. Przywileje bankowe

O ile Konstytucja pozwala na uzasadnienie ograniczenia swobody działalności gospodarczej wobec banków, o tyle przyznanie bankom szczególnych uprawnień budzi wiele kontrowersji.

W oparciu o poglądy doktryny oraz na podstawie Prawa bankowego, a także przepisów innych ustaw, należy uznać, że obecnie funkcjonują w Polsce następujące przywileje bankowe:

- zastrzeżenie możliwości świadczenia niektórych usług wyłącznie dla banków bądź przede wszystkim dla banków (monopol banków w zakresie wykonywania czynności bankowych, w tym przyjmowania depozytów, wyłączność w zakresie pełnienia funkcji reprezentanta obligatariuszy<sup>34</sup>, trasata w obrocie czekowym<sup>35</sup>, uprawnienie do pełnienia roli depozytariusza funduszu inwestycyjnego<sup>36</sup> oraz depozytariusza funduszu emerytalnego<sup>37</sup>),
- przymus korzystania z niektórych usług banku (obowiązek: posiadania rachunku bankowego<sup>38</sup>, dokonywania płatności składek za pośrednictwem

34 Art. 31 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 120, poz. 1300 ze zm.) stanowi, że funkcję banku – reprezentanta może pełnić wyłącznie bank posiadający kapitał własny w wysokości nie niższej niż 10.000.000 euro, utworzony w formie spółki akcyjnej lub bank państwowy.

35 Art. 3 ustawy z dnia 28 kwietnia 1936 r. Prawo czekowe, Dz.U. Nr 37, poz. 283 ze zm.

36 Art. 71 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. Nr 146, poz. 1546 ze zm.) stanowi, że umowę o prowadzenie rejestru aktywów funduszu można zawrzeć wyłącznie z: bankiem krajowym, którego fundusze własne wynoszą co najmniej 100.000.000 zł; oddziałem instytucji kredytowej, posiadającym siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli fundusze przydzielone do dyspozycji tego oddziału wynoszą co najmniej 100.000.000 zł, albo Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych Spółka Akcyjna. Tak więc tylko te podmioty mogą być depozytariuszami funduszu inwestycyjnego.

37 Art. 158 ust. 1 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r., Nr 159, poz. 1667 ze zm.) stanowi, że depozytariuszem może być bank, który: jest bankiem krajowym w rozumieniu ustawy – Prawo bankowe; posiada fundusze własne w wysokości stanowiącej równowartość w złotych co najmniej 100.000.000 euro, o ile przedmiotem przechowywania mają być aktywa otwartego funduszu, lub 30.000.000 euro, o ile przedmiotem przechowywania mają być aktywa pracowniczego funduszu; a jednocześnie spełnia pozostałe wymogi dotyczące braku wskazanych w ustawie powiązań pomiędzy nim a funduszem. Przy czym depozytariuszem może być także Krajowym Depozytem Papierów Wartościowych Spółka Akcyjna o ile spełnia warunki określone we wskazanej ustawie.

38 Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.) dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku bankowego przedsiębiorcy w każdym przypadku, gdy: stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15.000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski ostatniego

banku<sup>39</sup>, zawarcia umowy o przechowanie aktywów funduszy z wybranym przez fundusz bankiem {tzw. umowa kustodialna<sup>40</sup>};

- ułatwienia w zakresie zabezpieczenia, dochodzenia i realizacji wierzytelności (potrącenie bankowe, hipoteka bankowa, bankowy tytuł egzekucyjny, bankowy tytuł zabezpieczenia<sup>41</sup>, zabezpieczenie roszczeń banku wynikających z zastawu rejestrowego przez ustanowienie zarządu nad majątkiem zastawcy<sup>42</sup>, uprzywilejowanie wierzytelności bankowych w postępowaniu nakazowym<sup>43</sup>),
- pozostałe (tajemnica bankowa, urzędowa moc dokumentów bankowych)<sup>44</sup>.

Nie wszystkie z tych przywilejów są udziałem banków spółdzielczych, o czym przesądza np. wielkość funduszy własnych. W jednym tylko przypadku prawodawca wyraźnie wyłącza możliwość korzystania z „przywileju” bankowego, dotyczy to pełnienia funkcji reprezentanta obligatariuszy przez bank spółdzielczy, co może budzić pewne wątpliwości z uwagi na nieuzasadnioną dyskryminację banków spółdzielczych w tym zakresie.

Należy jednak wskazać, że choć pod pojęciem przywilej rozumie się szczególne uprawnienie, prawo korzystania ze szczególnych względów w pewnym zakresie<sup>45</sup> i faktycznie niektóre przywileje powodują, że beneficjentem przyznania uprawnień czy też nałożenia obowiązków jest bank, to jednak regulacje te zo-

---

dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym dokonano transakcji. Należy jednak wskazać, że przedsiębiorca będący członkiem spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej może realizować obowiązek określony w art. 22 ust. 1 omawianej ustawy za pośrednictwem rachunku w tej spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. Także zgodnie z art. 61 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005, Nr 8, poz. 60 ze zm.) zapłata podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje w formie polecenia przelewu, z wyjątkami określonymi w tejże ustawie. Tak więc również z ustawy ordynacja podatkowa wynika obowiązek posiadania rachunku bankowego przez niektóre podmioty.

39 Zgodnie z art. 47 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.) należności z tytułu składek na: ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych płatnik składek zobowiązany jest opłacać w formie bezgotówkowej w drodze obciążenia rachunku bankowego płatnika składek. Przepisu tego nie stosuje się do płatników składek będących osobami fizycznymi, jeżeli nie prowadzą pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o działalności gospodarczej lub innych przepisów szczególnych.

40 Co wynika z art. 22 ustawy o funduszach inwestycyjnych oraz art. 12 ustawy o organizacji i o funkcjonowaniu funduszy emerytalnych.

41 Zgodnie z art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 1996 r. o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów (Dz.U. Nr 149, poz. 103 ze zm.) w celu zabezpieczenia roszczeń wynikających z zastawu rejestrowego banki mają prawo wystawiania bankowych tytułów zabezpieczenia, gdy zgodnie z przepisami prawa bankowego przysługuje im prawo wystawiania bankowego tytułu egzekucyjnego.

42 Zgodnie z art. 33 ustawy z dnia 6 grudnia 1996 r. o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów jeżeli na rzecz banku jako zabezpieczenie ustanowiono zarząd nad całością lub poszczególnymi składnikami majątku zastawcy, będzie on wykonywany stosownie do wniosku banku bądź według przepisów o zarządzie w toku egzekucji z nieruchomości, bądź według zasad określonych w umowie zastawniczej, jeżeli umowa ta możliwość taką przewiduje.

43 Art. 485 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego. Dz.U. Nr 43, poz. 296 ze zm.

44 Na podstawie A. Janiak, *Przywileje bankowe w prawie polskim*, Kraków 2003.

45 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, Warszawa 1979, s. 1065.

stały wprowadzone przez prawodawcę za względu na ważny interes publiczny, a nie interes banków<sup>46</sup>. Do takich przywilejów należy zastrzeżenie możliwości świadczenia niektórych usług wyłącznie dla banków bądź przede wszystkim dla banków. W szczególności dotyczy to przyjmowania wkładów oraz gromadzenia środków pieniężnych. Jest to uprawnienie nierozdzielnie łączone z działalnością banków<sup>47</sup>, a jego uzasadnieniem jest potrzeba zapewnienia ochrony środków powierzonych bankom pod jakimkolwiek tytułem zwrotnym. Również w przypadku pozostałych usług ważny interes publiczny, w postaci konieczności zapewnienia profesjonalizmu usług, obsługi przez podmiot wiarygodny, stabilny, poddany szczególnemu nadzorowi ze strony państwa, a tym samym dający rękojmię rzetelnego wykonania powierzonych mu zadań powoduje, że nie ma wątpliwości co do tego, że regulacje te mają służyć nie tyle samym bankom, co ochronie podmiotów słabszych i z założenia mniej doświadczonych na rynku finansowym. Podobnym przykładem w tym zakresie są przywileje związane z nałożeniem przymusu na innych uczestników obrotu do korzystania z niektórych usług banku. Jak wskazuje się w orzecznictwie i doktrynie, uzasadnieniem wprowadzenia takich obowiązków jest interes państwa, w tym interes fiskalny państwa<sup>48</sup> czy też ochrona słabszych podmiotów (w tym przypadku inwestorów)<sup>49</sup>. Natomiast tajemnicę bankową powinno się rozpatrywać w kontekście realizacji konstytucyjnej zasady ochrony prywatności<sup>50</sup>. Prawo to należy rozumieć jako prawo każdego człowieka do zachowania w tajemnicy informacji o swoim życiu prywatnym. Zapewnienie należytej ochrony konstytucyjnej prawu do prywatności jest koniecznym elementem demokratycznego państwa prawnego, choć jak inne prawa oraz wolności jednostki, prawo do prywatności nie ma charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniom<sup>51</sup>.

Problematyczne pozostają jednak przywileje związane z ułatwieniem w zakresie zabezpieczenia, dochodzenia i realizacji wierzytelności, a także nadania mocy urzędowej dokumentom bankowym. Budzą one wiele kontrowersji, gdyż jak się wskazuje w doktrynie, są sprzeczne z obowiązującym porządkiem konstytucyjnym<sup>52</sup>. Niemniej jednak choć w literaturze podnosi się, że wydane w 1995 roku orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w sprawie konstytucyjności przy-

46 A. Janiak, *Przywileje bankowe w prawie polskim*, Kraków 2003, s. 96–97.

47 Nie tylko w Polsce, ale w innych porządkach prawnych, por. dyrektywa 2006/48/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia działalności przez instytucje kredytowe (wersja preredagowana), Dz.U.UE.L.06.177.1 ze zm.

48 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, z. 1, poz. 12.

49 A. Janiak, *Przywileje bankowe...*, s. 86.

50 A. Jurkowska, *Tajemnica bankowa jako środek ochrony prawa do prywatności*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, Tom XIII, s. 234 i n.; G. Gorczyński, *Sąd cywilny a tajemnica bankowa – uwagi na tle uchwały Sądu Najwyższego z 7 grudnia 2006 r. (II CZP 88/06)*, „Prawo Bankowe” 2007, nr 12, s. 48 i n.

51 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997, z. 2, poz. 23 i wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 maja 1998 r., U 5/97, OTK 1998, z. 4, poz. 46.

52 A. Janiak, *Przywileje bankowe...*, s. 197, L. Leoński, *Glosa do orzeczenia TK z 16 maja 1995 r.*, K 12/93, „Glosa” 1995, nr 12, s. 12 i n.

wilejów bankowych<sup>53</sup> należy uznać za nieaktualne<sup>54</sup>, to Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 26 stycznia 2005 r. ponownie nie podzielił opinii, że ustawodawca, przyznając bankom prawo wystawiania tytułów egzekucyjnych, wyposażył podmioty prawa prywatnego w uprawnienia władcze przysługujące co do zasady wyłącznie państwu<sup>55</sup>.

## Wnioski

Konstytucja jako akt normatywny o najwyższej mocy prawnej stwarza podstawy formalne (kompetencyjne) systemu prawa. Wyrażone w niej zasady prawa mają charakter prawnie wiążący i wyznaczają kierunki prawodawstwa, interpretacji przepisów prawnych oraz kierunek stosowania wyinterpretowanych norm w ramach pozostawionych luzów decyzyjnych<sup>56</sup>. Jak wskazuje się w literaturze, Konstytucja formułuje także pewien system wartości, na których winien opierać się porządek prawny<sup>57</sup>.

Jedną z zasad, wyrażonych w art. 20 Konstytucji, jest zasada swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ona pewien zespół norm konstytucyjnych, wyznaczających przede wszystkim ustawodawcy, ale także władzom publicznym, zakazy arbitralnej ingerencji w sferę zachowań podmiotów gospodarczych<sup>58</sup>. Niemniej jednak zasada swobody prowadzenia działalności gospodarczej nie ma charakteru absolutnego<sup>59</sup>. Zgodnie z Konstytucją dopuszczalne jest bowiem ograniczanie tej swobody, jak stanowi *expressis verbis* prawodawca, tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Warto przy tym zwrócić uwagę na dwie kwestie. Po pierwsze, prawodawca nie ma całkowitej swobody w określaniu rodzaju chronionego interesu. Przy ustaleniu jego treści muszą być brane pod uwagę inne regulacje konstytucyjne, a także hierarchia wartości wynikająca z koncepcji demokratycznego państwa prawnego<sup>60</sup>. Oznacza to także konieczność formułowania ograniczeń w sposób czyniący zadość wymaganiom konstytucyjnym. Ograniczenie prawa bądź wolności może więc nastąpić tylko w ustawie, jeżeli przemawia za tym inna norma, zasada lub wartość konsty-

53 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 maja 1995 r., K 12/93, OTK 1995, z. 1, poz. 14. W swoim orzeczeniu TK uznał, że nie są niezgodne z konstytucją nadane bankom przywileje polegające na dokonywaniu własną decyzją potrąceń ze swego długu wierzytelności przed terminem jej płatności, wyposażenie dokumentów bankowych w moc prawną dokumentów urzędowych, a także, już obecnie nieistniejący, przywilej wystawiania tytułów wykonawczych bez potrzeby uzyskiwania sądowych klauzul wykonalności.

54 A. Janiak, Nietrafność i nieaktualność orzeczenia TK z 1995 r. o zgodności przywilejów bankowych z Konstytucją, PS 2001, nr 5, s. 18 i n.

55 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 stycznia 2005 r., P 10/04, OTK-A 2005, z. 1, s. 7.

56 S. Wronkowska, W sprawie bezpośredniego stosowania Konstytucji, PIP 2001, z. 9, s. 4 i n.; B. Nita, Bezpośrednie stosowanie konstytucji a rola sądów w ochronie konstytucyjności prawa, PIP 2002, z. 9, s. 39.

57 S. Wronkowska, W sprawie bezpośredniego stosowania Konstytucji, PIP 2001, z. 9, s. 4 i n.

58 J. Ciapała, Konstytucyjna zasada wolności działalności gospodarczej, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 2001, nr 4, s. 15.

59 M.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 marca 2008 r., SK 17/05, OTK-A 2008, z. 2, poz. 29.

60 Wyrok TK z 26 marca 2007 r., K 29/06, OTK-A 2007, z. 3, poz. 30.

tuczyna, a stopień tego ograniczenia musi pozostać w odpowiedniej proporcji<sup>61</sup> do rangi interesu, któremu ograniczenie to ma służyć<sup>62</sup>.

Po drugie, jak rozstrzygnął Trybunał Konstytucyjny, w zakresie regulowania ograniczenia wolności działalności gospodarczej sformułowanie „tylko w drodze ustawy” wskazuje na wolę ustrojodawcy, że do ograniczenia wolności dojść może w każdym razie przy wykorzystaniu ustawy, bez której konstruowanie ograniczenia w ogóle nie może mieć miejsca, ale która może jedynie legitymować ograniczenie dokonane na podstawie ustawy w rozporządzeniu<sup>63</sup>. Jednakże przy regulowaniu wolności działalności gospodarczej zakres materii pozostawionych do unormowania w rozporządzeniu musi być węższy niż zakres ogólnie dozwolony na tle art. 92 ust. 1 Konstytucji, a unormowanie ustawowe powinno odpowiadać zasadzie określoności<sup>64</sup>.

Nie ma wątpliwości, że wprowadzenie ograniczeń swobody działalności gospodarczej banków znajduje uzasadnienie w konieczności zapewnienia ochrony środkom powierzonym bankom pod jakimkolwiek tytułem zwrotnym. To właśnie zapewnienie bezpieczeństwa powierzonym środkom jest jedną z głównych przyczyn wysokich wymagań organizacyjnych stawianych bankom, ograniczenia przez prawodawcę zakresu wykonywania działalności gospodarczej, poddania ich działalności nadzorowi bankowemu oraz innym wyspecjalizowanym instytucjom nadzoru lub kontroli, a także przymusowego ubezpieczenia lokat bankowych (poprzez Bankowy Fundusz Gwarancyjny) oraz innym ograniczeniom. Niektóre z wprowadzonych ograniczeń w działalności bankowej uzasadnia także, wyrażona w art. 76 Konstytucji, zasada zapewnienia przez władze publiczne ochrony konsumentom. Jest to zasada, którą niewątpliwie państwo powinno kierować się w swej polityce, a z której wynikają określone obowiązki, które muszą znaleźć konkretyzację w ustawach zwykłych<sup>65</sup>.

W przypadku banków spółdzielczych zakres ograniczeń swobody działalności gospodarczej jest większy niż w przypadku pozostałych banków, zwłaszcza jeśli chodzi o zrzeszone banki spółdzielcze<sup>66</sup>. Część tych ograniczeń można uzasadnić koniecznością zapewnienia ochrony depozytów powierzonych bankom.

61 Jak wskazywał wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny, z Konstytucji wynika zasada proporcjonalności przy wprowadzaniu ograniczeń praw, co oznacza zakaz naruszania istoty prawa chronionego, a także nakaz wyboru spośród możliwych środków działania tych najmniej uciążliwych dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwych w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK 2000, z. 1, poz. 3; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2000 r., K 33/99, OTK 2000, z. 6, poz. 188; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., K 24/03, OTK-A 2004, z. 4, poz. 33.

62 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997, z. 2, poz. 23 i wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 maja 1998 r., U 5/97, OTK 1998, z. 4, poz. 46.

63 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 lipca 2006 r., P 24/05, OTK-A 2006, z. 7, poz. 87.

64 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 kwietnia 2001 r., U 7/00, OTK 2001, z. 3, poz. 5.

65 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., K 11/99, OTK 2000, z. 1, poz. 3; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 czerwca 1999 r., K 34/98, OTK 1999, z. 5, poz. 94.

66 Szerzej na temat ograniczeń w działalności zrzeszonych banków spółdzielczych: A. Zalcewicz, Wolność gospodarcza w kontekście działalności zrzeszonych banków spółdzielczych, (w:) E. Cała-Wacinkiewicz, D. Wacinkiewicz (red.), Prawne aspekty wolności. Zbiór Studiów, Toruń 2008, s. 313–323.



Niższe fundusze własne banków spółdzielczych można uznać za wystarczającą podstawę do nałożenia obowiązku zrzeszania się czy też ograniczenia ich działalności w zakresie terytorialnym, podmiotowym, a także przedmiotowym. Inaczej jest w przypadku zakazu podziału banków spółdzielczych czy wyłączeniu możliwości wykonywania przez banki spółdzielcze funkcji reprezentanta obligatariuszy. Forma organizacyjno-prawna nie powinna w tym przypadku decydować o ograniczeniu prawa do reorganizacji podmiotów czy możliwości świadczenia usług (jeśli spełnione są inne wymagania, przede wszystkim bank posiada odpowiednio wysokie fundusze własne). Twierdzenie takie jest jak najbardziej zasadne w oparciu o konstytucyjną zasadę równości. Zgodnie z tą zasadą, podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną, powinny być traktowane równo, bez zróżnicowania dyskryminującego, jak i uprzywilejowywania<sup>67</sup>.

Postanowienia Konstytucji nie dają natomiast podstaw do uznania, że banki, z racji szczególnej roli, jaką pełnią, powinny, a nawet mogłyby być w jakikolwiek sposób uprzywilejowywane. To co przyjęto określać w literaturze przedmiotu mianem przywilejów bankowych w większości przypadków nie ma takiego charakteru. Jest wyrazem ochrony prawodawcy określonych wartości konstytucyjnych, jak np. prawa do prywatności, choć niewątpliwie przynosi bankom pewne korzyści.

Pozostaje jednak faktem, że niektóre z regulacji dają bankom szczególne uprawnienia, których nie posiadają inne podmioty. Dotyczy to przywilejów związanych z ułatwieniem w zakresie zabezpieczenia, dochodzenia i realizacji wierzytelności, a także nadania mocy urzędowej dokumentom bankowym. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, są one pozostałością po minionym ustroju społeczno-gospodarczym, nie są znane w innych systemach prawnych, nie przysługują np. NBP jako bankowi centralnemu, a przede wszystkim są sprzeczne z Konstytucją<sup>68</sup>. Ten ostatni argument powinien mieć decydujące znaczenie i przesądzić o zmianie tych regulacji przez prawodawcę.

67 M.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2000 r. K 23/99. OTK 2000, z. 3, poz. 89; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 lutego 2002 r. SK 29/01. OTK-A 2002, z. 1, poz. 5; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r. K 47/01. OTK-A 2002, z. 1, poz. 6.

68 A. Janiak, *Przywileje bankowe...*, s. 197.

# PIENIĄDZ JAKO WARTOŚĆ KONSTYTUCYJNA

DAMIAN CYMAN

Spośród wszystkich instytucji znanych prawu finansowemu niewątpliwie najstarszą i budzącą najwięcej kontrowersji jest pieniądz. Od początków jego powstania nieustannie zmieniał się i kształtował. Wychodząc od początkowej wymiany barterowej, poprzez pieniądz towarowy, kruszcowy, papierowy czy wreszcie elektroniczny, zmieniało się nie tylko jego oddziaływanie na gospodarkę, ale również na więzi społeczne, moralność, filozofię, etykę. Jak dotąd, nie powstała spójna teoria dotycząca pieniądza, nie ustalono również jego wyczerpującej definicji, która uwzględniałaby wszystkie jego cechy. Jest to spowodowane po części tym, że fenomen pieniądza wykracza daleko poza każdą z nauk, oddziałując na wielu płaszczyznach na życie człowieka, kształtowanie się społeczeństwa, a nawet rozwój cywilizacji. Każda nauka, w której obrębie zainteresowań znajduje się pieniądz, w sposób odrębny kształtuje jego pojęcie. Najwięcej torii dotyczących pieniądza zaprezentowano w nauce ekonomii. Można wyróżnić wśród nich dwa podstawowe nurty: teorię metalistyczną oraz teorie nominalistyczne. Pierwsza z nich istotę pieniądza opiera na wartości materiału, z którego moneta jest wykonana. Dominowała ona we wczesnych etapach rozwoju pieniądza, z czasem przestała wyjaśniać w sposób prawidłowy funkcjonowanie pieniądza fiducyjnego, np. banknotów, opartego na wierze w jego wartość i niemającego odzwierciedlenia w wartości materiału, z którego został zrobiony. Reprezentanci tej teorii z czasem zaczęli akcentować potrzebę choćby częściowego pokrycia emitowanych pieniędzy w złocie lub rezerwach walutowych wymienialnych na złoto. Teorie nominalistyczne istotę pieniądza wywodzą nie z materiału, z którego jest on wykonany<sup>1</sup>, ale z powszechnie uznawanej, abstrakcyjnej wartości<sup>2</sup>. Pieniądz to tylko nazwa (z łacińskiego *nomen*) abstrakcyjnej jednostki obrachunkowej, nadana aktem prawnym państwa. Podstawą systemu pieniężnego miała być ziemia, ilość towarów na rynku lub decyzja państwa (propozycje J. Lawa, M. Mongina oraz G. Knappa). Przy-

1 Nominalistyczna teoria pieniądza odrywała pieniądz od metalu, z którego był wykonany, ponieważ w systemie pieniądza kruszcowego nie występują mechanizmy regulujące ilość pieniądza w zależności od popytu na niego. Postulowała tworzenie pieniądza z materiałów nieposiadających wartości.

2 „To, czy pieniądz w sensie materialnym przybiera postać muszli mięczaków, metali szlachetnych, papierosów, czy zadrukowanego papieru, ma z punktu widzenia jego istoty, jego funkcji oraz jego funkcjonowania znaczenie drugorzędne; wybór materiału należy co najwyżej od jego naturalnej lub zadekretowanej rzadkości, przede wszystkim jednak do pokładanego w nim powszechnie zaufania, które żadną miarą nie musi być oparte na wartości samego materiału pieniężnego [...]”, P. Schaal, Pieniądz i polityka pieniężna, Warszawa 1996, s. 24.

kładami teorii nominalistycznych mogą być teoria konwencyjna<sup>3</sup>, państwowa teoria pieniądza<sup>4</sup> i teoria asygnatowa<sup>5</sup>.

Szczególnie rozwinięta została klasyczna teoria pieniądza<sup>6</sup>, która początkowo opierała się na aksjomacie neutralności pieniądza<sup>7</sup>, który nie wpływa na rynek, a jest jedynie miernikiem wartości<sup>8</sup>. Pieniądz był jedynie neutralnym, abstrakcyjnym wyznacznikiem cen<sup>9</sup>. Teoria klasyczna była podstawą dla sformułowania nowej teorii pieniądza przez J.M. Keynesa, który podważył jej poglądy, przede wszystkim aksjomat pełnego wykorzystania wszystkich czynników produkcji oraz przyjęcie neutralności pieniądza, jako niewpływającego na przebieg realnych procesów gospodarczych, takich jak produkcja, konsumpcja czy inwestycje. W ujęciu Keynesa pieniądz jest aktywnym czynnikiem wywierającym wpływ na przebieg procesów realnych. Dokonuje się to przede wszystkim poprzez popyt na pieniądz, zgodnie ze sformułowaną przez niego teorią procentu. Stopa procentowa uznana została za kategorię pieniężną, wynagrodzenie za rezygnację z płynności pieniądza. Do teorii klasycznej nawiązuje również neoklasyczna teoria pieniądza. W przeciwieństwie do niej nie wprowadza aksjomatu neutralności pieniądza. Bada natomiast warunki, w których pieniądz zachowywałby neutralność i nie wywierał wpływu na przebieg procesów gospodarczych. Jednym z najbardziej znanych teoretyków tej koncepcji był D. Patinkin. W jego ujęciu rynek towarów i usług jest rynkiem pieniężnym, na którym występuje popyt na pieniądz. Zrównanie popytu z podażą następuje na rynku pieniężnym. Na rozumienie pieniądza w ekonomii ogromny wpływ wywar-

3 Oparta na założeniu, że pieniądz nie ma charakteru towarowego, nie posiada sam z siebie żadnej wartości materialnej. Źródło wartości pieniądza tkwi w umowie społecznej co do środka płatniczego. Cechy rzadkości i trwałości pieniądza wynikają nie z jego istoty, ale praktycznej potrzeby.

4 Teoria opracowana przez G.F. Knappa, oparta na założeniu pieniądza jako tworu prawnego, jego wartość wynika nie z umowy społecznej, ale aktu władczego państwa, sankcjonującego pieniądz jako prawny środek płatniczy i wprowadzający obowiązek przyjmowania go w takim charakterze.

5 Wywodzi się już od Arystotelesa. Sięgali do niej później również A. Miller, F. Bendixen, J.A. Schumpeter i Th. Wessels. Traktuje ona pieniądz jako asygnatę na określoną część produktu krajowego brutto, czyli na realne zasoby dóbr wytwarzanych w gospodarce w danym okresie rozrachunkowym. Do tej teorii nawiązywali późniejsi monetarzyści – por. P. Schaal: Pieniądz i polityka pieniężna ..., s. 26.

6 Przedstawiona przez D. Hume'a w „Traktacie o pieniądzu” z 1752 roku, kontynuowali ją m.in. J.S. Mill, A. Pigou, A. Marshall, przedstawiciele szkoły Cambridge, rozwijający teorię klasyczną, również Edgeworth, który odróżniał w procesie gospodarczym dwie sfery – realną, obejmującą zatrudnienie, produkcję, wymianę towarów, konsumpcję, inwestycje itp. oraz sferę pieniężną, która odnosi się jedynie do kwestii krążenia pieniądza jako środka płatniczego.

7 J.S. Mill: „nic nie jest tak obojętne jak problemy pieniądza”, cyt. za: E. James, Historia myśli ekonomicznej XX wieku, Warszawa 1958, s. 188.

8 Dobra stanowią jedyny sposób zapłaty za dobra. każdy płaci za wytwory innych ludzi produktami, które sam posiada. Wszyscy sprzedawcy są już z natury swej czynności nabywcami. Gdybyśmy mogli nagle podwoić siły produkcyjne kraju, podwoilibyśmy podaż dóbr na poszczególnych rynkach, ale przez to samo podwoilibyśmy także siłę nabywczą. Każdy zwiększyłby dwukrotnie zarówno swoją podaż, jak i popyt, każdy byłby w stanie kupić dwa razy więcej, ponieważ ze swej strony mógłby zaoferować w zamian dwa razy tyle – J.M. Keynes, Ogólna teoria zatrudnienia, procentu i pieniądza, Warszawa 1956, s. 29.

9 Według tej koncepcji, wyznaczenie przez pieniądz cen odbywa się zgodnie z ilościową teorią pieniądza, opartą na twierdzeniu, że istnieje przyczynowo–skutkowa zależność między ilością pieniądza a poziomem cen (absolutny poziom cen jest wyznaczany przez ilość pieniądza w obiegu (M) i szybkości jego krążenia, czyli średnią ilość transakcji obsługiwanych przez daną jednostkę pieniężną w danym czasie (V), równoważny sumie towarów, które stały się przedmiotem transakcji (T) oraz średniemu poziomowi cen (P)–  $MV=TP$ . To równanie, opracowane przez I. Fishera w 1911 roku, będące podstawą tej teorii, było następnie poddawane różnym specyfikacjom i uszczegółowieniu, w szczególności przez szkołę Cambridge.

ła również monetarna teoria pieniądza, której głównym reprezentantem jest laureat nagrody Nobla z dziedziny ekonomii, Milton Friedman<sup>10</sup>. Zaliczana jest do ilościowych teorii pieniądza, jest przede wszystkim teorią popytu na pieniądź. Nie jest teorią produkcji, dochodu pieniężnego czy poziomu cen.

Obecnie teorie pieniądza wciąż się kształtują, sprowadzając się do dwóch podstawowych nurtów dotyczących interpretacji wpływu stopy procentowej na rynek rzeczywisty. W ujęciu keynesowskim stopa procentowa jest kategorią pieniężną, poddaną wpływowi podaży i popytu. Wzrost podaży powoduje spadek stopy procentowej, który wywołuje wzrost popytu inwestycyjnego, a następnie wzrost dochodu w ujęciu realnym, chyba że osiągnięto stan pełnego zatrudnienia, w którym wzrost popytu powoduje wzrost cen. W ujęciu monetarystycznym wzrost podaży pieniądza nie wpływa na wysokość stopy procentowej. Syntezy obu teorii podejmują się przedstawiciele tzw. nowego spojrzenia (New View) J. Tobin, K. Brunner, A.H. Meltzer. Rozwija się również funkcjonalna teoria pieniądza zakładająca, że pieniądzem jest wszystko, co wypełnia funkcje pieniądza jako miernika wartości, przedmiotu tezauryzacji i płatności<sup>11</sup>.

Pierwszym, który podjął się próby dokonania głębokiej analizy socjologicznej pieniądza i który wywarł niezaprzeczalny wpływ na jego teorię, był George Simmel<sup>12</sup>. Pieniądź w jego ujęciu wynikał z rozwoju wymiany, która była pierwotną formą uspołecznienia, podstawą dla życia społecznego, „najczystszy zjawiskiem socjologicznym<sup>13</sup>”. Stanowił ucieleśnienie wyabstrahowanej wartości ekonomicznej przedmiotów. Od początku studia poświęcone pieniądzu opierały się przede wszystkim na badaniu funkcji, które wypełniał<sup>14</sup>. Kontynuatorami socjologicznych monografii poświęconych pieniądzu byli m.in. Wilhelm Gelrof, badający genezę i społeczne funkcjonowanie pieniądza, Klaus Heineman, badający pieniądź na gruncie socjologicznego funkcjonalizmu, Anton Burkhard, analizujący różne socjologiczne definicje pieniądza, Nigel Dodd, wskazujący na potrzebę analizy sieci stosunków społecznych związanych z wykorzystywaniem pieniądza (*monetary networks*), Viviana Zelizer, autorka koncepcji społecznych znaczeń związanych z pieniądzem, Thomas Crump, badający pieniądź z płaszczyzny antropologii społecznej. Formę i funkcję pieniądza w kulturach pierwotnych badał Karl Polanyi<sup>15</sup>. Interesującą koncepcję stworzył Talcott Parsons<sup>16</sup>, określając pieniądź jako medium komunikacyjne, rodzaj języka przenoszącego znaczenia za po-

10 M. Friedman, *The Quantity Theory of Money— A Restatement*, (w:) R.S. Thorn, *Monetary Theory and Policy*, New York 1968.

11 Przedstawicielami tego poglądu byli przede wszystkim J.A. Schumpeter, L. v. Mises, F. v. Wieser, C. Menger i A. Wagner.

12 G. Simmel, *Filozofia pieniądza*, Poznań 1997.

13 *Ibidem*, s. 83.

14 Badaniem funkcji pieniądza zajmował się już Arystoteles, który w „Etyce nikomachejskiej” wskazał, że pieniądź pełni funkcje środka wymiany, miernika wartości i środka przechowywania wartości. Joseph Schumpeter, jeden z bardziej znanych ekonomistów XX wieku „socjologią pieniądza” nazwał rozpatrywanie pieniądza z punktu widzenia jego funkcji.

15 K. Polanyi, *Primitive, Archaic and Modern Economies*, Garden City, New York 1968.

16 T. Parsons, *On the Concept of Power*, New York 1967.

mocą określonych symboli, który wyodrębnił się od systemu społecznego i ekonomicznego. Na podstawie tej koncepcji własne teorie opracowali Niklas Luhmann oraz Jürgen Habermas, który związał pieniądź z racjonalnością instrumentalną, a legitymizację społeczną z zaufaniem społeczeństwa.

Obecnie socjologiczne badania nad pieniądzem toczą się na czterech podstawowych płaszczyznach<sup>17</sup>: (1) istoty pieniądza, jego funkcji i cech, (2) społecznych warunków istnienia i rozwoju pieniądza, (3) społecznych konsekwencji funkcjonowania pieniądza, (4) postrzegania pieniądza, postaw wobec pieniądza, używania pieniądza w różnych sytuacjach społecznych i wzorów gospodarowania nim.

Próby definicji pojęcia pieniądza odnosiły się do pewnej idei pieniądza, która w mniej lub bardziej prawidłowy sposób odzwierciedlona była w życiu społecznym i gospodarczym. W związku z tym uznawano, że pieniądź jest pojedynczą wartością uniwersalną<sup>18</sup>, miernikiem wartości, przyjętym w danej społeczności, którego obrazem były poszczególne formy pieniądza – gotówka, czeki, weksle itp., które w różny sposób i w różnym zakresie wypełniały poszczególne funkcje idealnego pieniądza<sup>19</sup>. Używając nomenklatury Kanta, pieniądź byłby fenomenem, natomiast poszczególne jego przejawy są jedynie noumenami. W nauce amerykańskiej przyjęte jest jednak również odmienne stanowisko, reprezentowane przez Vivianę Zelizer<sup>20</sup>. Wskazuje ona, że nie istnieje jednorodny pieniądź rynkowy, ale są różne rodzaje, w zależności od jego wystąpienia w określonym czasie, miejscu lub okolicznościach<sup>21</sup>. Stanowisko takie, chociaż dyskusyjne<sup>22</sup>, pozwala na sformułowanie określonych tez, które wydają się potwierdzać w praktyce<sup>23</sup>.

17 J. Górniak, *Encyklopedia socjologii* t. 3, Warszawa 2000, s. 105–110.

18 Także współcześnie najpopularniejsza obecnie wirtualna encyklopedia wikipedia podaje definicję pieniądza, jako materialny lub niematerialny środek, który można wymienić na towar lub usługę ([www.wikipedia.pl](http://www.wikipedia.pl)).

19 Pieniądżem mogły być również towary uznawane za miernik wartości – np. w powojennych Niemczech z uwagi na zakaz dokonywania płatności obcą walutą i jednoczesnym spadkiem zaufania do marek, płatności detalicznych dokonywano papierosami. Podobnie papierosy współcześnie pełnią funkcje płatniczą w nieformalnych płatnościach dokonywanych w zakładach karnych.

20 Socjologia pieniądza musi porzucić dogmat o jednym, neutralnym i racjonalnym rynku pieniężnym (*money market*). Powinna pokazać, że pieniądź jest pojęciem wieloznacznym, walutą skonstruowaną społecznie, nieustannie kształtowanym przez sieć wzajemnych relacji społecznych i różnych systemów znaczeń, por. Viviana Zelizer (w:) *Encyclopedia of Sociology*. Volume 3, Second edition. New York, 2000, s. 1888–1894.

21 Jest wiele rozmaitych technik, takich jak ograniczanie użycia pieniądza, regulowanie sposobu alokacji, rytualizowanie sposobu jego prezentacji, modyfikowanie wyglądu fizycznego pieniądza, przeznaczanie odrębnego miejsca dla poszczególnych pieniędzy, przypisywanie specjalnego znaczenia poszczególnym kwotom, wskazywanie, kto może dysponować określonymi pieniędzmi i z jakich źródeł mogą być czerpane pieniądze na określone cele. W rzeczy samej standardowa praktyka układania budżetu stanowi specjalny przypadek naznaczenia: podział funduszy pozostających w dyspozycji jakiejś organizacji, rządu, jednostki czy gospodarstwa domowego na oddzielne, podporządkowane własnym regułom wydatkowania kategorie – V. Zelizer, *Encyklopedia...*, s. 1891.

22 J. Górniak uważa, że pieniądź jest jednorodny, występuje głównie jako miernik wartości – *Encyklopedia socjologii*, s. 108.

23 Teoria „różnego” pieniądza może wytłumaczyć m.in. zachowania niektórych posiadaczy kart kredytowych. Łatwość uzyskania takiej karty, możliwość wypłacenia w każdej chwili pieniędzy z dowolnego bankomatu powoduje, że uzyskane w ten sposób „łatwe” pieniądze traktuje się inaczej, niż takie, które trzeba zdobyć pracą. Wydawane są w sposób mniej racjonalny, ponad możliwości posiadacza, co powoduje spiralę zadłużania się na kartach. Przypadki takie, częste w krajach z długą tradycją korzystania z kart kredytowych, zaczynają również nabierać znaczenia w Polsce.

O pieniądzu wspomina również Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Wskazuje ona w art. 227, że centralnym bankiem państwa jest Narodowy Bank Polski, któremu przysługuje wyłączne prawo emisji pieniądza oraz ustalania i realizowania polityki pieniężnej. Nakłada również odpowiedzialność za wartość polskiego pieniądza. Powyższe obowiązki i uprawnienia przyznane NBP wynikają przede wszystkim z ekonomicznej doniosłości pieniądza oraz konieczności zapewnienia jego odpowiedniej podaży. Związane jest to z podstawowym celem działania banku centralnego – utrzymania stabilnego poziomu cen. Równowaga pomiędzy podażą pieniądza kształtowaną przez NBP a popytem, kształtowanym przede wszystkim przez rynek, jest niezbędnym elementem pozwalającym na prawidłowe spełnienie tego celu. Powyższy zapis Konstytucji może być podstawą dla ustalenia konstytucyjnego rozumienia pojęcia pieniądza – spośród ogólnego zbioru środków płatniczych, pieniądzem jest tylko ten podzbiór, który składa się ze znaków pieniężnych emitowanych przez NBP. Zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 o Narodowym Banku Polskim<sup>24</sup>, przysługuje mu wyłączne prawo emitowania znaków pieniężnych Rzeczypospolitej Polskiej. Znakami pieniężnymi w ujęciu ustawy są banknoty i monety opiewające na złote i grosze. Zapis ten uszczegóławia i precyzuje pojęcie pieniądza. Najważniejsza cecha, która przesądza o doniosłości tak rozumianego pieniądza, polega na tym, że znaki te są prawnymi środkami płatniczymi na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Oznacza to, że są one powszechnie akceptowane na terenie kraju<sup>25</sup>, a ich wartość realna jest równa wyrażonej na nich wartości nominalnej i można za ich pomocą zwolnić się z każdego zobowiązania o charakterze pieniężnym, zarówno prywatnym, jak i publicznoprawnym. Ustawy rozróżniają przy tym pojęcie „znaku pieniężnego”, którym są banknoty i monety od „jednostki pieniężnej”, która jest wyrażona na znaku pieniężnym i określa wartość majątkową, którą te znaki posiadają.

Powyższe rozumienie pieniądza pokrywa się z przyjętym w literaturze pojęciem pieniądza gotówkowego. Przymioty środka płatniczego tego pieniądza są niezależne od woli lub porozumienia stron. Każdą wartość wyrażoną w walucie polskiej można zapłacić dowolnymi banknotami i monetami wydanymi przez NBP. Ustawy ograniczające możliwość dokonywania zapłaty pieniądzem gotówkowym nie podważają jego statusu jedyne go prawnego środka płatniczego w Polsce. Zapłata dokonana nimi jest ważna, rodzić może jedynie konsekwencje przewidziane w sankcjach przepisów odpowiednich ustaw.

W literaturze oraz w ustawach, wyróżnia się jednak również inną formę pieniądza: pieniądz bezgotówkowy, który podzielić można na pieniądz bankowy oraz pieniądz elektroniczny.

<sup>24</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 1, poz. 2.

<sup>25</sup> Chyba że stopień ich uszkodzenia uzasadnia odmowę ich przyjęcia – Zarządzenie Nr 1/2003 z dnia 15 stycznia 2003 r. Prezesa Narodowego Banku Polskiego w sprawie szczegółowych zasad i trybu wymiany znaków pieniężnych, które wskutek zużycia lub uszkodzenia przestają być prawnym środkiem płatniczym na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej, (Dz. Urz. NBP z dnia 17 stycznia 2003 r.).

Pieniądz bankowy jest zapisem w księgach rachunkowych banku, wyrażającym zobowiązanie banku do wypłaty odpowiadającej temu zapisowi kwoty znaków pieniężnych z jednej strony oraz roszczenie posiadacza rachunku wobec banku o wypłatę znaków pieniężnych. Dokonując przelewu, posiadacz konta nie przenosi posiadania znaków pieniężnych, ale jedynie dokonuje przelewu roszczenia przysługującego mu wobec banku na inną osobę, która roszczenie to przyjmuje. Następnie może ona albo zrealizować te roszczenie poprzez wypłatę znaków pieniężnych, albo przelać roszczenie (lub jego określoną część) na innego wierzyciela, w ten sposób zwalniając się z długu. Zauważyć należy, że chociaż jedynym prawnym środkiem płatniczym są znaki pieniężne emitowane przez NBP, to niektóre ustawy nakazują dokonywanie płatności nie przy pomocy tych znaków, ale z wykorzystaniem pieniądza bankowego – tak jest np. w art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>26</sup>.

Nową formą pieniądza stał się pieniądz elektroniczny. Definicja pieniądza elektronicznego zawarta jest w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2000/46/EC, określając go jako wartość pieniężną stanowiącą prawo do roszczenia wobec wydawcy<sup>27</sup>, która jest:

- a) przechowywana na urządzeniu elektronicznym;
- b) wyemitowana w zamian za środki płatnicze o wartości nie mniejszej niż wartość wyemitowana;
- c) środkiem płatniczym akceptowanym przez podmioty inne niż instytucja emitująca.

Implementacja pojęcia pieniądza elektronicznego nastąpiła w prawie polskim poprzez art. 4 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe<sup>28</sup>, w znaczeniu której jest on wartością pieniężną stanowiącą elektroniczny odpowiednik znaków pieniężnych, spełniający łącznie następujące wymogi:

- a) jest przechowywana na elektronicznych nośnikach informacji,
- b) jest wydawana do dyspozycji na podstawie umowy w zamian za środki pieniężne o nominalnej wartości nie mniejszej niż ta wartość,
- c) jest przyjmowana jako środek płatniczy przez przedsiębiorców innych niż wydający ją do dyspozycji,
- d) na żądanie jest wymieniana przez wydawcę na środki pieniężne,
- e) jest wyrażona w znakach pieniężnych.

26 Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. z dnia 6 sierpnia 2004.

27 Polskie prawo nie posługuje się określeniem „emiten” używanym w tłumaczeniach dyrektywy na język polski, lecz „wydawca”, które jest pojęciem prawidłowym. W oryginale dyrektywy używa się pojęcia „issuer”, które powinno być tłumaczone jako wydawca.

28 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, Dz.U. Nr 140, poz. 939 ze zm.

Pieniądz elektroniczny może być wydawany jedynie przez instytucje kredytowe, w tym banki, jak również przez instytucje pieniądza elektronicznego.

Chociaż pieniądz bezgotówkowy jest kreowany lub wydawany przez podmioty prywatne, nie oznacza to, że pozostaje on poza obszarem zainteresowania Narodowego Banku Polskiego. Jest wręcz przeciwnie. Jak wyżej wspomniałem, Konstytucja nałożyła na bank centralny odpowiedzialność za wartość polskiego pieniądza. Nie oznacza to, że NBP zobowiązany jest do dążenia do jak najwyższej wartości polskiego pieniądza. Odpowiedzialność ta dotyczy jedynie tego, że należy dążyć do utrzymania polskiego złotego jako stabilnego miernika wartości. Dla wykonywania konstytucyjnych uprawnień i obowiązków Rada Polityki Pieniężnej zobowiązana została do przedkładania opracowanych założeń polityki pieniężnej Sejmowi. Obejmują one informacje o przyjętej strategii i projektowanym sposobie zastosowania instrumentów polityki pieniężnej. Zapewnieniu wartości polskiego pieniądza służą również przepisy art. 34 i następnych ustawy o NBP. Zapewniają one wpływ nie tylko na estetykę polskiego pieniądza, poprzez układ graficzny na nim przedstawiony. Poprzez umożliwienie zapewnienia odpowiedniego poziomu zabezpieczeń znaków pieniężnych, wymianę zużytych znaków na nowe, wprowadzanie i wycofywanie z obiegu poszczególnych nominałów bank centralny uzyskuje możliwość wykonywania prawidłowej gospodarki tymi znakami. Powyższe uprawnienia zapewniają również bezpieczeństwo polskich znaków pieniężnych, zapobiegając ich fałszowaniu. Umożliwiają także rozpoznawalność od innych znaków pieniężnych, w tym dla osób niewidomych, ułatwiając posługiwanie się nimi.

Niezwykle istotną kwestią jest zakres odpowiedzialności NBP za naruszenie konstytucyjnego obowiązku dbania o wartość polskiego pieniądza. Przepis art. 227 ust. 1 Konstytucji wskazuje na odpowiedzialność NBP jako osoby prawnej. Nie chodzi więc o odpowiedzialność Prezesa NBP, który odpowiada za naruszenie Konstytucji na podstawie art. 198 ust. 1 Konstytucji. W ocenie części autorów można mówić jedynie o odpowiedzialności cywilnoprawnej, przejawiającej się we wiążącym charakterze wartości podawanych w tabelach kursów opracowywanych przez NBP<sup>29</sup>. Przyjęcie takiej koncepcji odpowiedzialności powoduje, że bank centralny zobowiązany jest wymienić polski pieniądz na walutę obcą według ustalonych kursów. Przyjęcie cywilnoprawnej odpowiedzialności NBP skutkowałoby możliwością wytoczenia powództwa cywilnego przed sądem powszechnym w przypadku, gdy bank ten odmówi wymiany zgodnej z opracowaną tabelą. Wydaje się jednak, że tak rozumiana odpowiedzialność jest zbyt wąsko rozumiana. Bank centralny nie tylko zobowiązany jest do prawidłowego ustalania kursów wymiany polskiego złotego na inne waluty, ale jego obowiązek jest dużo szerszy, polegający na ogólnej dbałości o wartość polskiego pieniądza. Dla jego wypełnienia NBP został wyposażony w możliwość wykorzystania szeregu instru-

---

29 J.A. Krzyżewski, Pieniądz jako kategoria prawa konstytucyjnego, „Przegląd Sejmowy” 2003, nr 6, s. 13.



mentów polityki pieniężnej, które w dużej mierze sprowadzają się do wpływu na podaż pieniądza. Jak się jednak wydaje, naruszenie przez NBP obowiązku dbałości o wartość polskiego pieniądza, poza wskazaną wyżej odpowiedzialnością cywilnoprawną, nie jest zagrożone inną sankcją, gdyż żaden przepis takiej nie przewiduje. Na funkcjonowanie banku centralnego z pewnością wpłynie przystąpienie Polski do strefy Europejskiej Unii Walutowej i Gospodarczej (strefy euro) oraz wprowadzenie waluty euro jako prawnego środka płatniczego. W istotny sposób zmieni to zasady odpowiedzialności NBP za wartość polskiego pieniądza, którym od tego momentu nie będzie „złoty”, ale „euro”.

Coraz większą uwagę należy również poświęcić wpływowi pieniądza elektronicznego na zapewnienie odpowiedniej wartości pieniądza, ponieważ potencjalnie może on zastąpić pieniądz gotówkowy jako środek płatności w transakcjach elektronicznych<sup>30</sup>. Jego wpływ na politykę pieniężną oceniany jest bardzo różnie, spotkać można zarówno poglądy mówiące o tym, iż jest on w stanie zaburzyć podaż pieniądza, zmienić współczynniki wymiany walut i przyczynić się do kryzysu finansowego, jak i inne, marginalizujące jego znaczenie i stwierdzające, iż nie różni się on od innych form pieniądza więc jego wpływ na politykę pieniądza jest nieistotny. Wywieranie przez pieniądz elektroniczny wpływu na kształtowanie polityki pieniężnej państwa jest jednak zauważalne, czego wyrazem jest zainteresowanie tą formą pieniądza, przez banki centralne oraz Europejski Bank Centralny. W raporcie BIS z 1996 r. wyrażono obawę, iż zastąpienie waluty banku centralnego pieniądzem elektronicznym zredukuje bazę monetarną (MO) i wywrze niekorzystny wpływ na politykę pieniężną. Rozprzestrzenienie się pieniądza elektronicznego może ograniczyć bilans banku centralnego, gdyż gotówka jest jednym z jego największych zobowiązań. Doniosłość wpływu pieniądza elektronicznego na politykę pieniężną EBC dostrzegł również w raporcie na temat elektronicznego pieniądza z 1998 r.<sup>31</sup>. W przypadku, gdy pieniądz elektroniczny jest wydawany w zamian za pieniądz gotówkowy lub bankowy, nie zmienia podaży pieniądza. Jeśli byłby jednak wydawany w ramach udzielenia kredytu, wówczas podaż pieniądza się zwiększa. Ponieważ jest on wydawany przez podmioty prywatne, banki centralne tracą w dużym stopniu kontrolę nad podażą pieniądza, co znacznie utrudnia wykonywanie przez nie odpowiedniej polityki pieniężnej i może zagrozić stabilności cen. Koszty wydawania pieniądza elektronicznego są znikome, pojawia się więc ryzyko nadmiernego wydawania pieniądza elektronicznego przez wydawców. Ograniczone jest ono prawnie obowiązkiem zapewnienia przez wydawców wymienialności pieniądza elektronicznego, przez co zmuszeni są oni utrzymywać odpowiednie środki zapewniające wypełnienie tego obowiązku. Wydawanie pieniądza przez różnych wydawców, cieszących się odmiennym zaufaniem posiadaczy, mogłoby spowodować, iż rzeczywista wartość wydawane-

30 Jest to już zauważane, por. np. H. Jyrkönen, *Less cash on the counter – Forecasting Finnish payment preferences*, Bank of Finland Discussion Papers 2004.

31 Raport na temat pieniądza elektronicznego (*Report on Electronic Money*), Europejski Bank Centralny, sierpień 1998.

go pieniądza elektronicznego nie odpowiadałaby jego wartości nominalnej. Także i takiej sytuacji zapobiega wprowadzenie obowiązku jego wykupu. Na prawidłowe funkcjonowanie systemów płatniczych opartych na pieniądzu elektronicznym składa się również obowiązek zapewnienia odpowiednich zabezpieczeń technicznych. Pojawienie się fałszywego pieniądza elektronicznego lub awarie techniczne spowodować mogą znaczne zaburzenia w ich funkcjonowaniu.

Prawne ograniczenie rozwoju pieniądza elektronicznego będą trudne do opracowania i przestrzegania z tego względu, że wobec jego elektronicznego rozprzestrzeniania się, w tym poza granice państwa macierzystego instytucji go wydającej, bardzo trudno będzie kontrolować walutę pochodzącą z innego państwa. Ponadto rozwój pieniądza elektronicznego jest korzystny dla powstawania nowoczesnych technologii i nowych form handlu, co przyczyni się do rozwoju gospodarki krajów rozwijających tę formę płatności – stąd nadmierne ograniczenia jego stosowania mogą przyczynić się do zahamowania wzrostu gospodarczego państw. Polityka pieniężna może być ukierunkowana monetarnie lub inflacyjnie. Są to dwa modele, w praktyce występują warianty mieszane. Pieniądz elektroniczny ma największe znaczenie dla polityki pieniężnej ukierunkowanej monetarnie, gdyż w większym stopniu opiera się ona i uzależniona jest od agregatów pieniężnych, zależnych w pewnym stopniu od tego pieniądza. Wpływ na strategię o inflacyjnym ukierunkowaniu jest związany z zakresem, w jakim wykorzystuje ona dane o agregatach pieniężnych jako danych wskaźnikowych.

Pieniądz elektroniczny wpływa również na bilans banku centralnego, gdyż jako substytut banknotów i monet może w znacznym stopniu zastąpić je, szczególnie w płatnościach detalicznych. Zamiana gotówki na pieniądz elektroniczny pochodzący z prywatnej emisji redukuje pieniądz bazowy oraz zmniejsza bilans banku centralnego. Ponieważ pieniądz emitowany przez bank centralny jest składnikiem wszystkich agregatów pieniężnych, zmiana na popyt na pieniądz gotówkowy może na te agregaty wpływać, w największym stopniu na najwężziej definiowany agregat M1<sup>32</sup>. Mniej odczuwalny wpływ zmiany w podaży pieniądza elektronicznego wywrą na agregaty M2 oraz M3 z tego powodu, iż mniejszy jest w nich udział pieniądza emitowanego przez bank centralny. Pieniądz elektroniczny wpływa na agregat M1 poprzez redukcję zapasów gotówki, która zastępowana jest jej elektronicznym substytutem oraz poprzez zmiany pozycji rezerwy banków i rozmiar depozytów<sup>33</sup>. Poziom wpływu pieniądza na płynność banków zależy od tego, czy istnieje i jaki jest poziom wymogu utrzymywania rezerwy obowiązkowej od stanu wydanego pieniądza elektronicznego. Banki centralne mogą podjąć kilka inicjatyw w celu kontrolowania wpływu pieniądza elektronicznego na ich bilans. Mogą wydawać pieniądz elektroniczny w analogiczny do emisji pieniądza

32 Zapas pieniądza banku centralnego, czeków podróżniczych będących w posiadaniu klientów oraz depozytów na żądanie.

33 A. Maśląg, Pieniądz elektroniczny. Przegląd zaleceń i regulacji prawnych związanych z emisją pieniądza elektronicznego w Unii Europejskiej, NBP, s. 12.

gotówkowego sposób<sup>34</sup>. Istnieje jednak obawa, iż przez to ograniczona zostanie konkurencja oraz zahamowany rozwój tej formy pieniądza przez banki, instytucje kredytowe i instytucje pieniądza elektronicznego, których wpływ, jak dotąd, był niewątpliwy. Bank centralny może wymagać rezerw obowiązkowych od wydanego pieniądza elektronicznego. Ustalając wysoki poziom tych rezerw, można zneutralizować wpływ pieniądza elektronicznego na zapasy pieniądza gotówkowego, jednak działanie takie wywarłoby niekorzystne skutki, jeśli chodzi o rozwój tego pieniądza ze względu na obniżenie dochodowości jego wydawania. Bank centralny może również utrzymywać podaż pieniądza na stałym poziomie poprzez przeprowadzanie odpowiednich operacji pieniężnych.

Podsumowując należy stwierdzić, że dbałość o wartość polskiego pieniądza jest jednym z podstawowych obowiązków Narodowego Banku Polskiego. Jego prawidłowe wypełnienie polega na utrzymaniu stabilnego poziomu cen. Chociaż Konstytucja odnosi się jedynie do pieniądza gotówkowego, w obszarze zainteresowania banku centralnego powinny znajdować się wszystkie formy pieniądza. Ograniczenie jego rozumienia jedynie do znaków pieniężnych emitowanych przez NBP nie wyczerpuje bowiem złożoności zagadnień związanych z jego funkcjonowaniem. Dla zrozumienia jego istoty, niezbędnej dla prawidłowego określenia podaży, należy odnieść się do szerszego pojęcia pieniądza. Nie można przy tym pominąć nowych form pieniądza, których potencjalny wpływ na politykę pieniężną państwa i bilans banku centralnego nie został jeszcze dokładnie zbadany nie tylko w Polsce, ale również w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Zagrożenie stabilności pieniądza wywarłoby doniosłe skutki nie tylko na płaszczyźnie ekonomicznej, ale również wpłynęłoby na funkcjonowanie społeczeństwa w ogólności, jak i w życiu każdego człowieka. Przed Narodowym Bankiem Polskim pojawiły się wyzwania, związane z jednej strony z planami wprowadzenia nowej waluty, z drugiej – z rozwojem technologicznym, pozwalającym na dokonywanie płatności w sposób elektroniczny, a nawet tworzącym nową formę pieniądza – pieniądza elektronicznego. Zaufanie społeczeństwa do zdefiniowanej prawnie i stabilnej ekonomicznie jednostki pieniężnej jako jednostki rozliczeniowej dla przeprowadzanych transakcji gospodarczych odgrywa istotną rolę dla zapewnienia stabilności finansowej państwa.

34 Np. Bank Finlandii emitował pieniądz elektroniczny poprzez system cash–card za pośrednictwem utworzonej przez siebie spółki – Avant Finland Ltd. Obecnie jednak Bank Finlandii nie jest już udziałowcem tej spółki.

# STABILNOŚĆ POLSKIEGO SYSTEMU FINANSOWEGO A ODPOWIEDZIALNOŚĆ ORGANÓW GO NADZORUJĄCYCH W ASPEKCIE SPRAWY PETER PAUL I INNI PRZECIWKO REPUBLIKA FEDERALNA NIEMIEC (C-222/02)

TOMASZ NIEBORAK

## Wprowadzenie

Wydarzenia ostatnich miesięcy związane z kryzysem finansowym skłaniają do refleksji na temat roli, jaką odgrywają w nim organy nadzoru finansowego, a także pozostałe podmioty odpowiedzialne za zapewnienie stabilności systemu finansowemu. Pamiętać bowiem należy, iż ten ostatni, będący siecią wzajemnych powiązań, dla swego bezpieczeństwa wymaga szeroko rozumianych rozwiązań nadzorczo–regulacyjnych ze strony państwa. Owo szerokie ujęcie ujmuje swym zakresem zarówno tradycyjne organy nadzoru finansowego, jak i inne podmioty w państwie, którym powierzono zadania w zakresie bezpieczeństwa rynku finansowego. Należy w tym miejscu wspomnieć o systemie gwarantowania depozytów bankowych<sup>1</sup>, banku centralnym, a także rządzie (ze szczególnym uwzględnieniem ministra finansów). Wszystkie te instytucje pojawiają się w czasie licznych w ostatnim czasie dyskusji na temat bezpieczeństwa rynku finansowego i konieczności kreowania rozwiązań systemowych w zakresie zarządzania kryzysem przy wykorzystaniu koncepcji Sieci Bezpieczeństwa Finansowego.<sup>2</sup>

I choć rola banku centralnego czy też ministra finansów jest w zakresie stabilności rynku nie do przecenienia, to jednakże ze względu na konieczność prowadzenia dalszych rozważań uwaga autora skupiona zostanie na problematyce nadzoru nad rynkiem finansowym, z pewnym uwzględnieniem także roli systemu gwarantowania depozytów bankowych. Przyczynkiem do powstania niniejszego

1 Nie należy zapominać o analogicznych instytucjach funkcjonujących na rynku kapitałowym i ubezpieczeniowym.

2 Koncepcja ta w polskim systemie prawnym realizowana jest zapisami ustawy z dnia 7 listopada 2008 roku o Komitecie Stabilności Finansowej, Dz.U. Nr 209 poz. 1317. Zob. także A. Jurkowska–Zeidler, Bezpieczeństwo rynku finansowego w świetle prawa Unii Europejskiej, Warszawa 2008, s. 193–206; M. Iwanicz–Drozdowska, Bezpieczeństwo rynku usług finansowych. Perspektywa Unii Europejskiej, Warszawa 2008, s. 91–104.

artykułu, poza wydarzeniami ostatnich miesięcy, są także wątpliwości, jakie pojawiają się z chwilą poszukiwania odpowiedzi na możliwość obarczenia odpowiedzialnością za negatywne aspekty kryzysu – organów państwa, a w szczególności organów nadzoru finansowego.<sup>3</sup> Te ostatnie przechodząc współcześnie rewolucyjną wręcz transformację, związaną z samą istotą nadzoru, formami jego wykonywania, strukturą<sup>4</sup>, zmuszone są także szukać rozwiązań, które pozwolą dopasować ich zadania do nowych struktur rynkowych. Struktur, których kierunek rozwoju zmierza w stronę ich polaryzacji, przez co rozumieć należy podział podmiotów funkcjonujących na rynku na tzw. *global players*, a więc duże podmioty finansowe, działające w skali globalnej oraz na tzw. *local players*, czyli małe i średnie tego rodzaju instytucje, które odgrywają istotną rolę na krajowych rynkach finansowych. To z kolei skutkuje kreacją tzw. dualnej natury rynku finansowego (w szczególności bankowego), do której dostosowywane winny być także struktury nadzorczo–regulacyjne.<sup>5</sup>

Ma to szczególne znaczenie w dobie globalizacji, o której napisano już tysiące stron. Mimo to jest niezaprzeczalnym fakt, iż ma ona miejsce i wywiera istotny wpływ na współczesne struktury rynkowe. Opisywane zmiany w istotny sposób wpłynęły także na zmianę filozofii podejścia do nadzoru finansowego, przesuwając jego ciężar od tradycyjnego podejścia „regulacyjnego” (ang. *regulatory approach*) w stronę podejścia typowo „nadzorczego” (ang. *supervisory approach*). Skutkuje to obecnie przywiązywaniem coraz większej uwagi nie tyle do realizacji przez podmioty nadzorowane określonych regulacji prawnych, ale raczej do ich stosunku względem kontroli i zarządzania ryzykiem.<sup>6</sup> Wynika to zapewne z faktu pojawienia się nowych rodzajów ryzyka towarzyszącego działalności finansowej, a także nowego podejścia do problematyki struktur nadzorczych. Coraz częściej państwa zaczynają wprowadzać tzw. uniwersalny (jednolity) nadzór finansowy, posiadający uprawnienia do nadzorowania wszystkich segmentów rynku: od ubezpieczeniowego począwszy, a na bankowym skończywszy.<sup>7</sup> Przykładem tego

3 Problematyce tej nie poświęcono, jak dotychczas, zbyt dużej uwagi w polskiej literaturze przedmiotu. Wyjątkiem w tym względzie są następujące publikacje: C. Kosikowski, *Publiczne prawo bankowe*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne SA, Warszawa 1999, s. 329; R. Tupin, *Odpowiedzialność cywilna Skarbu Państwa za działania lub zaniechania nadzoru bankowego*. Część I, „Prawo Bankowe” 2000, nr 10, s. 19 i nast.; R. Tupin, *Odpowiedzialność cywilna Skarbu Państwa za działania lub zaniechania nadzoru bankowego*. Część II, „Prawo Bankowe” 2000, nr 11 s. 37 i nast.

4 Wśród innych szczegółowych zagadnień, które powinny znaleźć się w ewentualnym projekcie reformy struktur nadzoru nad rynkiem bankowym w Unii Europejskiej, wymienia się następujące problemy: 1. narodowy albo europejski charakter nadzoru, 2. możliwość tzw. integracji horyzontalnej nadzoru, 3. rozkład kosztów związanych z ewentualną sytuacją kryzysową, 4. możliwość usytuowania nadzoru w banku centralnym, 5. oraz sposób przeprowadzenia procesu tworzenia, wdrażania i monitorowania regulacji związanych z tworzeniem nowego modelu nadzoru; Zob. G. Borys, *Dyskusja wokół regulacji i nadzoru nad sektorem finansowym*, (w:) P. Karpuś, J. Węclawski (red.), *Rynek finansowy. Szanse i zagrożenia rozwoju*, T. I, Lublin 2005, s. 15–16.

5 C. Kosikowski, *Swoboda i ograniczenia świadczenia usług w europejskim prawie gospodarczym*, w: K. Sobczak (red.), *Europejskie prawo gospodarcze w działalności przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 2002, s. 150–152.

6 M. Kiedrowska, P. Marszałek, *Stabilność finansowa – pojęcie, cechy i sposoby jej zapewnienia*. Część II, (w:) „Bank i Kredyt” 2002, nr 4, s. 24.

7 T. Nieborak, *Nowe podejście do kwestii nadzoru finansowego*, „Prawo Bankowe” 2006, nr 5, s. 21–36; T. Nieborak, *Bezpieczeństwo obrotu pieniężnego jako przesłanka dla wprowadzenia uniwersalnego nadzoru finan-*

rodzaju rozwiązania jest polska Komisja Nadzoru Finansowego. Opisywana tendencja związana jest z kilkoma czynnikami, w tym przechodzeniem od tzw. homogeniczności świadczenia usług finansowych do ich heterogeniczności, czyli oferowania przez instytucje finansowe usług z innych segmentów rynku, niejednokrotnie także podmiotom z innych krajów. I o ile sytuacja transgranicznego świadczenia usług jest obecnie zjawiskiem naturalnym, to niestety, jak dotychczas zarówno praktyka jak i doktryna nie poświęcały zbyt dużo uwagi ewentualnym konsekwencjom związanym z upadkiem podmiotu działającego transgranicznie.

Za podręcznikowy przykład tego rodzaju sytuacji posłużyć mogą wydarzenia ostatnich miesięcy w islandzkim sektorze bankowym, które doprowadziły na skraj bankructwa państwo, uznawane dotychczas (między innymi przez ONZ) za najbardziej wymarzone miejsce do życia na świecie. Upadek tamtejszych banków (*Landsbanki*, *Kaupthing*, *Icesave*), poza tragicznymi skutkami dla islandzkiej gospodarki, doprowadził wręcz do dyplomatycznej wojny pomiędzy Islandią a Wielką Brytanią, w której pewną rolę odgrywały także Holandia i Niemcy. Wszystko to za sprawą banku *Landsbanki*, który w Wielkiej Brytanii świadczył swe usługi drogą internetową pod marką *Icesave*, zdobywając zaufanie około 300 tysięcy klientów, którzy zdeponowali w nim depozyty warte ponad 5 mld euro. *Icesave*, oferując swe usługi, korzystał przy tym z kont oddziałów *Landsbanki*, które funkcjonowały zarówno w Wielkiej Brytanii, jak i Holandii.<sup>8</sup> Niestety, na skutek globalnego kryzysu finansowego, także banki islandzkie posiadające liczne zobowiązania zagraniczne stały się na skraju bankructwa. W rezultacie w dniu 7 października 2008 roku islandzki nadzór finansowy (*The Icelandic Financial Supervisory Authority*) przejął kontrolę między innymi nad *Landsbanki*, który przekształcono następnie w *Nýi Landsbanki*.<sup>9</sup> Jednocześnie władze islandzkie zasugerowały, iż ze względu na zaistniałą sytuację, wątpliwa będzie realizacja zobowiązań wobec brytyjskich deponentów. W odpowiedzi na te deklaracje władze brytyjskie zdecydowały się zamrozić aktywa *Landsbanki* w Wielkiej Brytanii, wydając w tym celu *Landsbanki Freezing Order*.<sup>10</sup> Co ciekawe, tego rodzaju akt prawny stosowany był dotychczas przez Wielką Brytanię niezwykle rzadko, a jako przykład podać można sankcje przeciwko Argentynie w trakcie wojny o Falklandy czy też Rodezji po ogłoszeniu przez nią niepodległości w 1965 roku. Opisane wydarzenia ukazują wagę problemu, jakim jest zachwianie stabilności systemu

sowego, (w:) B. Polaszkiwicz, J. Boehlke (red.), Ład instytucjonalny w gospodarce, T. I, Toruń 2005, s. 211–231.

8 T. McVeigh, The party's over for Iceland, the island that tried to buy the world, 5 października 2008, opublikowane na <http://www.guardian.co.uk/world/2008/oct/05/iceland.creditcrunch> [cytowane dnia 31 stycznia 2009 roku].

9 Based on New Legislation, the Icelandic Financial Supervisory Authority (FME) Proceeds to take Control of Landsbanki to ensure Continued Commercial Bank Operations in Iceland, opublikowane na <http://www.fme.is>, Decision of the Financial Supervisory Authority (9FME) on the disposal of assets and liabilities of Landsbanki Islands hf., ID no. 540291–2259, to New Landsbanki Islands hf., ID no. 471008–0280, opublikowane na <http://www.fme.is>.

10 Statutory Instruments 2008 No 2668, Banks and Banking, The Landsbanki Freezing Order 2008, opublikowane na <http://www.opsi.gov.uk>.

finansowego. Kwestia owej stabilności, a także zaufania do rynku finansowego oraz ewentualnej odpowiedzialności organów państwa za ich działania w tym względzie, była także przedmiotem jednej z precedensowych spraw, tj. C-222/02 (Peter Paul i inni przeciwko Republika Federalna Niemiec – dalej: sprawa Peter Paul)<sup>11</sup> rozpatrywanych przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości w Luksemburgu (dalej: ETS), której krótka charakterystyka zaprezentowana zostanie poniżej. Jest ona bowiem niezbędna dla odpowiedzi na pytanie o zakres odpowiedzialności organów nadzoru finansowego.

## 1. Sprawa Peter Paul, Cornelia Sonnen-Lütte i Christel Mörkens przeciwko Republika Federalna Niemiec (sygn. C-222/02) – charakterystyka

Analizując istotę podmiotu gospodarczego, jakim jest bank, w literaturze przedmiotu podkreśla się tzw. dualizm jego natury. Oznacza to, iż poza chęcią wypracowania zysku bank musi być świadom swojej „misji społecznej”, która związana jest z postrzeganiem go jako instytucji zaufania publicznego.<sup>12</sup> Bowiem to zaufanie klientów jest jednym z najważniejszych aktywów, jakimi on dysponuje.<sup>13</sup> Ono z kolei jest niezbędne dla utrzymania stabilności systemu finansowego. Stabilności tej w ostatnim czasie poświęca się szczególną uwagę. Wynika to oczywiście z obecnej sytuacji w światowej gospodarce. Należy zauważyć, iż niejednokrotnie piszący o niej autorzy posługują się zamiennie dwoma pojęciami, tj. „stabilności finansowej” oraz „stabilności systemu finansowego”, które uznać można za tożsame. Występowanie stanu przez nie opisywanego utożsamiane jest z sytuacją, w której podmioty regulują swoje zobowiązania finansowe w określonym czasie.<sup>14</sup>

Istotną rolę dla stabilności systemu odgrywają organy administracji, którym prawodawca powierza realizację zadań służących zachowaniu tejże stabilności, które przyjmują postać tzw. działań *ex ante* oraz działań *ex post*. I o ile pierwsze z nich mają charakter prewencyjny (np. działania pomocowe systemu gwarantowania depozytów), o tyle drugie z reguły dotyczą już konkretnych działań, które przyjmować mogą postać interwencji bezpośredniej w działalność danego podmiotu finansowego (np. działania nadzorcze). Podmioty, które „obarczone są”

11 Wyrok z dnia 12 października 2004 roku w sprawie Peter Paul, Cornelia Sonnen-Lütte, Christel Mörkens przeciwko Republice Federalnej Niemiec (wniosek Bundesgerichtshof o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym), sprawa C-222/02, opublikowany na: <http://eur-lex.europa.eu>.

12 W. Baka, *Bankowość europejska*, Warszawa 2005, s. 41.

13 Niezwykle ciekawe rozważania na temat roli zaufania do systemu finansowego zawarte zostały w artykule S. Flejterskiego, *Zaufanie do instytucji bankowo-finansowych jako fundament stabilnego systemu finansowego*, (w:) J. Nowakowski, T. Famulska (red. nauk.), *Stabilność i bezpieczeństwo systemu bankowego*, Warszawa 2008, s. 22–23.

14 O. Szczepańska, *Stabilność finansowa jako cel banku centralnego*, Warszawa 2008, s. 13.

omawianymi działaniami, to w szczególności wspomniane organy nadzoru finansowego (bankowego), a także systemu gwarantowania depozytów bankowych.<sup>15</sup> Zadania wymienionych podmiotów dotyczą zarówno ograniczania częstotliwości zakłóceń na rynku finansowym (ang. *crisis prevention*), jak i zarządzania sytuacją kryzysową (ang. *crisis management*).<sup>16</sup> Oczywistym jest fakt, iż podejmowanie tego rodzaju działań oparte powinno być na określonych, szczegółowych procedurach, które normować będą kompetencje i zadania poszczególnych podmiotów, zapewniając także bezpieczeństwo środkom finansowym zdeponowanym przez klientów banku.<sup>17</sup> Dla tych ostatnich nie mniej ważne jak odzyskanie „straconych” przez nich oszczędności będzie także określenie podmiotu winnego zaistniałej sytuacji i obciążenie go odpowiedzialnością za ich wystąpienie. To z kolei implikować może ewentualną odpowiedzialność finansową za utracone środki czy też możliwe zyski. Poszukiwanie „sprawców” zapewne skupi się na dwóch kategoriach podmiotów. Po pierwsze, na osobach zarządzających danym podmiotem finansowym i po drugie, na podmiotach odpowiedzialnych za monitorowanie funkcjonowania rynku, a więc przede wszystkim organie nadzoru, systemie gwarancji depozytów, banku centralnym i rządzie. Nie inaczej stało się w przypadku sprawy Peter Paul, w której powodowie domagali się odszkodowania z tytułu opóźnionej transpozycji dyrektywy 94/19<sup>18</sup> (dotyczącej obowiązku tworzenia systemów gwarantowania depozytów bankowych) i zaniedbań w nadzorze, których dopuścił się, ich zdaniem, wobec określonego banku ówczesny *Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen* (Federalny Urząd Nadzoru nad Instytucjami Kredytowymi – dalej: *Bundesaufsichtsamt*).

Na szczególną uwagę w tej sprawie zasługuje kwestia obciążenia odpowiedzialnością za straty wynikłe z tytułu upadku instytucji kredytowej – podmiotu ją nadzorującego. Tego rodzaju żądanie uznać należy za precedensowe.<sup>19</sup> Podobnie zresztą, jak orzeczenie w tej sprawie, które stanowi wyłom w ukształtowanej w ostatnim okresie czasu linii orzeczniczej ETS. Przedmiotowa sprawa rozpatrywana była przez pełen skład Trybunału, w wyniku skargi złożonej przez P. Paula, C. Sonnen-Lütte i Ch. Mörkens przeciwko Republice Federalnej Niemiec. Podstawowym żądaniem powodów była wypłata odszkodowania z tytułu po pierwsze, opóźnionej transpozycji dyrektywy 94/19 do niemieckiego systemu prawnego i po drugie, zaniedbań w nadzorze, za który wówczas odpowiedzialny był

15 R. Mroczkowski, Instytucjonalnoprawne aspekty zarządzania kryzysem finansowym, (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych, Lublin 2007, s. 87

16 A.M. Jurkowska, Nowa architektura sieci bezpieczeństwa jednolitego rynku finansowego Unii Europejskiej, (w:) J. Węclawski (red.), Bankowość, Lublin 2006, s. 121.

17 Istotne jest w tym względzie właściwe określenie zależności, jakie istnieją pomiędzy dyscypliną regulacyjną a rynkową, których elementami wspólnymi są dwa związane z nimi składniki, do których zalicza się: monitorowanie, czyli zdolność do oceny sytuacji banków i generowania na tej podstawie odpowiednich sygnałów, a także wywieranie wpływu (oddziaływanie) na nie. Zob. K. Jackowicz, Wpływ dyscypliny regulacyjnej na dyscyplinę rynkową w bankowości, „Bank i Kredyt” 2003, nr 1, s. 40.

18 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nr 94/19/WE z dnia 30 maja 1994 roku w sprawie systemów gwarancji depozytów, OJ L nr 135 z 31 maja 1994 roku.

19 Ch. Proctor, Regulatory Liability for Bank Failures. The Peter Paul Case, „Euredia” 2005, nr 1, s. 73.



*Bundesaufsichtsamt*. Powodowie byli klientami *BVH Bank Bank für Vermögensanlagen und Handel AG*<sup>20</sup>, który w 1987 roku uzyskał zezwolenie nadzoru na podjęcie działalności kredytowej. Nie należał on jednak do żadnego systemu gwarancji depozytów, choć w latach 1987–1992 ubiegał się o to bezskutecznie w funduszu gwarancji depozytów (*Bundesverband deutscher Banken e.V.*). Ze względu na niespełnienie określonych warunków zrezygnował on z dalszej procedury w tym względzie. W grudniu 1997 roku wobec tego banku wszczęte zostało postępowanie upadłościowe, w ramach którego powodowie zgłosili swoje wierzytelności (na kwoty w wysokości odpowiednio: 131 455,80 DEM, 101 662,51 DEM i 66 976,20 DEM). Wnieśli oni także do *Landgericht Bonn* (Niemcy) pozwy przeciwko Republice Federalnej Niemiec, w których domagali się odszkodowania za utratę swoich depozytów. Jednym z podstawowych ich argumentów było twierdzenie, iż nie utraciliby oni owych depozytów, gdyby transpozycja dyrektywy 94/19 nastąpiła w terminie wyznaczonym w art. 14 ust. 1 tejże dyrektywy (tj. przed dniem 1 lipca 1995 roku), a niemiecki nadzór bankowy byłby w stanie zareagować i podjąć środki nadzoru w stosunku do *BVH Bank*, zanim jeszcze powodowie dokonali wpłat w tym banku. W wyniku rozpatrzenia pozwu pierwszej instancji przez *Landgericht Bonn* orzeczono, iż poprzez opóźnioną transpozycję dyrektywy 94/19 państwo niemieckie dopuściło się istotnego naruszenia prawa wspólnotowego i w rezultacie zasądzono od niego na rzecz każdego z powodów kwotę 39 450 DEM, stanowiącą równowartość 20 000 euro, tj. kwotę przewidzianą w art. 7 ust. 1 dyrektywy 94/19, wraz z odsetkami. Natomiast roszczenia powodów w zakresie naprawienia szkody majątkowej przekraczającej gwarantowaną kwotę zostały oddalone zarówno przez *Landgericht Bonn*, jak i *Oberlandesgericht Köln*. Orzeczenia tych sądów oparte zostały na tezie, iż odpowiedzialność administracyjna na podstawie stosownych przepisów prawa cywilnego i konstytucyjnego (art. 839 niemieckiego Kodeksu cywilnego w związku z art. 34 Konstytucji RFN) zakłada naruszenie „obowiązków służbowych wobec osoby trzeciej”, tj. obowiązek istniejący w każdym z przypadków w stosunku do osoby, która poniosła szkodę. Sądy te orzekły, iż okoliczność ta nie zachodzi w przypadku *Bundesaufsichtsamt*, który zgodnie z § 6 ust. 4 niemieckiego Prawa bankowego powierzone sobie zadania podejmował wyłącznie w interesie publicznym. W rezultacie powodowie wnieśli skargę rewizyjną do *Bundesgerichtshof*, domagając się zasądzenia od państwa niemieckiego odszkodowania z tytułu naruszenia prawa wspólnotowego. Rozpatrując sprawę, *Bundesgerichtshof* wskazał, iż powodowie nie wskazali bezpośrednio na niezbędne środki nadzoru, które ich zdaniem winny być, a nie zostały zastosowane. Poza tym, w opinii sądu, Republika Federalna Niemiec nie odrzuciła wprost zarzutu nieprawidłowości w postępowaniu nadzorczym, a jedynie zakwestionowała jego odpowiedzialność na tej podstawie, iż organ ten wykonuje zadania w interesie publicznym. W tych okoliczno-

20 W banku tym założyli oni lokaty terminowe odpowiednio w dniach: 7 czerwca 1995 roku, 28 lutego 1994 roku oraz 17 czerwca 1993 roku.

ciach *Bundesgerichtshof* stwierdził, iż dla potrzeb rozpoznania skargi rewizyjnej należało oprzeć się na założeniu, iż *Bundesaufsichtsamt* nie podjął niezbędnych środków nadzoru lub też podjął je z opóźnieniem, na skutek czego powodowie ponieśli szkodę wyższą niż kwota odszkodowania zasądzona w pierwszej instancji. Kwestią istotną dla przedmiotowej sprawy, jak podkreślił ETS w rozpatrywanym wyroku, był problem na który zwrócił uwagę *Bundesgerichtshof*, odnoszący się do ustalenia, czy norma wyrażona w § 6 ust. 4 niemieckiego Prawa bankowego może w sposób niepodważalny ograniczyć odpowiedzialność administracyjną *Bundesaufsichtsamt* poprzez nałożenie nań obowiązków administracyjnych wyłącznie w interesie publicznym. W tym przypadku słuszne okazałoby się przyjęcie przez sądy niższych instancji, że Republika Federalna Niemiec nie ponosi odpowiedzialności na podstawie § 839 niemieckiego Kodeksu cywilnego w związku z art. 34 Konstytucji RFN. Niemiecki sąd podkreślił przy tym, iż w przypadku orzeczenia przez ETS, iż dyrektywa 94/19 lub inne dyrektywy dotyczące instytucji kredytowych przyznają deponentom prawo do tego, że właściwe organy gwarantują środki nadzoru w ich interesie, to § 6 ust. 4 niemieckiego Prawa bankowego pozostawałaby w sprzeczności z prawem wspólnotowym. Tak więc istota problemu sprowadzała się do znalezienia odpowiedzi na pytanie, czy nadzór bankowy (także ten, o którym mowa w przepisach prawa wspólnotowego) funkcjonuje ze względu na ochronę deponentów, czy też wykonuje swoje zadania wyłącznie w interesie publicznym. Analizowane rozbieżności doprowadziły do zawieszenia postępowania i zwrócenia się przez *Bundesgerichtshof* do ETS z kilkoma pytaniami prejudycjalnymi, w których zawarty został także omówiony powyżej wątek odpowiedzialności organów państwa członkowskiego za podejmowane w interesie klientów banku (instytucji kredytowej) środków nadzorczych, w tym i tych wyznaczonych im przez przepisy prawa wspólnotowego. Ustosunkowując się do sformułowanych pytań, ETS stwierdził między innymi, iż regulacje dyrektywy 94/19 nie przyznają deponentom uprawnienia do tego, by właściwe organy podejmowały środki nadzoru w ich interesie. Odnosząc się z kolei do wątku odpowiedzialności organów nadzoru, Sąd po dokonaniu analizy przepisów dyrektyw bankowych wówczas obowiązujących, uznał, iż ich celem nie jest przyznanie deponentom uprawnień na wypadek niedostępności ich depozytów, spowodowanej zaniedbaniami w nadzorze ze strony właściwych organów krajowych. Poza tym, jak zauważył ETS, tak jak w systemie prawa niemieckiego, również w niektórych innych państwach członkowskich odpowiedzialność krajowych organów nadzoru nad instytucjami kredytowymi wobec osób fizycznych za zaniedbania w nadzorze jest wyłączona. Wynika to ze złożoności nadzoru bankowego, w ramach którego właściwe organy są zobowiązane chronić wiele interesów, w tym w szczególności stabilność systemu bankowego. Co więcej, za zgodne z prawem wspólnotowym uznano regulacje krajowe, według których zadania krajowego organu nadzoru nad instytucjami kredytowymi są wykonywane wyłącznie w interesie publicznym, co zgodnie z prawem krajowym wyłącza możliwość ubiegania się przez osoby fizyczne o naprawienie szkody wynikłej z zaniedbania w nadzo-

rze ze strony tego organu. Tak więc należy stwierdzić, iż ostatecznie ETS uznał możliwość wyłączenia odpowiedzialności krajowych organów nadzoru nad instytucjami kredytowymi wobec osób fizycznych za zaniedbania w nadzorze.

Komentowane orzeczenie odbiło się szerokim echem w literaturze przedmiotu, w której wskazując na szczególny jego charakter, podkreślano fakt naruszenia przez nie niepodważalnej dotychczas zasady bezpośredniego powoływania się na prawo unijne w przypadku „niewłaściwej” implementacji dyrektywy, mającej swe źródło w sprawie Francovich.<sup>21</sup> Zdaniem części z autorów w swym rozstrzygnięciu ETS naruszył w istotny sposób dotychczasową linię orzeczniczą.<sup>22</sup>

## 2. Zakres odpowiedzialności polskiego nadzoru finansowego za brak podejmowanych działań – rozważania teoretyczne

Problematyka związana z ewentualną odpowiedzialnością polskiego nadzoru finansowego jest wielowątkowa i wymaga analizy co najmniej kilku istotnych elementów. Na wstępie należy zaznaczyć, iż rozpatrywana może być zarówno w aspekcie dynamicznym, a więc odnoszącym się do odpowiedzialności za podejmowane działania nadzorcze, jak i statycznym, związanym z brakiem tego rodzaju postępowań. Ze względu na ograniczony zakres niniejszego opracowania, uwaga autora skupi się na drugim z wątków, który w swej istocie nawiązuje do zaprezentowanej powyżej sprawy Peter Paul.

Elementami, które powinny przy tej okazji być brane pod uwagę, są: status prawny polskiego organu nadzoru finansowego, jego umiejscowienie w strukturze administracji państwowej, środki i cele jego działania oraz przede wszystkim możliwość stworzenia, w oparciu o istniejące przepisy, koncepcji odpowiedzialności za zaniechanie (działanie) tegoż podmiotu. Z dniem 19 września 2006 roku, na mocy ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym (dalej: ustawa o KNF)<sup>23</sup>, na polskim rynku finansowym pojawił się nowy podmiot, organ administracji państwowej, sprawujący nadzór nad rynkiem finansowym, tj. Komisja Nadzoru Finansowego (dalej: KNF).<sup>24</sup> Jego powstanie związane jest z realizacją koncepcji zintegrowanego (uniwersalnego) nadzoru finansowego, która stopniowo, po-

21 Wyrok z dnia 19 listopada 1991 roku w sprawie Andrea Francovich i Danila Bonifaci oraz inni przeciwko Republika Włoska, sprawy połączone C-6/90 and C-9/90, opublikowany na: <http://eur-lex.europa.eu>. Niezwykle interesującą pozycją traktującą o tej problematyce jest książka N. Półtorak, *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa w prawie Wspólnot Europejskich*, Kraków 2002. Zob. także N. Łojko, M. Sendrowicz, *Kiedy można dochodzić odszkodowania za naruszenie przez państwo członkowskie prawa wspólnotowego?*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 1, s. 9 i nast.

22 M. Tison, *Do Not Attack the Watchdog! Banking Supervisor’s Liability After Peter Paul*, „Common Market Law Review”, 2005, nr 42, s. 639–675.

23 Ustawa z dnia 21 lipca 2006 roku o nadzorze nad rynkiem finansowym, Dz.U. Nr 157 poz. 1119 z późn. zm. – dalej jako ustawa o KNF.

24 B. Smykła, *Nadzór bankowy w ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym – wybrane zagadnienia*, „Prawo Bankowe” 2007, nr 1, s. 48 i nast.

cząwszy od początku lat dziewięćdziesiątych, przyjmowana jest w regulacjach normujących funkcjonowanie systemów finansowych poszczególnych państw, takich jak przykładowo RFN (*Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*) czy też Wielka Brytania (*Financial Services Authority*).<sup>25</sup>

Wśród licznych zadań, jakie polski ustawodawca postawił przed 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>26</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 procedury nadzoru uzupełniającego nad podmiotami finansowymi wchodzącymi w skład konglomeratu finansowego. Pierwszy z wymienionych obszarów nadzoru, a więc rynek bankowy, objęty został nadzorem KNF z początkiem 2008 roku.<sup>27</sup>

Cytowana ustawa określa organizację, zakres i cel sprawowania nadzoru nad rynkiem finansowym. Tym ostatnim, na podstawie art. 2 ustawy o KNF, jest zapewnienie prawidłowego funkcjonowania tego rynku, jego stabilności, bezpieczeństwa oraz przejrzystości, zaufania do niego, a także zapewnienie ochrony interesów uczestników tego rynku poprzez realizację celów określonych w ustawach regulujących poszczególne segmenty danego rynku, między innymi w ustawie Prawo bankowe<sup>28</sup>, w której w przepisie art. 133 ust. 1 pkt 1 i 2 prawodawca za cele nadzoru bankowego uznał zapewnienie: bezpieczeństwa środków pieniężnych gromadzonych na rachunkach bankowych oraz zgodność działań banków z określonymi regulacjami bankowymi. Powyższe zaznaczenia celów dokonane zostały nieprzypadkowo przez autora niniejszego artykułu, gdyż po pierwsze, pojęcia w nim zawarte mogą mieć znaczenie w sytuacji określania odpowiedzialności organu nadzoru, a pod drugie, w pewnym sensie nawiązują do orzeczenia w sprawie Peter Paul. Jak bowiem należy rozumieć pojęcia zapewnienia „zaufania” oraz „ochrony interesów uczestników”? Czy formułując je, prawodawca miał

25 R. R. Zdzieborski, K. Werner, Zintegrowany nadzór finansowy na przykładzie brytyjskiego Financial Services Authority, „Prawo Bankowe” 2006, nr 5, s. 108 i nast.; M. Schüler, Integrated Financial Supervision in Germany, „ZEW Discussion Paper” No 04–35, Mannheim 2004, s. 2 i nast.

26 L. Góral, Opinia do projektu ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym (druk nr 654), Biuro Analiz Sejmowych, s. 2. Autor tej opinii zaproponował definicję „rynku finansowego” pojmowanego jako zespół urządzeń (instytucji prawnych) powiązanych w sposób nadający mu pewną strukturę wyodrębnioną ze względu na funkcje, które spełnia w gospodarce.

27 Choć w tym względzie prezentowane były rozbieżności co do określenia przez przepisy przejściowe dokładnej daty przejęcia kompetencji dotychczasowej Komisji Nadzoru Bankowego przez KNF. Towarzyszyła temu między innymi dyskusja na łamach „Prawa Bankowego”. Zob. P. Stanisławiszyn, 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.; B. Smykła, Nadzór bankowy w ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym – wybrane zagadnienia, „Prawo Bankowe” 2007, nr 1, s. 48 i nast.; P. Pelc, Kontrowersje wokół nadzoru bankowego – artykuł polemiczny, „Prawo Bankowe” 2007, nr 2, s. 87 i nast.

28 Ustawa z dnia 19 sierpnia 1997 roku Prawo bankowe, tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 72 poz. 665 ze zm.

na myśli interes publiczny czy też interes pojedynczego z klientów banku? I o ile zapewnienie zaufania z całą pewnością odnosi się do interesu publicznego, o tyle drugie z interpretowanych pojęć może być ujmowane jako określające zadania nadzoru w odniesieniu do poszczególnych deponentów banku.

Kolejnym zagadnieniem wymagającym wyjaśnienia jest status prawny KNF. W literaturze prezentowana jest koncepcja uznania go jako organu władzy wykonawczej i jednocześnie organu administracji publicznej. Uważa się, iż (podobnie jak wcześniej w odniesieniu do Komisji Nadzoru Bankowego) nie należy traktować go jako organu administracji rządowej. W samej ustawie o KNF, jak się uważa, nie został wprost określony status KNF, co z kolei nie jest obojętne chociażby dla kwestii nadzoru nad tym organem.<sup>29</sup> Jednocześnie spotkać się można z poglądem, iż ze względu na umiejscowienie KNF w strukturze administracji winien być on traktowany jako organ administracji rządowej.<sup>30</sup> Waga omawianego problemu stała się na tyle istotna, iż w dniu 15 stycznia 2009 roku Rzecznik Praw Obywatelskich 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.<sup>31</sup> I choć wniesiony wniosek dotyczy statusu prawnego pracowników urzędów przejętych przez KNF, to dla jego rozpatrzenia fundamentalną kwestią jest właśnie określenie statusu prawnego KNF. Zdaniem Rzecznika z całą pewnością działa ona w obszarze administracji publicznej, a realizację funkcji administracyjnych potwierdzają przepisy szeregu odrębnych ustaw. Co więcej, uznać należy ją za samodzielny organ państwowy będący bezsprzecznie organem administracyjnym, którego właściwość obejmuje cały kraj, co pozwala nadać mu status centralnego organu administracji.<sup>32</sup> Mimo iż KNF nie jest określona w ustawie jako centralny organ administracji rządowej, zdaniem wnioskującego, nie przesądza to o wyłączeniu jej z tej kategorii organów. Poza tym, dla określenia jej statusu znaczenie mają także aspekty historyczne.<sup>33</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

29 Więcej na ten temat P. Stanisławiszyn, Nadzór i kontrola nad Komisją Nadzoru Finansowego, (w:) P. Karpus, J. Węclawski, Rynek finansowy. Inspiracje z integracji europejskiej, Lublin 2008, s. 35 i nast. 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 włączyć w ramy administracji rządowej. Wybrał rozwiązanie pośrednie, wskazując jednocześnie nad działalnością KNF Prezesa Rady Ministrów”. *Ibidem*, s. 42–43.

30 K. Chochowski, Status prawny Komisji Nadzoru Finansowego, „Prawo Europejskie w Praktyce” 2008, nr 7/8, s. 125.

31 Opublikowany na: <http://www.rpo.gov.pl>

32 *Ibidem*, s. 5–6.

33 *Ibidem*, s. 8 i s. 16.

nadzorcze.<sup>34</sup> Czy jednak realizując je, ponosi on odpowiedzialność za swoje działania? Czy przykładowo nie podejmując w „odpowiednim” momencie np. decyzji o zawieszeniu działalności banku czy też jego likwidacji, będzie on zobowiązany do pokrycia strat lub utraconych korzyści klientom tego banku? Jeżeli tak, to jaka jest tego podstawa prawna?

Odpowiedź na ostatnie pytanie wymaga krótkiej charakterystyki samej koncepcji odpowiedzialności odszkodowawczej państwa za działania administracji, a do takowej, jak zostało to wykazane, KNF należy. Jak się podkreśla, jej funkcjonowanie, a w szczególności podejmowanie działań władczych łączy się z ryzykiem wyrządzenia szkody jednostce, a co za tym idzie, rodzi konieczność uregulowania przez prawodawcę zasad i sposobu naprawienia ewentualnych szkód.<sup>35</sup> W przypadku polskiego systemu prawnego dochodzenie do obecnego stanu prawnego trwało kilka ostatnich lat, a za jeden z najistotniejszych momentów owej ewolucji uznać należy nowelę Kodeksu cywilnego [dalej: kc.] z dnia 17 czerwca 2004 roku, która weszła w życie z dniem 1 września 2004 roku.<sup>36</sup> Zmieniła ona brzmienie art. 417 kc. oraz wprowadziła przepisy art. 4171 kc. oraz art. 4172 kc.<sup>37</sup> Odpowiednio pierwszy z cytowanych przepisów wprowadził generalną formułę deliktu wyrządzonego przez władze publiczne, stanowiąc w § 1, iż za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, lub inna osoba prawna wykonująca tę władzę z mocy prawa. Z kolei w art. 4171 kc. znalazły się regulacje dotyczące odpowiedzialności za wydanie oraz niewydanie aktu normatywnego, prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji administracyjnej. Natomiast w art. 4172 kc. prawodawca uregulował odpowiedzialność za szkodę w sytuacji legalnego wykonywania władzy publicznej.<sup>38</sup> Szczególną jednak uwagę zwrócić należy na zapis art. 4171 kc. § 3, w którym mowa jest o szkodzie wyrządzonej przez niewydanie orzeczenia lub decyzji, gdy obowiązek ich wydania przewidywał przepis prawa. Jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu niezgodności z prawem niewydania orzeczenia lub decyzji, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej. Cytowana regulacja, jak się wydaje, mogłaby być podstawą dochodze-

34 R. W. Kaszubski, Komentarz do ustawy z dnia 21 lipca 2006 roku o nadzorze nad rynkiem finansowym, (w:) System Informacji Prawnej Lex (Lex dla Banków Prestige) 01/2009. Warto w tym miejscu zacytować także sentencję wyroku Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 29 lutego 2008 roku (sygn. I ACa 613/07 – opublikowany w System Informacji Prawnej Lex, 01/2009), w którym za organ władzy publicznej uznano każdy podmiot, który wykonuje władze 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.”

35 J. Kremis, A. Cisek, J. Boć, Podstawy odpowiedzialności odszkodowawczej za działania administracji, (w:) J. Boć (red.), Prawo administracyjne, Wrocław 2007, s. 429.

36 Ustawa z dnia 17 czerwca 2004 roku o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 162, poz. 1692.

37 Dogłębna analiza problemu zaprezentowana została w publikacji: M. Safjan, Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej, Warszawa 2004.

38 J. Kremis, A. Cisek, J. Boć, Podstawy odpowiedzialności odszkodowawczej za działania administracji, *op. cit.*, s. 430.

nia odszkodowania od organów nadzoru w sytuacji jego bezczynności, skutkującej niewydaniem stosownej do danej chwili decyzji administracyjnej. Z tym jednak zastrzeżeniem, iż wymóg jej wydania wynikać musiałby z przepisów prawa, a stwierdzenie niewydania tego aktu winno być dokonane przez Sąd rozpoznający sprawę o naprawienie szkody (art. 4171 kc. § 4). Co ważne, w art. 421 kc. czytamy, iż omawiane zasady nie będą miały jednak zastosowania, jeżeli odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną w związku z wykonywaniem władzy publicznej normowana jest przepisami szczególnymi. W literaturze podkreśla się<sup>39</sup>, iż tego rodzaju sytuacja miała miejsce w przypadku zapisów art. 153 i art. 160 Kodeksu postępowania administracyjnego (dalej: k.p.a.)<sup>40</sup>, a także w art. 260 i art. 261 Ordynacji podatkowej. Jednakże wspomniana już nowelizacja kc. z 2004 roku uchyliła cytowane zapisy k.p.a. oraz znowelizowała art. 261§1 Ordynacji podatkowej, nakazując do odszkodowania regulowanego tą ustawą stosować przepisy kc.<sup>41</sup> W zmianach tych znaczący udział miał Trybunał Konstytucyjny, który swym orzeczeniem z dnia 23 września 2003 roku<sup>42</sup>, interpretując zapis art. 77 ust. 1 Konstytucji RP<sup>43</sup>, dokonał między innymi wykładni zakresu naprawienia szkody, przyjmując szersze rozumienie pojęcia „rzeczywistej szkody” (tzn. obejmujące *damnum emergens* oraz *lucrum cessans*). Uznaje się, iż jest to swoista wskazówka dla ustawodawcy, aby ten, regulując zarówno w kc., jak i w innych aktach prawnych zasady odpowiedzialności za wyrządzone szkody nie ograniczał wyrażonego w art. 77 ust. 1 Konstytucji RP prawa do wynagrodzenia szkody, jaka została wyrządzona przez niezgodne działanie organu władzy publicznej.<sup>44</sup> Co więcej, w art. 77 ust. Konstytucji RP prawodawca stwierdza, iż ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw. W tym miejscu powstaje więc pytanie o relację powyższych zasad do zapisu art. 133 ust. 4 Prawa bankowego, który stanowi, iż „Komisja Nadzoru Finansowego, Narodowy Bank Polski oraz osoby wykonujące czynności nadzoru bankowego nie ponoszą odpowiedzialności za szkodę wynikłą ze zgodnego z przepisami ustaw działania lub zaniechania, które pozostaje w związku ze sprawowanym przez Komisję Nadzoru Finansowego nadzorem nad działalnością banków, oddziałów i przedstawicielstw banków zagranicznych, oddziałów instytucji kredytowych oraz nadzorem wykonywanym na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 września 2002 roku

39 *Ibidem*, s. 436.

40 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 roku Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.

41 W wyniku późniejszej nowelizacji (ustawa z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw – Dz.U. Nr 217 poz. 1590) z dniem 1 stycznia 2007 roku przepis art. 261 Ordynacji podatkowej utracił moc. Obecnie na mocy art. 260 Ordynacji podatkowej do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego.

42 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 września 2003 roku, sygn. akt K 20/02, Dz.U. Nr 170, poz. 1660.

43 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. Zob. także: M. Babiak, Prawo do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie władzy publicznej, „Radca Prawny” 2002, nr 3, s. 53–57.

44 J. Kremis, A. Cisek, J. Boć, Podstawy odpowiedzialności odszkodowawczej za działania administracji, *op. cit.*, s. 436.

o elektronicznych instrumentach płatniczych, nad instytucjami pieniądza elektronicznego i oddziałami zagranicznych instytucji pieniądza elektronicznego”. Przepis ten wprowadzony został stosunkowo niedawno<sup>45</sup> i zmieniony zapisami ustawy o KNF. Interesujący jest fakt, iż jest on rzadko komentowany, co wynika zapewne z charakteru działalności organów w nim wymienionych, a także „wyjątkowości rynku finansowego”. Swą treścią nawiązuje do podstawowych tez orzeczenia Peter Paul, przyczyniając się jednocześnie do wyłączenia określonych organów spośród grupy podmiotów odpowiedzialnych za szkodę wynikłą ze zgodnego z przepisami ustaw działania lub zaniechania. W literaturze prezentowany jest pogląd, iż regulacja ta zapewniająca wyjątkową ochronę „nadzorcom bankowym”, pojawiła się w polskim systemie prawnym wskutek wskazań Komisji Europejskiej oraz Międzynarodowego Funduszu Walutowego. Poprzez jego treść ustawodawca rozstrzygnął kolizję wartości, jakimi są bezpieczeństwo (stabilność) systemu bankowego oraz prawa majątkowe banku, jak i jego klientów. Oczywiście, na korzyść pierwszej z nich.<sup>46</sup> Tego rodzaju tezę można wysnuć z zapisu art. 133 ust. 1 pkt 1 Prawa bankowego, w którym za jeden z celów nadzoru bankowego (wykonywanego przez KNF) uznano bezpieczeństwo środków pieniężnych gromadzonych na rachunkach bankowych. Można przypuszczać, iż chodzi w tym przypadku o wszystkie środki zdeponowane na tychże rachunkach, a co za tym idzie, działania nadzorcze, podobnie jak miało to miejsce w przypadku sprawy Peter Paul, realizowane są w interesie publicznym. Potwierdzeniem tego mógłby być także zapis art. 2 ustawy o KNF, w którym wymieniając cele nadzoru nad rynkiem finansowym, wspomina się o stabilności i zaufaniu, ale także i o zapewnieniu ochrony interesów uczestników tego rynku. A więc i pojedynczych deponentów. Czy wobec tego możliwe jest wystąpienie w polskim systemie prawnym sytuacji analogicznej do tej ze sprawy Peter Paul, kiedy to pojedynczy klient upadłego banku żądać będzie odszkodowania na brak stosownego działania przez KNF? Mając na uwadze zacytowany przepis Prawa bankowego, wydaje się, że nie. Niemniej jednak należy w tym miejscu wskazać na jego niejasną konstrukcję, a w szczególności zapis „nie ponoszą odpowiedzialności za szkodę wynikłą ze zgodnego z przepisami ustaw działania lub zaniechania”. I choć domyślać się należy intencji konstruującego go ustawodawcy, to jednak zapis ten sugeruje „zgodne z przepisami ustaw zaniechanie”, a więc działanie (a dokładniej jego brak) trudne do wyobrażenia w przypadku organu nadzoru. Korzystniejszym więc rozwiązaniem byłoby preredagowanie analizowanego pojęcia, które mogłoby brzmieć „nie ponoszą odpowiedzialności za szkodę wynikłą z zaniechania albo zgodnego z przepisami ustaw działania”.

Osobną kwestią wymagającą wyjaśnienia jest jednak zasadność i interpretacja zapisu art. 133 ust. 4 Prawa bankowego w perspektywie omówionych wcześ-

45 Ustawa z dnia 1 kwietnia 2004 roku o zmianie ustawy – Prawo bankowe oraz o zmianie innych ustaw, Dz.U. Nr 91, poz. 870.

46 L. Mazur, Prawo bankowe. Komentarz, Warszawa 2008, s. 697–698.



niej uregulowań – w szczególności Konstytucji i Kodeksu cywilnego. Jego wykładnia prowadzi do wniosku, iż organ nadzoru będzie ponosił odpowiedzialność w dwóch przypadkach. Po pierwsze, w sytuacji niezgodnego z przepisami ustaw działania i po drugie, we wspomnianym przypadku niezgodnego z przepisami zaniechania.<sup>47</sup> Z tego też względu, mimo istnienia orzeczenia ETS w sprawie Peter Paul (które oczywiście nie stanowi źródła prawa), należy stwierdzić, iż w przypadku niepodjęcia przez KNF stosownych środków nadzoru mających na celu zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku finansowego, jego bezpieczeństwa, przejrzystości, a także zaufania do niego, nie zostanie zapewniony interes uczestników tego rynku (art. 2 ustawy o KNF) oraz bezpieczeństwo środków pieniężnych, gromadzonych między innymi na rachunkach bankowych (art. 133 ust. 1 pkt 1 Prawa bankowego). Ów brak działania (zaniechanie) należałoby interpretować jako niezgodne z celami, jakie organowi nadzoru stawia ustawodawca w stosownych przepisach, co w konsekwencji może rodzić jego odpowiedzialność. Odpowiedzialność, której – podobnie jak ma to miejsce w przypadku k.p.a. czy też Ordynacji podatkowej – dochodzić należy na podstawie stosownych zapisów Kodeksu cywilnego (art. 417 i nast.), korzystając przy tym z konstytucyjnego prawa do wynagrodzenia szkody, jaka została podmiotowi wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

### 3. Zakończenie

Problematyka dotycząca odpowiedzialności organów nadzoru finansowego należy do kwestii strategicznych z punktu widzenia funkcjonowania państwa, a dokładniej jego systemu finansowego. Nietrudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której klienci upadłego banku skorzystać będą chcieli z doświadczenia Petera Paula, domagając się wynagrodzenia szkody przez organ, który „doprowadził” do tego rodzaju sytuacji. O drażliwości problemu świadczy chociażby omówione precedensowe orzeczenie ETS, które spotkało się z wieloma reakcjami ze strony przedstawicieli tak praktyki, jak i doktryny. Polski ustawodawca, mając zapewne na uwadze interes ogółu (publiczny) zawarł w art. 133 ust. 4 Prawa bankowego stosowny zapis, mający zapobiec w przyszłości sytuacjom analogicznym do tej opisanej w sprawie Peter Paul. Choć, co należy podkreślić, trudno jest znaleźć oficjalne uzasadnienie dla tego rodzaju postępowania. Mimo swego rodzaju „oczywistości” tego przepisu, uznać należy go za nie w pełni doskonały i niejednoznaczny oraz rodzący wątpliwości w sytuacji zestawienia go z prawem do

47 Zob. także K. Kohutek, Odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną bankowi na skutek niezgodnego z prawem postępowania nadzoru bankowego lub wydania niezaskarżalnej wadliwej decyzji, System Informacji Prawnej Lex, 01/2009.

wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej Konstytucji RP<sup>48</sup> oraz zasadami Kodeksu cywilnego.

---

48 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 18/00, OTK 2001, nr 8, s. 256. W pkt. 3 uzasadnienia: „Pojęcie „działania” organu władzy publicznej nie zostało konstytucyjnie zdefiniowane. W pojęciu tym mieszczą się zarówno zachowania czynne tego organu, jak i zaniechania. W zakresie działań czynnych organu władzy publicznej mieszczą się indywidualne rozstrzygnięcia, np. decyzje, orzeczenia i zarządzenia. Pojęcie „zaniechania” władzy publicznej dotyczy tych sytuacji, w których obowiązek określonego działania władzy publicznej jest skonkretyzowany w przepisie prawa i można ustalić, na czym konkretnie miałyby polegać zachowanie organu władzy publicznej, aby do szkody nie doszło”, oraz w pkt. 4 uzasadnienia „Art. 77 ust. 1 Konstytucji łączy obowiązek naprawienia szkody jedynie z takim działaniem organu władzy publicznej, które jest „niezgodne z prawem”. Pojęcie „działanie niezgodne z prawem” ma ugruntowane znaczenie. W kontekście regulacji konstytucyjnej należy je rozumieć jako zaprzeczenie zachowania uwzględniającego nakazy i zakazy wynikające z normy prawnej.”

## Wykaz autorów

1. Abramchik Lilia, doc., Yanka Kupala State University of Grodno, Republic of Belarus
2. Adamiak Jan, dr, Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu
3. Babiarez Stefan, mgr, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie
4. Bitner Michał, dr, Uniwersytet Warszawski
5. Borodo Andrzej, prof. zw. dr hab., Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
6. Borszowski Paweł, dr Uniwersytet Wrocławski
7. Charkiewicz Mariusz, mgr, Uniwersytet w Białymstoku
8. Chojna–Duch Elżbieta, dr hab., prof. Uniwersytetu Warszawskiego
9. Ciak Jolanta, dr, Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu
10. Cilak Małgorzata, mgr, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
11. Cyman Damian, mgr, Uniwersytet Gdański
12. Czarnecki Krzysztof, mgr, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
13. Czudek Damian, mgr, Masaryk University, Czech Republic
14. Dembczyńska Justyna, mgr, radca prawny
15. Dębowska–Romanowska Teresa, prof. zw. dr hab., Uniwersytet Łódzki
16. Dowgier Rafał, dr, Uniwersytet w Białymstoku
17. Dobaczewska Anna, dr, Uniwersytet Gdański
18. Drwiłło Andrzej, prof. zw. dr hab., Uniwersytet Gdański
19. Duda Michalina A., dr, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
20. Etel Leonard, prof. zw. dr hab., Uniwersytet w Białymstoku
21. Fill Wojciech, dr, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego
22. Fojeik–Mastalska Eugenia, prof. zw. dr hab., Uniwersytet Wrocławski
23. Glumińska–Pawlic Jadwiga, dr hab., prof. Uniwersytetu Śląskiego

24. Huchla Andrzej, dr, Uniwersytet Wrocławski
25. Juchniewicz Edward dr, Uniwersytet Gdański
26. Jurkowska–Zeidler Anna, dr hab., prof. Uniwersytetu Gdańskiego
27. Kiszka Joanna, dr, Uniwersytet Śląski
28. Kołosowska Bożena, dr hab., prof. Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu
29. Kornberger–Sokołowska Elżbieta, dr hab., prof. Uniwersytetu Warszawskiego
30. Kowalczyk Rafał, dr, Uniwersytet Wrocławski
31. Lewkowicz Paweł J., dr, Uniwersytet w Białymstoku
32. Marczak Jarosław, dr, Uniwersytet Łódzki
33. Mastalski Ryszard, prof. zw. dr hab., Uniwersytet Wrocławski
34. Mączyński Dominik, dr hab., Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu
35. Michór Andrzej, dr, Uniwersytet Opolski
36. Młynarczyk Alicja, dr hab., prof. Uniwersytetu Szczecińskiego
37. Modzelewski Witold, dr hab., prof. Uniwersytetu Warszawskiego
38. Moždiáková Michaela, mgr, Masaryk University, Czech Republic
39. Mrkývka Petr, JUDr. Ph.D., Masaryk University, Czech Republic
40. Mroczkowski Rafał, mgr, Uniwersytet Gdański
41. Neckář Jan, mgr, Uniwersytet Masaryka w Brnie, Republika Czeska
42. Nieborak Tomasz, dr hab., Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu
43. Niezgoda Andrzej dr, Uniwersytet Marii Curie Skłodowskiej w Lublinie
44. Nizioł Krystyna, dr, Uniwersytet Szczeciński
45. Ofiarska Małgorzata, dr hab., Uniwersytet Szczeciński
46. Ofiarski Zbigniew, prof. zw. dr hab., Uniwersytet Szczeciński
47. Olszak Marcin, dr, Europejska Wyższa Szkoła Prawa i Administracji w Warszawie
48. Pahl Bogumił, dr, Uniwersytet Warmińsko – Mazurski w Olsztynie
49. Panfil Przemysław, mgr, Uniwersytet Gdański

50. Pietrasz Piotr, dr, Uniwersytet w Białymstoku
51. Popławski Mariusz, dr, Uniwersytet w Białymstoku
52. Radvan Michal, JUDr. Ing. Ph. D., Uniwersytet Masaryka w Brnie, Republika Czeska
53. Rutkowska–Tomaszewska Edyta, dr, Uniwersytet Wrocławski
54. Salachna Joanna M., dr hab., Uniwersytet w Białymstoku
55. Sawicka Krystyna, dr hab., prof. Uniwersytetu Wrocławskiego
56. Skoczylas–Tylman Aneta, dr, Uniwersytet Łódzki
57. Sowiński Ryszard, dr hab., Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu
58. Sowiński Tomasz, dr, Uniwersytet Gdański
59. Šramková Dana, JUDr. Ph.D., Masaryk University, Czech Republic
60. Stachurski Wojciech, dr, Uniwersytet w Białymstoku
61. Szolno–Koguc Jolanta, dr hab., prof. Uniwersytetu Marii Curie Skłodowskiej w Lublinie
62. Ślifirczyk Maciej, dr, Uniwersytet Warszawski
63. Święch Katarzyna, dr, Uniwersytet Szczeciński
64. Teszner Krzysztof, dr, Uniwersytet w Białymstoku
65. Tobor Zygmunt, dr hab., prof. Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach
66. Turek Tomasz, dr, Uniwersytet Śląski
67. Tyniewicki Marcin, dr, Uniwersytet w Białymstoku
68. Ušák Milan dr, Uniwersytet Wrocławski
69. Wróblewska Małgorzata, dr, Uniwersytet Gdański
70. Zalcewicz Anna, dr, Uniwersytet Szczeciński
71. Zawadzka–Pąk Urszula, mgr, Uniwersytet w Białymstoku
72. Zdebel Marek, dr hab., prof. Uniwersytetu Śląskiego
73. Zieliński Robert, mgr, Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie