

UNIwersytet w Białymstoku

Wydział Prawa

Adam Piotr Chociej

**Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej
przez instytucje unijne i krajowe na przykładzie Polski**

Rozprawa doktorska
napisana pod kierunkiem
Prof. dr hab. Eugeniusza Ruśkowskiego
oraz promotora pomocniczego
Dr Piotra Woltanowskiego

BIAŁYSTOK 2020

PLAN PRACY

Wykaz skrótów	4
Wprowadzenie	6
Rozdział 1. Pojęcie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.....	14
1.1. Uwagi wprowadzające	14
1.2. Pojęcie interesów finansowych Unii Europejskiej na tle doktryny prawa finansów publicznych	15
1.3. Historyczne kształtowanie się podstaw prawnych ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej	24
1.4. Przedmiot ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej w świetle obowiązujących aktów prawnych	35
1.5. Czyny naruszające interesy finansowe Unii Europejskiej	48
1.6. Wnioski	62
Rozdział 2. System ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej na poziomie unijnym	
2.1. Uwagi wprowadzające	65
2.2. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Komisję Europejską	67
2.3. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF)	86
2.4. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Europejski Trybunał Obrachunkowy.....	119
2.5. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej	132
2.6. Uwarunkowania ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Prokuraturę Europejską	146
2.7. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez inne instytucje	159
2.8. Wnioski	177

Rozdział 3. System ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej na poziomie krajowym na przykładzie Polski	
3.1. Uwagi wprowadzające	180
3.2. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Najwyższą Izbę Kontroli	192
3.3. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Instytucje Zarządzające	219
3.4. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Krajową Administrację Skarbową	245
3.5. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez inne instytucje	278
3.6. Wnioski	306
Wnioski końcowe	311
Bibliografia	320
Wykaz orzecznictwa	335
Wykaz źródeł prawa	338
Inne źródła	343

WYKAZ SKRÓTÓW

DNB	dochód narodowy brutto
Dz. Urz. UE	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
EBC	Europejski Bank Centralny
EBI	Europejski Bank Inwestycyjny
EFSI	Europejskie Fundusze Strukturalne i Inwestycyjne
ETO	Europejski Trybunał Obrachunkowy
EWT	Europejska Współpraca Terytorialna
EWVIS	Europejska Wspólnota Węgla i Stali
IA	Instytucja Audytowa
IC	Instytucja Certyfikująca
IP	Instytucja Pośrednicząca
IZ	Instytucja Zarządzająca
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
KE	Komisja Europejska
OLAF	Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych
PO	Program Operacyjny
Rada	Rada Unii Europejskiej
TA	Traktat z Amsterdamu zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie i niektóre związane z nimi akty (Dz. Urz. WE C 340 z 10.11.1997, s. 1)
TEWEA	Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Energii Atomowej. Rzym, dnia 25 marca 1957 r.
TEWG	Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą. Rzym, dnia 25 marca 1957 r.
TEWWIS	Traktat Ustanawiający Europejską Wspólnotę Węgla i Stali. Paryż, dnia 17 kwietnia 1951 r.

TFUE	Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej - wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 1)
TK	Trybunał Konstytucyjny
TL	Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2007, s. 1)
TM	Traktat o Unii Europejskiej (Traktat z Maastricht) z dnia 7 lutego 1992 r. (wersja pierwotna: Dz. Urz. UE C 191 z 29.7.1992, s.1)
TN	Traktat z Nicei zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty Ustanawiające Wspólnoty Europejskie i niektóre związane z nimi akty (Dz. Urz. WE C 340 z 10.11.1997, s. 1)
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
TUE	Traktat o Unii Europejskiej - wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 1)
UE	Unia Europejska
u.f.p.	Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.)
u.o.n.d.f.p.	Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 1440 ze zm.)

Wprowadzenie

Pojęcie "interesów finansowych Unii Europejskiej", a wcześniej "interesów finansowych Wspólnot Europejskich" funkcjonuje w unijnym prawodawstwie od 1992 r., kiedy to zostało po raz pierwszy użyte w traktacie z Maastricht.¹ Wprowadzone pojęcie przez wiele lat nie miało ścisłej definicji. Wyjaśnienie zakresu ochrony interesów finansowych Unii można jednak było znaleźć w unijnych źródłach prawa, w szczególności analizując pojęcia "nieprawidłowości", "nadużyć finansowych", "działań na szkodę interesów finansowych UE". Ważną rolę w zakresie określenia zakresu pojęcia "interesów finansowych UE" odegrało także orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Formalna definicja interesów finansowych Unii znalazła się dopiero w Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2017/1371 w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej² (nazywanej w dalszej części pracy Dyrektywą PIF od ang. *protection of the financial interest of the EU*). Dyrektywa ta wprowadzając definicję uwzględniła wcześniejszy dorobek prawny Unii w tym zakresie.

Traktat z Maastricht z 1992 r. wprowadził do Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską nowy art. 209 lit. a. dotyczący ochrony interesów finansowych Wspólnoty Europejskiej. Państwa członkowskie na podstawie tego artykułu zostały zobowiązane do podejmowania takich samych działań w zakresie zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy Wspólnoty jakie stosują do zwalczania działań naruszających własne interesy finansowe. Dodatkowo państwa członkowskie zostały zobowiązane do współpracy w zakresie zwalczania działań godzących w interesy Wspólnoty oraz ich koordynacji poprzez współpracę krajowych organów z Komisją Europejską. Zapisy te aktualnie zawarte są w art. 325 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.³

Akty prawne dotyczące ochrony interesu finansowego Unii Europejskiej odnoszą się do całego obszaru działań prowadzonych przez Unię (przepisy horyzontalne), lub też tylko określonego obszaru, np. ceł, polityki spójności czy ochrony waluty euro przed fałszowaniem (przepisy sektorowe). Należy mieć na

¹ Traktat o Unii Europejskiej, podpisany w dniu 7 lutego 1992 r., Dz. Urz. WE C 191 z 29.7.1992 s. 1.

² Dz.Urz. UE L 198 z 28.7.2017, s. 29.

³ Szerzej: E. Ruśkowski, A.P. Chociej, Conclusions for Poland in View of the Special Report of the European Court of Auditors Concerning Fighting, Financial Fraud in Spending EU Funds, "Problemy Zarządzania" 2019, Nr 3(83), s. 105-118.

uwadze, iż przepisy odnoszące się do ochrony interesów finansowych Unii powstawały na gruncie wprowadzonej przez Traktat z Maastricht koncepcji funkcjonowania Unii w oparciu o trzy filary. Filar I dotyczył Wspólnoty Europejskiej (unia gospodarcza), filar II - wspólnej polityki zagranicznej i bezpieczeństwa (unia polityczna), natomiast III filar odnosił się do współpracy policyjnej i sądowej w sprawach karnych (unia policyjno-sądownicza). Akty prawne dotyczące ochrony interesów finansowych Unii powstawały zarówno w ramach pierwszego jak i trzeciego filaru, przez co wykazywały pewne związanie z tym odmiennieściami.

W ramach III filaru, w Konwencji z dnia 26 lipca 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich⁴ (Konwencja PIF) zdefiniowane zostało pojęcie nadużycia finansowego. W ramach I filaru, w Rozporządzeniu Rady (WE, Euratom) nr 2988/95 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich⁵ określone zostało natomiast pojęcie nieprawidłowości. Zakres tych kluczowych z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE pojęć będzie przedmiotem analizy w dalszej części pracy. W tym miejscu można natomiast stwierdzić, iż nieprawidłowością jest jakiegokolwiek naruszenie prawa unijnego, mogące mieć potencjalnie negatywny wpływ na interesy finansowe UE albo poprzez zmniejszenie lub utratę dochodów albo w związku z nieuzasadnionym wydatkiem.⁶

Nadużycie finansowe jest natomiast definiowane jako umyślne oszustwo popełnione dla własnej korzyści lub w celu przyniesienia strat drugiej stronie. Można w tym kontekście stwierdzić, iż nieprawidłowość popełniona umyślnie jest nadużyciem finansowym⁷.

Nie uprzedzając dalszych rozważań, w wielkim uproszczeniu można stwierdzić, iż jako ochronę interesów finansowych Unii rozumieć należy działania podejmowane zarówno na szczeblu unijnym jak i krajowym zmierzające do wyeliminowania nieprawidłowości i nadużyć finansowych zarówno po stronie wydatków z budżetu Unii jak i po stronie dochodów.

Konwencja PIF z 1995 r. została ratyfikowana przez wszystkie państwa członkowskie dopiero w 2002 r., jednak już w roku 2001 Komisja Europejska dążąc do

⁴ Dz. Urz. WE C 316 z 27.11.1995, s. 48.

⁵ Dz. Urz. WE L 312 z 23.12.1995, s. 1.

⁶ Zob. art. 1 rozporządzenia Rady 2988/95.

⁷ Zob. definicje zamieszczone na oficjalnej stronie internetowej Europejskiego Urzędu ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF): https://ec.europa.eu/anti-fraud/olaf-and-you/report-fraud_pl, dostęp z dnia 15-08-2018 r.

ujednoczenia materii objętej Konwencją opracowała projekt dyrektywy o karnoprawnej ochronie interesów finansowych Wspólnoty (Dyrektywa PIF). Państwa członkowskie ratyfikując Konwencje PIF wprowadzały do swojego systemu prawnego wymagane konwencją zapisy, jednakże każdy kraj w różny sposób ustalał sankcje karne za naruszenie interesów finansowych Wspólnoty czy też okresy przedawnienia. Wprowadzenie w 2017 r. Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2017/1371 w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii⁸ ujednicilo tę materię w całej Unii. Dyrektywa zobowiązała także państwa członkowskie, Komisję, Prokuraturę Europejską oraz Eurojust do współpracy ze sobą przy zwalczaniu przestępstw popełnianych na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej (art. 15 Dyrektywy PIF).

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, iż około 74% budżetu Unii jest zarządzane przez państwa członkowskie, głównie w ramach realizacji polityki rolnej i polityki spójności.⁹ To państwa członkowskie wykonują większość zadań związanych z poborem dochodów Unii, ale także z kontrolą wydatków w ramach funduszy unijnych. Zgodnie z art. 317 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹⁰ odpowiedzialność za realizację budżetu Unii ponosi Komisja Europejska.

Do podejmowania działań w celu zapobiegania nadużyciom finansowym i nieprawidłowościom oraz ich wykrywania, korygowania i prowadzenia działań następczych zobowiązane są w równym stopniu państwa członkowskie jak i instytucje unijne. Zgodnie z art. 36 ust. 1 Rozporządzenia finansowego 2018/1046¹¹ przy wykonywaniu budżetu Unii powinna zostać zapewniona skuteczna i efektywna kontrola wewnętrzna, która powinna zapewniać zapobieganie nieprawidłowościom i nadużyciom oraz umożliwiać ich wykrywanie i korygowanie. Z kolei art. 63 powoływanego rozporządzenia stanowi, iż w przypadku wykonywania budżetu przez Komisję w trybie zarządzania dzielonego, na państwa członkowskie delegowane są zadania związane z wykonywaniem budżetu. W szczególności państwa członkowskie zobowiązane są do

⁸ Dz. Urz. UE L 198 z 28.7.2017, s. 29.

⁹ Zob. np. Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady 29. sprawozdanie roczne dotyczące ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej i zwalczania nadużyć finansowych (2017 r.), COM(2018) 553 final, s. 8.

¹⁰ Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 236 z 26.10.2012, s. 13.

¹¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii, zmieniające rozporządzenia (UE) nr 1296/2013, (UE) nr 1301/2013, (UE) nr 1303/2013, (UE) nr 1304/2013, (UE) nr 1309/2013, (UE) nr 1316/2013, (UE) nr 223/2014 i (UE) nr 283/2014 oraz decyzję nr 541/2014/UE, a także uchylające rozporządzenie (UE, Euratom) nr 966/2012, Dz. Urz. UE L 193 z 30.7.2018, s. 1.

podejmowania środków w celu ochrony interesów finansowych UE, m.in. poprzez zapobieganie, wykrywanie i korygowanie stwierdzonych nieprawidłowości i nadużyć finansowych.

Mając na względzie fakt, iż środki pochodzące z budżetu Unii stanowią w systemie prawa krajowego środki publiczne (art. 5 u.f.p.),¹² ochrona interesów finansowych UE pozostaje w bezpośrednim związku z interesami finansowymi państwa. Można wobec tego, uznać, że ochroną interesów finansowych UE powinny być w naturalny sposób zainteresowane zarówno państwa członkowskie jak i instytucje unijne.

Działania podejmowane w celu ochrony interesów finansowych UE zarówno przez instytucje unijne jak i krajowe związane są przede wszystkim z zapobieganiem i wykrywaniem nieprawidłowości, jak również prowadzeniem działań zmierzających do odzyskania nieprawidłowo wykorzystanych środków pochodzących z budżetu Unii. Ochrona interesów finansowych dotyczy jednak nie tylko wydatków ale także dochodów budżetu Unii, do których należą w szczególności należności celne oraz część wpływów z tytułu podatku od towarów i usług. Podejmowane działania dotyczą także nakładania sankcji na podmioty naruszające interesy finansowe Unii oraz stanowienia systemów zarządzania i kontroli zapobiegających nadużyciom.¹³

Instytucje krajowe zaangażowane w ochronę interesów finansowych UE w zakresie wydatków to przede wszystkim instytucje zarządzające programami operacyjnymi, a w następnej kolejności instytucje certyfikujące i instytucja audytowa, których zadania określa szczegółowo ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020¹⁴ (zwana w dalszej części opracowania ustawą wdrożeniową). W zakresie dochodów kluczową rolę odgrywa Krajowa Administracja Skarbowa.¹⁵ Całokształt działań podejmowanych przez instytucje polskie podlega ocenie Najwyższej Izby Kontroli. Za koordynację działań podejmowanych przez polskie instytucje odpowiada Pełnomocnik Rządu ds. Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na szkodę RP lub UE. W niniejszej rozprawie analizie podlegać będą przede wszystkim

¹² Szerzej: W. Miemieć, Środki publiczne, w: W. Miemieć (red.), Prawo finansów publicznych z kazusami i pytaniami, Warszawa 2018, s. 51 i n.

¹³ J. Łacny, Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej w dziedzinie polityki spójności, Warszawa 2010, s. 332 i n.

¹⁴ T.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1431.

¹⁵ Działająca na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 768.

aspekty prawno-finansowe ochrony interesów finansowych Unii, stąd działalność organów odpowiedzialnych za ochronę porządku prawnego państwa, w szczególności Policji i prokuratury, które niewątpliwie mają też udział w ochronie interesów finansowych będzie przedstawiona jedynie w wąskim zakresie.

Wśród instytucji unijnych zaangażowanych w ochronę interesów finansowych UE wymienić należy przede wszystkim Komisję Europejską, która odpowiedzialna jest za wykonywanie budżetu Unii. W ramach Komisji szczególną rolę odgrywa Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF), który posiada uprawnienia do prowadzenia dochodzeń administracyjnych zarówno w państwach członkowskich jak i w instytucjach unijnych, w tym w samej Komisji. Poza Komisją bardzo istotną rolę odgrywa działalność Europejskiego Trybunału Obrachunkowego oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W najbliższych latach coraz istotniejszą rolę odgrywać będzie z pewnością tworzona w oparciu o wzmocnioną współpracę Prokuratura Europejska (EPPO). Działalność wymienionych jak również innych instytucji zaangażowanych w ochronę interesów finansowych UE będzie przedmiotem analizy w kolejnych rozdziałach rozprawy.

Podjęmowane w celu ochrony interesów finansowych Unii działania zostaną poddane ocenie w oparciu o funkcjonujący system instytucji zarówno unijnych jak i polskich. Analizie poddane zostaną podstawy prawne funkcjonowania poszczególnych instytucji, zakres ich uprawnień i obowiązków a w szczególności efekty ich działalności w zakresie ochrony interesów finansowych Unii, mając na uwadze jedną z głównych zasad gospodarowania środkami publicznymi, zgodnie z którą wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, przy wykorzystaniu optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów.¹⁶

Celem pracy jest ocena skuteczności ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej na poziomie unijnym i polskim oraz zaproponowanie zmian sprzyjających lepszej i bardziej efektywnej ochronie.

Problem badawczy pracy można sprowadzić do odpowiedzi na pytanie, czy systemy ochrony interesów finansowych Unii funkcjonujące na szczeblu unijnym i krajowym skutecznie zapobiegają nadużyciom i nieprawidłowościom, a jeżeli nie, to

¹⁶ Zob. E. Ruśkowski, Zasady gospodarowania środkami publicznymi w Polsce - wybrane uwagi, w: I. Czaja-Hliniak (red.), Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku, Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, Kraków 2012, s. 367.

jakie są tego przyczyny oraz jakie środki należałoby zastosować dla zwiększenia skuteczności ochrony interesów finansowych Unii.

Jako **hipotezę główną** rozprawy przyjęto założenie, że instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych Unii zarówno na poziomie unijnym jak i krajowym posiadają uprawnienia umożliwiające im skuteczną ochronę, jednakże podejmowane przez nie działania nie zapewniają optymalnego możliwego do uzyskania poziomu ochrony.

W celu odpowiedzi na problem badawczy, postawione zostaną następujące **hipotezy szczegółowe:**

1. Pomimo występowania różnych definicji pojęcia interesów finansowych Unii Europejskiej, na podstawie obowiązujących uregulowań możliwe jest określenie zarówno przedmiotu ochrony jak i jego zakresu.
2. Instytucje unijne dysponują niezbędnymi uprawnieniami w celu ochrony interesów UE, jednakże istniejące uregulowania prawne nie zapewniają optymalnej koordynacji podejmowanych przez nie działań, natomiast w przypadku stwierdzenia uchybień w działaniu poszczególnych instytucji - nie zapewniają skutecznych narzędzi umożliwiających rozwiązanie stwierdzonych problemów.
3. Instytucje polskie posiadają niezbędne i wystarczające uprawnienia dla prowadzenia skutecznych działań na rzecz ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, jednak nieodzowne jest zapewnienie skuteczniejszej koordynacji podejmowanych przez nie działań oraz przeprowadzanie okresowej pogłębionej analizy efektów podejmowanych czynności, która mogłaby być podstawą do wyznaczania kierunków dalszych działań w tym zakresie.

W ramach prowadzonych badań analizie poddane zostaną obowiązujące akty prawne, jak również raporty i sprawozdania z działalności poszczególnych instytucji zaangażowanych w ochronę interesów finansowych UE.

W pracy nad rozprawą wykorzystane zostały metody: historyczna, statystyczno-dokumentacyjna, prawnoporównawcza oraz metoda oparta o badania niereaktywne¹⁷.

Metoda historyczna wykorzystana została w celu przedstawienia genezy ochrony interesów finansowych Unii, jak również historycznego kształtowania się pojęć odnoszących się do przedmiotu ochrony oraz zakresu ochrony. Metoda ta posłuży także

¹⁷ E. Babbie, *Badania społeczne w praktyce*, Warszawa 2004, s. 340-368.

do omówienia kształtowania się podstaw prawnych instytucji odpowiedzialnych za ochronę interesów finansowych Unii. Metoda ta zostanie także wykorzystana dla wyciągnięcia wniosków na przyszłość.

Metoda statystyczno-dokumentacyjna została wykorzystana do analizy danych statystycznych, raportów, sprawozdań z działalności poszczególnych instytucji zaangażowanych w ochronę interesów finansowych UE. Metoda ta umożliwi ocenę aktualnych wyników prowadzonych przez te instytucje działań oraz wpływu aktualnych uregulowań prawnych na ich skuteczność.

Metoda prawno-porównawcza została wykorzystana do przedstawienia ewolucji uregulowań unijnych i polskich zmierzających do ochrony interesów finansowych Unii. Dzięki tej metodzie możliwe będzie zaproponowanie zmian niezbędnych do wprowadzenia w ustawodawstwie polskim lub unijnym.

Metoda oparta o badania niereaktywne została użyta w celu analizy literatury przedmiotu oraz analizy aktów prawnych regulujących zagadnienia ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.

Rozprawa składa się z wprowadzenia, trzech rozdziałów oraz wniosków końcowych.

W pierwszym rozdziale pracy dotyczącym genezy oraz zakresu ochrony interesów finansowych Unii została dokonana analiza pierwszej hipotezy badawczej. Ustalenie przedmiotu oraz zakresu ochrony jest niezbędnym elementem, umożliwiającym ocenę skuteczności ochrony. Obowiązujące akty prawne oraz definicje poszczególnych pojęć zostaną przedstawione na tle historycznych uwarunkowań funkcjonowania Unii Europejskiej. Analiza definicji zawartych w regulacjach unijnych, jak również analiza dostępnej literatury, umożliwiły stworzenie siatki pojęciowej używanej w kolejnych częściach pracy. Analiza obowiązujących aktów prawnych pozwoliły na określenie przedmiotu i zakresu ochrony, jak również pozwoliły na zdefiniowanie głównych rodzajów działań naruszających interesy finansowe UE.

W rozdziale drugim przeanalizowane zostały uwarunkowania prawne oraz zakres działań podejmowanych przez instytucje unijne zaangażowane w ochronę interesów finansowych Unii. Artykuł 325 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w ust. 5 nakłada na Komisję obowiązek składania corocznego sprawozdania z podejmowanych działań na rzecz zwalczania nadużyć finansowych na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej. Sprawozdania Komisji, roczne raporty z działalności Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) jak również sprawozdania

innych organów i instytucji zaangażowanych w ochronę interesów finansowych Unii Europejskiej nie zostały dotychczas w dostępnej literaturze poddane analizie pod kątem skuteczności stosowanych instrumentów ochrony. Ważnym pytaniem pozostaje także kwestia adekwatności ponoszonych nakładów zarówno finansowych jak i organizacyjnych w stosunku do wymiernych korzyści finansowych. Warto zwrócić uwagę, że Europejski Trybunał Obrachunkowy od wielu lat zwraca uwagę, że działania Komisji i OLAF są mało skuteczne w zakresie ochrony interesów finansowych Unii. Analiza uregulowań prawnych w zestawieniu z raportami i sprawozdaniem działalności poszczególnych instytucji pozwoliła na zweryfikowanie drugiej hipotezy badawczej, dotyczącej zakresu uprawnień poszczególnych instytucji, koordynacji ich działań oraz efektów podejmowanych działań.

Rozdział trzeci pozwolił na zweryfikowanie trzeciej hipotezy badawczej. Jak już zwrócono uwagę powyżej, blisko 74% budżetu Unii jest zarządzane przez państwa członkowskie, na których spoczywa odpowiedzialność wprowadzenia i stosowania odpowiednich procedur umożliwiających wykrywanie i zwalczanie nadużyć finansowych. Organy wymiaru sprawiedliwości w państwach członkowskich są także odpowiedzialne za całość działań dotyczących postępowań przygotowawczych i ścigania przestępstw naruszających interesy finansowe Unii. W rozdziale analizie poddano ramy prawne funkcjonowania poszczególnych instytucji oraz wyniki podejmowanych przez nie działań dostępne w publikowanych raportach i sprawozdaniach. Ocena analizowanego materiału pozwoliła na zweryfikowanie hipotezy roboczej.

We wnioskach końcowych rozprawy nastąpiło ustosunkowanie się do hipotezy głównej oraz celu badawczego rozprawy. Na podstawie wniosków sformułowanych w każdym z rozdziałów podjęta zostanie próba oceny skuteczności i efektywności działań podejmowanych przez instytucje unijne i polskie w celu ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.

Rozprawa uwzględnia stan prawny na dzień 30 listopada 2019 r.

Rozdział 1.

Pojęcie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej

1.1. Uwagi wprowadzające

Rozpoczynając rozważania nad zagadnieniami związanymi z problematyką ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej niezbędnym jest analiza pojęć używanych w unijnym systemie prawnym, a mających istotne znaczenie w kontekście prowadzonych badań. Pojęcie interesów finansowych Unii czy też doprecyzowując - ochrony interesów finansowych Unii należałoby określić w kontekście pojęć wypracowanych przez doktrynę prawa finansów publicznych. Dla dalszych analiz celowym jest również przedstawienie historycznego kształtowania się podstaw prawnych pojęcia ochrony interesów finansowych w prawodawstwie unijnym. Jak podkreśla C. Kosikowski, skuteczność zwalczania nieprawidłowości i nadużyć naruszających interesy finansowe UE zależy w dużej mierze od ustalenia wspólnych zasad prawnych we wszystkich obszarach polityki UE.¹⁸ Należy przy tym zgodzić się ze stwierdzeniem, że ochrona interesów finansowych UE jest wspólnym wyzwaniem tak dla państw członkowskich jak i instytucji unijnych.¹⁹ W dalszych rozważaniach przedstawiony zostanie przedmiot ochrony, jak również czyny naruszające interesy finansowe Unii.

Użyte w niniejszej pracy pojęcia "interesy finansowe Wspólnot" oraz "interesy finansowe Unii" są pojęciami prawnymi. Przed wejściem w życie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁰ (zwanym dalej TFUE) w prawodawstwie i literaturze funkcjonowało pojęcie "interesów finansowych Wspólnoty" wprowadzone po raz pierwszy w Traktacie z Maastricht w 1992 r.²¹ Od czasu wejścia w życie TFUE, używane jest pojęcie "interesów finansowych Unii Europejskiej". W niniejszej pracy

¹⁸ C. Kosikowski, *Finanse i prawo finansowe Unii Europejskiej*, Warszawa 2014, s. 104.

¹⁹ A. Sakowicz, *Zasada *ne bis in idem* w prawie karnym w ujęciu europejskim*, Białystok 2011, s. 315-316.

²⁰ Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2007).

²¹ Zob. szerzej: J. Skorupka, *Podstawy karnoprawnej ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, "Prokuratura i Prawo"* 2004, Nr 6, s. 47; B. Kuźniak, A. Capik, *Traktat Nicejski. Komentarz*, Warszawa 2002; Z. Brodecki (red.), *Traktat o Unii Europejskiej. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z komentarzem*, Warszawa 2002; C. Mik, E. Wojtaszek-Mik, *Traktaty Europejskie*, Kraków 2000; A. Przyborowska-Klimczak, E. Skrzydło-Tefelska, *Dokumenty Wspólnot Europejskich*, Lublin 1994; A. Sakowicz, *Zasada...*, s. 315-316.

oba pojęcia są stosowane równoważnie,²² przy czym pojęcie "interesów finansowych Wspólnot" używane jest w odniesieniu do aktów prawnych wydanych przed wejściem w życie TFUE (w których używane było pojęcie interesów finansowych Wspólnoty), natomiast "interesy finansowe Unii" w odniesieniu do aktów prawnych powstałych po roku 2009.

1.2. Pojęcie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej na tle doktryny prawa finansów publicznych

Rozważania zagadnień ochrony interesów finansowych Unii warto rozpocząć od przytoczenia słów J. Langa, który stwierdził, że „pojęcie interesu od dawna zajmuje w prawie i jego nauce poczesne miejsce. Jednak, gdy idzie o ustalenie jego znaczenia, nie poczyniono zbyt wielkich postępów. Prawo najczęściej posługuje się nim w znaczeniu potocznym lub w znaczeniu, jakie mu nadaje socjologia. Przeważnie uważa się też, iż nie ma potrzeby dochodzić jakiegoś prawniczego sensu tego pojęcia. Dlatego też nauka prawa zajmuje się przede wszystkim wyjaśnianiem jego roli w procesie stanowienia i stosowania prawa.”²³ Ten sam autor definiował interes jako stan „pewnego napięcia, który ustaje z chwilą zaspokojenia interesu”²⁴ albo „stosunek, który powstaje między człowiekiem a czymś pomyślanym czy istniejącym na skutek pożądanego tego czegoś przez człowieka”.²⁵ Trafnie w doktrynie odróżnia się przy tym pojęcia zbliżone do interesu: dobro, które ma zaspokajać interes i jest przyczyną gromadzenia środków potrzebnych do ich sfinansowania²⁶ oraz korzyść, która jest stanem zaspokojenia interesu.²⁷ Zakres przedmiotowy pojęcia „interesów finansowych Unii” określony został na długo przed wprowadzeniem jego definicji w Dyrektywie PIF,²⁸ jako środki finansowe składające się na budżet Unii Europejskiej oraz na budżety zarządzane przez

²² Podobnie: B. Srebro, *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej*, Kraków 2004, s. 15; J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej...*, s. 37.

²³ J. Lang, *Z rozważań nad pojęciem interesu w prawie administracyjnym*, „Przegląd Prawa i Administracji”, tom XXXVIII, Wrocław 1997, s. 127, za: S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 56 ufp*, w: E. Ruśkowski, J. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014, s. 284.

²⁴ *Ibidem*, s. 129.

²⁵ *Ibidem*, s. 130.

²⁶ S. Owsiak, *Finanse publiczne, teoria i praktyka*, Warszawa 2013, s. 27.

²⁷ S. Presnarowicz, *Komentarz...*, s. 284.

²⁸ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2017/1371 z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii, Dz. Urz. UE, L 198 z 28.7.2017, s. 29.

Unię, lub w jej imieniu.²⁹ Należy je odróżnić od znacznie szerszego pojęcia interesów gospodarczych UE, które wiąże się np. z problematyką wzrostu gospodarczego Unii.³⁰ Interesy finansowe UE bywają też niekiedy postrzegane z perspektywy potrzeby ochrony interesów krajowych – gdy zaznacza się, że nie stanowią one prostej sumy interesów finansowych poszczególnych państw członkowskich, tak jak na poziomie krajowym interes finansowy państwa nie jest sumą interesów jego obywateli.³¹ Należy przy tym zaznaczyć, że państwa członkowskie na etapie ustalania ram finansowych w poszczególnych perspektywach finansowych wyrażają swoje oczekiwania, a w toku negocjacji mogą osiągnąć taki kompromis, który sprawi, że założenia dotyczące budżetu Unii będą jak najbardziej zbieżne z interesami poszczególnych państw członkowskich.³²

Rozważając znaczenie pojęcia ochrony interesów finansowych Unii na tle prawa polskiego można stwierdzić, że pojęcie to wykazuje dużo cech wspólnych z pojęciem dyscypliny finansów publicznych. Wykazuje przy tym nie tylko powiązania funkcjonalne (dyscyplina i system odpowiedzialności za jej naruszenie chronią także interesy finansowe Unii), ale także istota obydwu pojęć wydaje się być w pewnych aspektach zbliżona. Podobny jest także cel ochrony interesów finansowych Unii jak i dyscypliny finansów publicznych. Należy zgodzić się z poglądami doktryny, że celem ochrony przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych³³ jest prawidłowość procesów składających się na normatywny zwrot „finanse publiczne”.³⁴ Analogicznie można przyjąć, że celem ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej jest z kolei ochrona prawidłowości procesów zachodzących przy gospodarowaniu środkami znajdującymi się w gestii UE. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że pojęcie dyscypliny finansów publicznych wprowadzone do polskiego porządku prawnego w 1998 r. (w miejsce węższego pojęcia dyscypliny

²⁹ J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej...*, s. 37 i n.

³⁰ *Ibidem*, s. 38.

³¹ P. Woltanowski, R. Kosińska, *Granice ochrony praw podatnika w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, w: E. Wójcicka, *Ochrona praw i wolność jednostki wobec władczej ingerencji administracji publicznej - stan obecny i wyzwania*, Częstochowa 2014; A.P. Chociej, *Selected issues of the Protection of the European Union's Financial Interests*, (w:) E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, M. Radvan (red.), *Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interests*, Białystok-Vilnius 2018, s. 158.

³² A.P. Chociej, *Selected issues...*, s. 158, zob. także A. Drop, T. Czystek (red.), *Stanowiska Polski w ramach negocjacji o członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej*, tom 1: *Zrozumieć Negocjacje: Dokumenty*, Warszawa 2000.

³³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 869.

³⁴ L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – komentarz*, Warszawa 2012, s. 25.

budżetowej)³⁵ nie zostało wprost zdefiniowane ani w ustawie o finansach publicznych,³⁶ ani w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Wydaje się, że takie rozwiązanie mogło być świadomie wybrane przez ustawodawcę, koncentrującego się na odpowiedzialności za jej naruszenie³⁷ i wychodzącego z założenia, że wystarczające będzie określenie katalogu czynów stanowiących naruszenie.³⁸ Trudno jednak uznać takie rozwiązanie za właściwe, zwłaszcza wobec nieprecyzyjnego języka prawnego ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i tego, że mamy tu do czynienia z pojęciem kluczowym dla systemu odpowiedzialności naruszeniowej. Dyscyplina finansów publicznych bywa definiowana jako normatywnie wyznaczony pożądany stan gospodarki finansowej (sensu largo), którego naruszenie skutkować może pociągnięciem do odpowiedzialności naruszeniowej, albo jako katalog normatywnych zasad odnoszących się do prawidłowego funkcjonowania procesów gospodarowania (a przede wszystkim gromadzenia i wydatkowania) środkami publicznymi.³⁹ W literaturze przedmiotu dokonuje się najczęściej rekonstrukcji tego pojęcia definiując (przede wszystkim w oparciu o dorobek doktryny oraz orzecznictwa Głównej Komisji Orzekającej i sądów) odrębnie odpowiedzialność, dyscyplinę, finanse publiczne.⁴⁰

Większość autorów zgadza się z klasyczną definicją odpowiedzialności w prawie jako ponoszenia ujemnych konsekwencji za zdarzenia lub stany rzeczy podlegające ujemnej kwalifikacji normatywnej.⁴¹ Definicja ta z pewnymi niewielkimi zmianami prezentowana jest w większości komentarzy i publikacji poświęconych odpowiedzialności naruszeniowej.⁴² Powodem ustanowienia polskiej odpowiedzialności naruszeniowej było

³⁵ Pojęcie dyscypliny budżetowej wprowadzono ustawą z dnia 1 lipca 1958 r. o prawie budżetowym. Więcej o historycznych zmianach rozwiązań prawnych w tym zakresie w: J. Salachna, *Dyscyplina finansów publicznych w Polsce (ewolucja rozwiązań prawnych)*, w: J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szołno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008, s. 2008, s. 79 i n.

³⁶ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1458 ze zm.

³⁷ E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawno finansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018, s. 228.

³⁸ C. Kosikowski, *Odpowiedzialność za naruszenie reżimu prawnego finansów publicznych (nowa koncepcja, „Państwo i Prawo” 2006, Nr 12, s. 4; W. Bożek, Działalność orzecznicza Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Analiza głównych kierunków w dorobku orzeczniczym w latach 2010-2015*, Szczecin 2016, s. 29.

³⁹ P. Woltanowski, *Dyscyplina finansów publicznych*, w: S. Presnarowicz, B. Sudavicius, *System finansów publicznych Polski i Litwy*, Białystok 2017, s. 78.

⁴⁰ L. Lipiec-Warzecha, op. cit. s. 24 i n.

⁴¹ W. Lang, *Struktura odpowiedzialności prawnej*, „Zeszyty Naukowe UMK. Prawo” 1969, Nr 31, s. 12.

⁴² M. Bielikow-Kucharska, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w obszarze zamówień publicznych*, Warszawa 2016, s. 78; W. Bożek, op. cit., s. 38.

(podobnie jak i celem ochrony interesów finansowych UE) zapewnienie przestrzegania norm prawnych regulujących gospodarkę finansową środkami publicznymi.⁴³

Przechodząc do pojęcia dyscypliny – należy uznać jej podstawowe znaczenie w języku prawniczym jako porządek, podporządkowanie się przepisom i innym regułom oraz karność. Dyscyplina jest zarazem systemem norm obowiązujących grupę ich adresatów, a jej treścią jest obowiązek podporządkowania się określonym rygorom.⁴⁴ Zgodnie z art. 3 u.f.p. (który znajduje zastosowanie na gruncie u.o.n.d.f.p.) finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, a w szczególności: gromadzenie dochodów i przychodów publicznych, wydatkowanie środków publicznych, finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa, finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne, zarządzanie środkami publicznymi, zarządzanie długiem publicznym i rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.

Należy przy tym pamiętać, że w świetle ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych naruszeniami są m.in. delikty określone w art. 13 u.o.n.d.f.p. Na gruncie tych regulacji odpowiadają podmioty dysponujące środkami unijnymi oraz beneficjenci tych środków. Dysponent środków unijnych ponosi odpowiedzialność za następujące naruszenie dyscypliny finansów publicznych:

- przyznanie środków bez zachowania lub z naruszeniem procedur obowiązujących przy ich przyznaniu;
- przekazanie środków bez zachowania lub z naruszeniem procedur obowiązujących przy ich przekazaniu;
- niedokonanie przez przyznającego lub przekazującego środki terminowego rozliczenia tych środków;
- nieustalenie podlegającej zwrotowi kwoty środków lub ustalenie jej w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia;
- niedochodzenie podlegającej zwrotowi kwoty środków lub dochodzenie jej w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia;

⁴³ J. Salachna, Odpowiedzialność za nieprawidłowe dokonywanie wydatków publicznych w Polsce – wybrane aspekty, w: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Racjonalizacja wydatków publicznych – uwarunkowania i instrumenty, t. 1, Lublin 2005, s. 229.

⁴⁴ L. Lipiec-Warzecha, op. cit.

- bezprawne umorzenie podlegającej zwrotowi kwoty środków;
- bezprawne odroczenie spłaty podlegającej zwrotowi kwoty środków;
- dopuszczenie do przedawnienia tej należności z tytułu zwrotu kwoty środków.

Beneficjenci środków odpowiadają za:

- wykorzystanie środków niezgodnie z przeznaczeniem;
- wykorzystanie środków z naruszeniem procedur obowiązujących przy ich wykorzystaniu, w tym procedur określonych przepisami o zamówieniach publicznych - wyłącznie w zakresie określonym w art. 17 u.d.f.p. i procedur określonych przepisami o koncesji na roboty budowlane lub usługi - wyłącznie w zakresie określonym w art. 17a u.d.f.p.;
- niedokonanie przez otrzymującego lub wykorzystującego środki rozliczenia tych środków w terminie;
- niedokonanie w terminie zwrotu kwoty środków;
- niedokonanie w należytnej wysokości zwrotu kwoty;
- nieprzekazanie w terminie zwracanej kwoty środków przez podmiot, za pośrednictwem którego zwracane są te środki;
- nieprzekazanie w należytnej wysokości zwracanej kwoty środków przez podmiot, za pośrednictwem którego zwracane są te środki.

Analizując znaczenie ochrony interesów finansowych UE i pojęć podobnych na gruncie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie sposób nie wspomnieć o ich znaczeniu jako o przesłance odpowiedzialności. W literaturze wskazywane jest, że specyficzną cechą odpowiedzialności w prawie finansowym jest m.in. „dominacja wpływu ochrony interesów fiskalnych państwa na zasięg i rozmiary odpowiedzialności”,⁴⁵ co zestawia się z niewielką rolą winy w tym zakresie.

Potrzeba ochrony interesu publicznego i zasada prymatu interesu finansowego państwa nad interesami indywidualnymi nabyły na gruncie prawa finansowego charakteru zasady ogólnej tej gałęzi prawa.⁴⁶ W doktrynie funkcjonuje także ustawowe pojęcie istotnego interesu publicznego i ważnego interesu państwa.⁴⁷ W nauce prawa

⁴⁵ E. Ruśkowski, Komentarz do art. 42 ufp, w: E. Ruśkowski, J. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014, s. 239.

⁴⁶ Por. katalog zasad prawa finansowego, *ibidem*. 42.

⁴⁷ Zob. szerzej E. Ruśkowski, Komentarz do art. 35 ufp, w: E. Ruśkowski, J. Salachna (red.), *op. cit.* s. 177-179.

finansowego podkreślana jest potrzeba respektowania „wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, służących ogółowi”.⁴⁸ Doktryna prawa administracyjnego również analizowała zakres znaczeniowy zbliżonych pojęć.⁴⁹ Na tym tle formułowany jest i dotychczas powtarzany w publikacjach współczesnych autorów⁵⁰ „postulat *de lege ferenda*, by używając terminów «interes publiczny», «dobro publiczne» itp., ustawodawca usiłował w miarę możliwości ściśle określić, jakie cele, względnie grupy celów, chce uwzględnić w konkretnym wypadku i przez to ściślej zakreślić dowolność władzy administracyjnej w korzystaniu ze swych uprawnień wolnego uznania, żeby wolne uznanie nie zamieniło się w samowolę administracji.”⁵¹ Pokrewne pojęcie interesu społecznego bywa rozumiane jako „dążność do osiągnięcia określonych celów, które zamierza osiągnąć społeczeństwo”.⁵² Na gruncie prawa budżetowego spotykamy się także niejednokrotnie z pojęciem uzasadnionego interesu Skarbu Państwa, który jest pojęciem węższym od interesu publicznego.⁵³ Należy nadmienić, że na gruncie u.f.p. funkcjonuje wreszcie znamię „podejmowania przedsięwzięcia gospodarczego w interesie europejskim” wymienione jako przesłanka udzielania ulg w spłacie zobowiązań w art. 64 u.f.p. Wydaje się jednak, że to pojęcie interesu europejskiego należy traktować jako odnoszące się do interesów szerszych niż interesy finansowe, tj. w znaczeniu interesów gospodarczych.

W świetle powyższych rozważań należałoby odnieść się do interesów finansowych UE. Ustawa o finansach publicznych w art. 3 do publicznej gospodarki finansowej realizowanej przez jednostki sektora finansów publicznych zalicza w szczególności zarządzanie środkami publicznymi i rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.⁵⁴ Jednocześnie w art. 5 ust. 1 u.f.p. jako środki publiczne wymienione zostało pięć kategorii środków:

⁴⁸ B. Kucia-Guściora, Komentarz do art. 56 ufp, w: P. Smoleń (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2014, s. 456.

⁴⁹ Interesująca jest w tym zakresie międzywojenna publikacja E. Modlińskiego „Pojęcie interesu publicznego w prawie administracyjnym”. Autor przeprowadza w niej szeroką analizę pojęcia, stwierdzając, że z jednej strony bywa klauzulą dającą podstawę do swobodnego uznania ze strony organów stosujących prawo, z drugiej zaś strony ogranicza swobodne uznanie nakazując branie pod uwagę interesu publicznego. E. Modliński, Pojęcie interesu publicznego w prawie administracyjnym, Warszawa 1932.

⁵⁰ S. Presnarowicz, op. cit., s. 285.

⁵¹ E. Modliński, op. cit., s. 65.

⁵² M. Wyrzykowski, Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym, Warszawa 1986.

⁵³ Por. krytykę zastosowania klauzuli interesu Skarbu Państwa w art. 57 ufp w: B. Kucia-Guściora, Komentarz do art. 57 ufp, w: P. Smoleń (red.), op.cit., s. 458-459.

⁵⁴ Jako inne procesy związane z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych wymienione zostały: gromadzenie dochodów i przychodów publicznych, wydatkowanie środków

- dochody publiczne;
- **środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej** oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA);
- inne niż wymienione wyżej środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi;
- przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych;
- przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł.⁵⁵

W tym miejscu należy także zwrócić uwagę na treść art. 117 u.f.p., który definiuje budżet środków europejskich jako roczny plan dochodów i podlegających refundacji wydatków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich.⁵⁶ Charakter budżetu środków europejskich nie jest jednoznaczny, biorąc pod uwagę fakt, iż przepisy podkreślają jego autonomiczny charakter w stosunku do budżetu państwa. Jest on jednak ujmowany jako załącznik do ustawy budżetowej.⁵⁷ Jak trafnie zauważa E. Ruśkowski, wydatki budżetu środków europejskich w praktyce obejmują tylko wydatki budżetu państwa na współfinansowanie projektów związanych z udziałem środków europejskich, finansowanie projektów w ramach pomocy technicznej, projektów realizowanych z udziałem środków pochodzących od państw EFTA oraz finansowanie innych projektów współfinansowanych ze środków z budżetu UE, nieujętych jednak w budżecie środków europejskich. Podkreśla on przy tym, że środki własne UE należą do wydatków budżetu państwa, jednak ani Sejm ani Senat nie mają wpływu na ich wysokość, a zgodnie z art.

publicznych, finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa, zaciągani zobowiązań angażujących środki publiczne i zarządzanie długiem publicznym. Wskazane w ustawie procesy nie są katalogiem zamkniętym, a jedynie przykładowo podanymi operacjami. Zob. W. Miemieć, Środki publiczne, w: W. Miemieć (red.), *Prawo finansowe...*, s. 51 i n.

⁵⁵ Zob. szerzej: *ibidem*, s. 53.

⁵⁶ Szerzej: M. Kopyściański, *Budżet środków europejskich*, w: W. Miemieć (red.), *Prawo finansowe...*, s. 136 i n., M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 313 i n., J. Stankiewicz, *Wieloletni plan finansowy w Polsce w świetle pierwszych doświadczeń jego obowiązywania*, w: E. Ruśkowski (red.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Białystok 2011, s. 119

⁵⁷ *Ibidem*, s. 139.

125 u.f.p. środki te "ujmuje się w ustawie budżetowej w wysokości ustalonej w toku procedury budżetowej Unii Europejskiej".⁵⁸

Niezależnie od charakteru środków pochodzących z budżetu Unii, w świetle uregulowań u.f.p. nie ulega wątpliwości, iż stanowią one środki publiczne, a w związku z tym podlegają wszelkim polskim regulacjom odnoszącym się do prawidłowego gospodarowania środkami publicznymi. W szczególności odnoszą się do nich formułowane przez ustawodawcę oraz doktrynę zasady finansów publicznych.

Zasady ogólne finansów publicznych określane są w doktrynie jako postulaty nauki formułowane pod adresem prawodawcy i praktyki finansowej, jak również normy prawne mające nadrzędny charakter wobec innych norm prawnych regulujących publiczną działalność finansową.⁵⁹ Katalogi zasad formułowanych przez doktrynę zmieniały się na przestrzeni lat, a wiele z nich nie miało charakteru normatywnego. C. Kosikowski jako zasady ogólne prawa finansowego wyróżnił:

- zasadę legalności;
- zasadę celowości;
- zasadę planowości;
- zasadę równowagi dochodów i wydatków publicznych w ramach sektora finansów publicznych, z dopuszczalnością deficytu i długu publicznego w ograniczonych rozmiarach;
- zasadę obligatoryjności powiązań finansowych urzędów sektora finansów publicznych z budżetem państwa;
- zasadę jawności i przejrzystości środków publicznych;
- zasadę zachowania tajemnicy skarbowej;
- rachunkowości, sprawozdawczości i kontroli;
- zasadę zdolności finansowej podmiotów biernych;
- zasadę nadrzędności interesu finansowego państwa nad interesami indywidualnymi;

⁵⁸ E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe...*, s. 185-186.

⁵⁹ C. Kosikowski, *Sektor finansów publicznych*, Warszawa 2006, s. 50 i n.; C. Kosikowski, *Zasady i problemy ogólne finansów publicznych*, w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2006, s. 273; B. Brzeziński, A. Olesińska (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2017, s. 55 i n.; K. Sawicka, *Zasady ogólne finansów publicznych*, w: W. Miemiec (red.), *Prawo finansów...*, s. 60 i n.; J. Głumińska-Pawlic, *Specyficzne zasady rachunkowości, sprawozdawczości, nadzoru, kontroli oraz odpowiedzialności w sektorze finansów publicznych*, w: E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*, t. 2, *prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 395 i n.; E. Ruśkowski, *Finanse publiczne...*, s. 126 i n.

- zasadę praworządności postępowania organów finansowych;
- zasadę dyscypliny finansowej.⁶⁰

Niektóre z zasad ogólnych znajdują się w obecnie obowiązujących regulacjach prawnych związanych z gromadzeniem i wydatkowaniem środków publicznych. K. Sawicka zalicza do nich w szczególności:

- zasadę planowania działalności finansowej;
- zasadę równowagi finansów publicznych;
- zasadę jawności i przejrzystości finansów publicznych;
- zasadę ewidencjonowania operacji finansowych,
- zasadę sprawozdawczości finansowej;
- zasadę kontroli finansów publicznych.⁶¹

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej szczególnie istotną zasadą wydaje się ostatnia z wymienionych, związana z oceną prowadzenia gospodarki finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych. Należy przy tym zgodzić się ze stwierdzeniem, iż prawidłowość gospodarowania środkami publicznymi (w tym środkami pochodzącymi z budżetu Unii) powinna być oceniana nie tylko na podstawie zgodności z obowiązującym prawem i planem finansowym, ale również w oparciu o kryteria celowości i gospodarności.⁶² Jak słusznie zauważa M. Postuła, przy ocenie prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi istotną kwestią powinna być racjonalność dokonywanych wydatków a nie tylko koncentrowanie się na wydatkowaniu środków zgodnie z przeznaczeniem i w ramach przyjętego planu. Właściwe mierzenie efektywności w systemie finansów publicznych sprzyja natomiast niewątpliwie zmniejszeniu skali marnotrawstwa i niegospodarności występujących w tym sektorze.⁶³ Kontrole i audyty realizowane w oparciu powyższe kryteria mogą w znaczący sposób przyczynić się zapewnienia prawidłowej i skutecznej ochrony interesów finansowych UE, ale także zwiększenia efektywności wykorzystania środków publicznych.⁶⁴

⁶⁰ C. Kosikowski, Sektor finansów ..., s. 50 i n.

⁶¹ K. Sawicka, op. cit., s. 61 i n., Inny katalog zasad gospodarowania środkami publicznymi wyróżnia E. Ruśkowski, zob. E. Ruśkowski, Finanse publiczne i prawo finansowe..., s. 129 i n.

⁶² K. Sawicka, op. cit., s. 70.

⁶³ M. Postuła, W tyglu naszych finansów. Transformacja i reformy finansów publicznych w Polsce w dwudziestoleciu 1989-2008, Warszawa 2007, s. 47-48.

⁶⁴ M. Postuła, Finanse publiczne w architekturze globalnej gospodarki, Warszawa 2017, s. 134 i n.

1.3. Historyczne kształtowanie się podstaw prawnych ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej

Wspólnoty utworzone Traktatem Paryskim z 1951 r. ustanawiającym Europejską Wspólnotę Węgla i Stali (EWWiS) oraz Traktatami Rzymskimi z 1957 r. powołującymi Europejską Wspólnotę Energii Atomowej (Euratom) oraz Europejską Wspólnotę Gospodarczą (EWG) od momentu powstania posiadały własne budżety, z których miały pokrywać swoje wydatki. W latach 1958 - 1970 głównym źródłem dochodów EWG i Euratomu były bezpośrednie wpłaty finansowe państw członkowskich, natomiast głównym źródłem dochodów EWWiS - część wpływów z tytułu podatku obrotowego od sprzedaży węgla i stali.⁶⁵ W przepisach traktatowych nie zawarto natomiast przepisów dotyczących ochrony interesów finansowych Wspólnot. W związku z pojawiającymi się sytuacjami, w których interesy finansowe Wspólnot były naruszane, zaczęły pojawiać się dyskusje na temat możliwości wprowadzenia ochrony interesów finansowych Wspólnot przy użyciu prawa karnego, mając jednocześnie na uwadze, iż traktaty założycielskie nie nadawały Wspólnotom kompetencji do przyjmowania tego rodzaju postanowień.⁶⁶ Efektem prowadzonych dyskusji oraz inicjatyw na rzecz ochrony interesów finansowych Wspólnot podejmowanych w latach 70. i 80. było uregulowanie tego obszaru w postanowieniach Traktatu z Maastricht w roku 1992.

W Traktacie z Maastricht po raz pierwszy w unijnym systemie prawnym pojawiło się pojęcie "interesów finansowych Wspólnoty". Traktat z Maastricht zmienił tytuł Traktatu o Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej zastępując określenie "Europejska Wspólnota Gospodarcza" pojęciem "Wspólnota Europejska".⁶⁷ Do Traktatu o Wspólnocie Europejskiej dodany został zupełnie nowy art. 209a odnoszący się wyłącznie do ochrony interesów finansowych Wspólnoty. Artykuł ten nałożył na państwa członkowskie dwa istotne obowiązki. Pierwszym z nich jest obowiązek podejmowania tych samych środków do zwalczania nadużyć naruszających interesy finansowe Wspólnoty, jakie podejmowane są do zwalczania nadużyć naruszających ich własne interesy, drugim - obowiązek koordynacji podejmowanych działań poprzez

⁶⁵ B. Srebro, op. cit., s.29.

⁶⁶ Szerzej na ten temat: J. Łacny, Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej..., s. 57 i n.

⁶⁷ Od 1992 r. i zmian wprowadzonych Traktatem z Maastricht dotychczasowy Traktat o EWG otrzymał nową nazwę Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (TWE).

ściłą współpracę pomiędzy władzami państwowymi a Komisją Europejską.⁶⁸ Traktat z Maastricht nie zdefiniował pojęcia interesów finansowych Wspólnoty", nie zdefiniował także pojęcia "nadużyć na szkodę interesów finansowych Wspólnoty".⁶⁹

Traktat z Maastricht wprowadził pojęcie trzech obszarów współpracy w ramach Wspólnot Europejskich, nazywanych w doktrynie trzema filarami Unii⁷⁰. Filar I dotyczył Wspólnoty Europejskiej (unia gospodarcza), filar II - wspólnej polityki zagranicznej i bezpieczeństwa (unia polityczna), filar III - współpracy policyjnej i sądowej w sprawach karnych (unia policyjno-sądownicza). Należy zwrócić uwagę, iż termin "filary UE" nie jest pojęciem traktatowym (nie został użyty ani w TWE ani TUE), jest jednak pojęciem powszechnie używanym przez doktrynę zarówno polską jak i europejską.⁷¹ W kolejnych latach po wejściu w życie Traktatu przepisy dotyczące ochrony interesów finansowych Wspólnot powstawały zarówno w ramach pierwszego jak i trzeciego filaru, przez co wykazują one pewne odmienności.

Jak zauważa C. Mik, cechami prawodawstwa pierwszego filaru były procedury prawodawcze w ramach których formalna inicjatywa prawodawcza przysługiwała Komisji.⁷² W procedurę stanowienia prawa szeroko włączał się również Parlament Europejski, obserwowane było także dążenie do ustanowienia większościowego, ważonego głosowania w Radzie. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w zakresie obowiązywania prawa ustanowionego w ramach pierwszego filaru wskazywało, iż w przypadku ich kolizji z prawem krajowym pierwszeństwo powinno mieć prawo wspólnotowe. Przy spełnieniu określonych warunków prawo stanowione w ramach

⁶⁸ Analogiczne uregulowania zostały wprowadzone w pozostałych traktatach - w art. 183 lit. a Traktatu o Europejskiej Wspólnocie Energii Atomowej oraz w art. 78 lit. 1 Traktatu o Europejskiej Wspólnocie Węgla i Stali. Przepis art. 78 lit 1 Traktatu o EWWiS przestał obowiązywać w roku 2002 wraz z wygaśnięciem tegoż Traktatu, natomiast art. 183 lit a Traktatu o EWEA przestał obowiązywać w 2009 r. wraz z przyjęciem Traktatu z Lizbony.

⁶⁹ Pojęcie "nadużycie" (ang. "fraud") użyte w art. 209a jest w niektórych opracowaniach tłumaczone i używane zamiennie z terminem "oszustwo", np. B. Srebro, op. cit..

⁷⁰ D. Lasok, Zarys prawa Unii Europejskiej, Toruń 1995, s.29 i n., C. Mik, Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki. Tom I, Warszawa 2000, s. 393, M.M. Kenig-Witkowska, Historia procesu integracji europejskiej, w: M.M. Kenig-Witkowska (red.), A. Łazowski, R. Ostrianski, Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2008. s. 14 i n.

⁷¹ J. Barcz, Charakter prawny i struktura Unii Europejskiej. Pojęcie prawa Unii, w: J. Barcz (red.), Prawo Unii Europejskiej, Warszawa 2004, s. 92 i n.; C. Mik, Europejskie Prawo..., s. 393 i n., A. Grzelak, Trzeci filar Unii Europejskiej, Warszawa 2008, s. 11; M. Pechstein, Ch. Koenig, Die Europäische Union. Die Verträge von Maastricht und Amsterdam, Tybinga 1998, s. 194 i n.; G. de Kerchove, Améliorations institutionnelles à apporter au titre VI du traité sur l'Union européenne afin d'accroître l'efficacité et la légitimité de l'action de l'Union européenne dans le domaine de la sécurité intérieure, w: G. de Kerchove, A. Wyembergh (red.) Quelles réformes pour l'espace énal européen?, Bruksela 2003; W. Nicoll, T.C. Salmon, Zrozumieć Unię Europejską, Warszawa 2002, s. 481.

⁷² C. Mik, Europejskie Prawo..., s. 393.

pierwszego filaru wywoływało bezpośrednie skutki w krajowym systemie prawnym.⁷³ W przypadku prawa stanowionego w ramach pierwszego filaru rolą Komisji było czuwanie nad przestrzeganiem tego prawa przez państwa członkowskie.

W obszarze trzeciego filaru Komisja nie miała wyłącznej inicjatywy prawodawczej, uprawnienia do stanowienia prawa miały także państwa członkowskie (dawny art. 34 TUE). Akty prawne stanowione w ramach trzeciego filaru były przyjmowane przez Radę jednomyślnie, a Parlament pełnił jedynie funkcję konsultacyjną (art. 39 TUE). W przypadku kolizji przepisów prawnych ustanawianych w ramach trzeciego filaru z prawem krajowym pierwszeństwo przepisów Unijnych nad prawem krajowym nie było powszechnie przyjmowane.⁷⁴ Jak określił W. Czapliński, współpraca w ramach III filaru miała charakter międzyrządowy i posługiwała się formami charakterystycznymi dla prawa międzynarodowego, natomiast w I filarze współpraca miała charakter wspólnotowy.⁷⁵ Sam fakt zakwalifikowania współpracy policyjnej i sądowej do III filaru był wynikiem ścierania się przeciwstawnych koncepcji funkcjonowania Wspólnoty Europejskiej.⁷⁶ Tradycyjnie obszar wymiaru sprawiedliwości i spraw wewnętrznych należał do kompetencji państw członkowskich,

⁷³ Doktryna bezpośredni skutków prawa wspólnotowego została wypracowana na podstawie orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości już w latach 60. Trybunału Sprawiedliwości w orzeczeniu nr 26/62 z 5 lutego 1963 r. wydanym w trybie prejudycjalnym na wniosek holenderskiego sądu administracyjnego, orzekającego w sporze pomiędzy spółką NV Algemene Transport - en Expeditie Onderneming van Gend & Loos a holenderską administracją celną stwierdził, iż prawo wspólnotowe, niezależnie od ustawodawstwa państw członkowskich nakłada na jednostki zobowiązania, ale może być także źródłem uprawnień jednostek. Co więcej, uprawnienia takie nie muszą być nadane wprost w Traktacie, ale powstają także na skutek zobowiązań nakładanych przez Traktat na instytucje wspólnotowe, państwa członkowskie i jednostki. Szerzej na ten temat: J. Maliszewska - Nienartowicz, *Porządek prawny Unii Europejskiej*, Toruń 2005, s.66-69; J. Justyński, *Podstawy prawne polityk gospodarczych Unii Europejskiej na tle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Toruń 2004.

⁷⁴ Po wejściu w życie Traktatu z Maastricht powszechny był pogląd, iż akty III filaru nie mogą wywierać skutku bezpośredniego, a na płaszczyźnie prawa krajowego obowiązywać powinny przepisy prawa krajowego implementujące akty wydawane w ramach III filaru. Kontrowersje na tym tle wywoływał charakter prawny decyzji ramowych wydawanych w ramach III filaru. Szerzej na ten temat: A. Grzelak, *Trzeci filar...*, s. 89 i n.

⁷⁵ W. Czapliński, *III filar Unii Europejskiej - Współpraca Sądowa i Policji w Sprawach Karnych*, w: J. Barcz (red.), *Prawo Unii...*, s. 119; Podobnie; J. Barcz, *Struktura prawna i zakres podmiotowy procesu integracji europejskiej*, s. 48, w: J. Barcz, M. Górka, A. Wyrozumalska, *Instytucje i Prawo Unii Europejskiej*. Podręcznik dla kierunków prawa, zarządzania i administracji, Warszawa 2015.

⁷⁶ Szerzej: J. Menkes, *Zbliżanie prawa polskiego do prawa wspólnotowego a traktat amsterdamski*, w: C. Mik, *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, Toruń 1998, s. 83 i n., M. Płachta, *Porozumienie między państwami członkowskimi Wspólnot Europejskich w sprawie przekazywania postępowania karnego*. Komentarz, w: E. Zielińska (red.), *Prawo Wspólnot Europejskich a prawo polskie*. Dokumenty karne, Warszawa 2000 s. 80 i n.

stąd prawo stanowione w ramach III filaru wymagało inkorporowania do porządku prawnego państw członkowskich aby mogło być prawem obowiązującym.⁷⁷

Ochrona interesów Wspólnot Europejskich od samego początku była zagadnieniem odnoszącym się zarówno do pierwszego jak i trzeciego filaru współpracy wspólnotowej,⁷⁸ dotyczyła bowiem materii nierozzerwalnie związanej tak z polityką Wspólnoty jak i prawem wewnętrznym państwa członkowskich, w tym z prawem karnym. Akty prawne przyjmowane w ramach pierwszego filaru miały formę rozporządzeń, natomiast w ramach trzeciego filaru formę konwencji.⁷⁹

Czyny naruszające interesy finansowe Wspólnot zostały określone w różnych dokumentach wspólnotowych. Z jednej strony w formie konwencji określone zostały nadużycia, które w systemach prawnych państw członkowskich miały być traktowane jak przestępstwa, z drugiej strony w formie rozporządzenia określone zostało pojęcie "nieprawidłowości" - pojęcie szersze w stosunku do pojęcia "nadużycia". To dwoiste podejście do uregulowania materii ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich wynikało z przyjętej w Maastricht koncepcji funkcjonowania Unii Europejskiej w ramach trzech filarów.

Pojęcie "nadużycia" zostało zdefiniowane trzy lata po ustanowieniu Traktatu z Maastricht w Konwencji z dnia 26 lipca 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich z 1995 r.⁸⁰ (Konwencja PIF). Jednocześnie w tym samym roku przyjęte zostało Rozporządzenie Rady (WE, Euratom) nr 2988/95 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej,⁸¹ zawierające definicję nieprawidłowości.

Podstawowym celem Konwencji PIF było ustalenie wspólnych dla państw członkowskich zasad ścigania i karania przestępstw przeciwko interesom finansowym

⁷⁷ Szerzej: D. Lasok, op.cit., s. 29 i n., A. Grzelak, Trzeci filar..., s. 84 i n., A. Łazowska, Źródła prawa Unii Europejskiej i ich stosowanie w państwach członkowskich, M. Perkowski (red.), Wymiar sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wybrane zagadnienia. Warszawa 2003, s. 42 i n.

⁷⁸ Traktat z Lizbony zniósł wprawdzie trójfilarową koncepcję funkcjonowania Unii Europejskiej, jednakże przez długi czas ochrona interesów finansowych Unii regulowana była przez akty prawne przyjęte w ramach dwóch filarów.

⁷⁹ W. Czapliński zauważa, że konwencje międzynarodowe były specyficznym środkiem współpracy w ramach III filaru. Specyfika przyjmowania konwencji w ramach III filaru sprawiała, że były one środkami międzynarodowymi, a nie aktami wspólnotowymi (w odróżnieniu od konwencji przyjmowanych na podstawie art. 293 TWE). W. Czapliński, III filar..., s. 124.

⁸⁰ Akt Rady z dnia 26 lipca 1995 r. ustanawiający Konwencję w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (95/C 316/03) (Dz. Urz. WE C 316 z 27.11.1995, s. 48). Tekst Konwencji załączono do Aktu Rady (Dz. Urz. WE C 316 z 27.11.1995, s. 49).

⁸¹ Dz. Urz. WE L 312 z 23.12.1995.

Wspólnoty.⁸² Konwencja PIF w art. 1 zawierała definicję nadużycia finansowego naruszającego interesy finansowe Wspólnot Europejskich. Nadużycia zostało opisane zarówno w stosunku do dochodów jak i wydatków UE.

W odniesieniu do wydatków nadużycie określono jako każde umyślne działanie lub zaniechanie mające na celu sprzeniewierzenie lub bezprawne zatrzymanie środków z budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, polegające na wykorzystaniu lub przedstawieniu fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, niewłaściwego wykorzystania takich środków do celów innych niż te, na które zostały pierwotnie przyznane.

W odniesieniu do dochodów nadużycie zostało określone podobnie, jako umyślne działania lub zaniechania mające na celu zmniejszenie środków budżetu ogólnego Wspólnot lub budżetów zarządzanych przez nie lub w ich imieniu.

Nadużycia określono więc jako bezprawne działania odnoszące się do budżetu Unii, zarówno do części dotyczącej dochodów jak i wydatków. Jako przedmiot ochrony - interes finansowy Unii, w rozumieniu zapisów Konwencji PIF, należałoby więc rozumieć budżet ogólny Unii oraz budżety zarządzane przez lub w imieniu Unii.⁸³

Poza nadużyciem finansowym Konwencja PIF wymieniała także inne przestępstwa przeciwko interesom finansowym Unii. W protokołach do Konwencji określone zostały korupcja urzędnicza oraz pranie pieniędzy pochodzących z nadużyć finansowych⁸⁴ oraz korupcji urzędniczej.⁸⁵

⁸² Szerzej na ten temat: A. Grzelak, Trzeci filar..., s. 180 i n.

⁸³ Na tle tak zdefiniowanego pojęcia pojawiały się wątpliwości dotyczące zakresu pojęcia "interesów finansowych Wspólnoty". Europejski Bank Centralny (EBC) oraz Europejski Bank Inwestycyjny (EBI) stały na stanowisku, iż środki postawione do ich dyspozycji przez państwa członkowskie nie powinny być traktowane jako "interesy finansowe wspólnoty", a co się z tym wiąże - Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF) nie powinien mieć możliwości prowadzenia kontroli wewnętrznych w tych instytucjach. EBC argumentując swoje stanowisko twierdził, iż przepisy wspólnotowe przyjęte w celu zwalczania nadużyć finansowych na podstawie art. 280 TWE nie powinny być stosowane wobec Banku, ponieważ dysponuje on własnym budżetem, który jest niezależny od budżetu Wspólnoty, co jest też potwierdzeniem jego niezależności finansowej. Stanowiska tego nie podzielił Trybunał Sprawiedliwości, który stwierdził, iż sformułowanie "interesy finansowe Wspólnoty" zastosowane w dawnym art. 280 TWE nie dotyczą jedynie budżetu wspólnoty *sensu stricto*, ale obejmują również zasoby i wydatki zarówno EBC jak i EBI. Fakt posiadania odrębnego budżetu przez EBC i EBI nie stanowi uzasadnienia, iż nie stanowi on "interesu finansowego Wspólnoty", jak również nie uzasadnia braku możliwości prowadzenia dochodzeń wewnętrznych przez OLAF w tych instytucjach. Wyrok z dnia 10 lipca 2003 w sprawie C-11/00 Komisja p. EBC, pkt. 89-95, Wyrok z dnia 10 lipca 2003 w sprawie C-15/00 Komisja p. EBI, pkt. 118-124.

⁸⁴ art 1 Drugiego protokołu do Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, odwołujący się do dyrektywy Rady 91/308/EWG z dnia 10 czerwca 1991 roku w sprawie uniemożliwienia korzystania z systemu finansowego w celu prania pieniędzy.

Konwencja zobowiązywała kraje członkowskie do takiej transpozycji zapisów Konwencji dotyczących nadużyć finansowych na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej do prawa krajowego **aby nadużycia te stanowiły przestępstwo w rozumieniu przepisów krajowych**. Jako przestępstwo miało być traktowanie nie tylko samo popełnienie nadużycia, ale także nakłanianie do niego oraz próba jego popełnienia. Konwencja PIF nie określała szczegółowo kar za przestępstwa wyrządzone na szkodę Unii, nie określała także okresu przedawnienia tychże przestępstw. Materia ta była regulowana niezależnie przez poszczególne państwa członkowskie. Brak jednolitego dla całej Unii modelu ochrony interesów finansowych Unii za pomocą prawa karnego wywołała dyskusję nad potrzebą uregulowania tej materii za pomocą dyrektywy. Dyskusje oraz prace zmierzające do przygotowania dyrektywy trwały od 2010 r., a ich efektem było wydanie dyrektywy przez Parlament Europejski i Radę w lipcu 2017 r. Dyrektywa w znaczący sposób uporządkowała materię dotyczącą nie tylko ochrony interesów finansowych Unii za pomocą prawa karnego, ale także sprawę podstawowych pojęć z tego zakresu.

Definicja nieprawidłowości została określona w Rozporządzeniu Rady (WE, Euratom) nr 2988/95 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.⁸⁶ Zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust 2 Rozporządzenia 2988/95 nieprawidłowość oznacza 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. Komisja Europejska zauważa także potrzebę objęcia pojęciem nieprawidłowości także przypadków naruszenia prawa krajowego przyjętego w celu ochrony interesów finansowych UE.⁸⁷

W myśl definicji zawartej w rozporządzeniu 2988/95 jako istotę nieprawidłowości określić można naruszenie prawa unijnego. Zgodnie z definicją sprawcą nieprawidłowości może być podmiot gospodarczy. Za podmiot gospodarczy zgodnie z art. 7 rozporządzenia uważana jest osoba fizyczna, prawna lub inna jednostka

⁸⁵ Art 2 i 3 Pierwszego protokołu do Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich.

⁸⁶ Dz. U. WE L 312 z 23.12.1995.

⁸⁷ Dokument roboczy OLAF, 19 zebranie COCOLAF z 11.4.2002 s. 5.

posiadająca osobowość prawną, która popełniła nieprawidłowość. Warto zwrócić uwagę, że zgodnie z definicjami powstanie nieprawidłowości nie wymaga stwierdzenia winy umyślnej. Zupełnie inaczej sytuacja przedstawia się w odniesieniu do przestępstw popełnianych na szkodę interesów UE, dla których popełnienia niezbędne jest określenie winy umyślnej sprawcy.

W przypadku zakwalifikowania działania lub zaniechania jako nieprawidłowości nie ma konieczności faktycznego zaistnienia szkody. Już sama możliwość wystąpienia szkody jest wystarczającą przesłanką dla uznania czynu za nieprawidłowość. Określenie "szkoda" jest rozumiane w tym kontekście jako uszczerbek finansowy dokonany w budżecie Unii lub budżetach przez nią zarządzanych lub też uszczerbek finansowy, na jaki budżety te zostały narażone.

Poza rozporządzeniem 2988/96 w tym samym okresie przyjęte zostało rozporządzenie 2185/96⁸⁸ dające formalne podstawy do prowadzenia współpracy w zakresie ochrony interesów finansowych UE pomiędzy Komisją a państwami członkowskimi. Postanowienia rozporządzenia 2185/96 są przedmiotem analizy w dalszej części pracy.

Traktatowe podstawy ochrony interesów finansowych zostały rozszerzone w Traktacie z Amsterdamu w 1997 r.⁸⁹ Traktat zmienił brzmienie art. 209 lit a jednocześnie zmieniając jego numerację z art. 209a na art. 280 TWE.

Istotną nowością wprowadzoną do art. 280 było wprowadzenie do ust. 1 zapisu, iż zwalczanie działań naruszających interesy finansowe Wspólnoty prowadzone będzie nie tylko przez państwa członkowskie, ale także przez samą Wspólnotę. Dodatkowo w art. 280 znalazło się stwierdzenie, iż środki podejmowane w celu ochrony powinny mieć skutek odstrasżający oraz zapewniający skuteczną ochronę. W art. 280 ust. 4. Rada została zobowiązana do uchwalania po konsultacji z Trybunałem Obrachunkowym, niezbędnych środków w dziedzinie zapobiegania i zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe Wspólnoty. Podejmowane środki powinny zapewnić skuteczną i zrównoważoną ochronę w państwach członkowskich. Jednocześnie w Traktacie zawarto zastrzeżenie, że środki podejmowane przez Radę nie mogą dotyczyć ani stosowania krajowego prawa karnego, ani krajowej

⁸⁸ Rozporządzenie Rady (EURATOM, WE) nr 2185/96 z dnia 11 listopada 1996 r. w sprawie kontroli na miejscu oraz inspekcji przeprowadzanych przez Komisję w celu ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich przed nadużyciami finansowymi i innymi nieprawidłowościami (Dz. Urz. UE L 29 z 15.11.1996 s. 2).

⁸⁹ Traktat z Amsterdamu zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie i niektóre związane z nimi akty (Dz. Urz. WE C 340 z 10.11.1997).

administracji wymiaru sprawiedliwości. Należy zgodzić się z J. Łacny, iż przepis ten miał na celu przede wszystkim umożliwienie Radzie wydawania niezbędnych aktów służących ochronie interesów finansowych UE bez konieczności stosowania klauzuli kompetencyjnej określonej w art. 308 TWE (art. 352 TFUE).⁹⁰ Art. 280 ust. 5 zobowiązał także Komisję do przedstawiania Parlamentowi i Radzie corocznych sprawozdań dotyczących działań podejmowanych w celu ochrony interesów finansowych UE.

W historycznym kształtowaniu się podstaw ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej istotnym momentem był rok 1999. W tym roku Komitet Niezależnych Ekspertów powołany przez Parlament Europejski⁹¹ bardzo krytycznie ocenił pracę Komisji Europejskiej. W przygotowanym Raporcie Komitet wskazał m.in. na liczne przypadki nadużyć finansowych, nieprawidłowości, konfliktów interesów w zakresie funkcjonowania Komisji Europejskiej.⁹² Raporty Komitetu Niezależnych Ekspertów wywołały poważny kryzys polityczny, który doprowadził do dymisji Komisji kierowanej przez J. Santera.⁹³ W kontekście kryzysu w Komisji Europejskiej podjęta została decyzja o wzmocnieniu instytucjonalnej ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej poprzez powołanie w strukturze Komisji samodzielnego Urzędu mającego za cel ochronę interesów finansowych WE - Europejskiego Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF).⁹⁴ Podstawy prawne funkcjonowania OLAF zostały stworzone przez trzy akty prawne:

⁹⁰ J. Łacny, *Ochrona interesów...*, s.75.

⁹¹ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 14 stycznia 1999 r. w sprawie poprawy zarządzania Finansów Komisji Europejskiej.

⁹² Komitet Niezależnych Ekspertów przygotował dwa raporty dotyczące nieprawidłowości funkcjonowania Komisji Europejskiej: pierwszy raport Komitetu Niezależnych Ekspertów w sprawie zarzutów nadużyć finansowych, nieprawidłowego zarządzania i nepotyzmu w Komisji Europejskiej, raport z dnia 15 marca 1999 r. oraz drugi raport Komitetu Niezależnych Ekspertów w sprawie reformy Komisji. Analiza aktualnej praktyki i propozycje zwalczania nieprawidłowego zarządzania, nieprawidłowości i nadużyć finansowych, raport z dnia 10 września 1999 r.

⁹³ Szerzej na ten temat: P. van Buitenen, *Blowing the whistle: one man's fight against fraud in the European Commission*, Londyn 2000; J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych UE - działalność Europejskiego Biura ds. zwalczania Oszustw (OLAF)*, "Przegląd Prawa Europejskiego" 2003, Nr 2, s. 5-26.

⁹⁴ OLAF przejął kompetencje utworzonego w 1988 r. UCLAF (fr. *Unite de Coordination de la Lutte Antifraude*) - Zespołu ds. Koordynacji Zwalczania Oszustw. UCLAF powstał w związku z raportem Komisji z 1087 r nt. całościowego podejścia do zwalczania oszustw, w którym zaproponowano utworzenie w każdej Dyrekcji Generalnej zespołu zajmującego się nadużyciami, a w Sekretariacie Generalnym Komisji - specjalnej grupy koordynującej odejmowane działania. UCLAF został upoważniony do prowadzenia postępowań w razie podejrzenia zaistnienia nadużyć lub innych nieprawidłowości. Funkcjonowanie UCLAF było krytycznie oceniane (m.in. sprawozdanie specjalne Trybunału Obrachunkowego 8/98 (98/C 230/01), co doprowadziło do stworzenia zupełnie nowego urzędu

- Decyzję Komisji z dnia 28 kwietnia 1999 r. (1999/352/WE, EWWiS, Euratom) ustanawiająca Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF);⁹⁵
- Rozporządzenie nr 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 25 maja 1999 r. dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF);⁹⁶
- Porozumienie międzyinstytucjonalne z dnia 25 maja 1999 r. między Parlamentem Europejskim, Radą Unii Europejskiej i Komisją Wspólnot Europejskich dotyczące dochodzeń wewnętrznych prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF).⁹⁷

Analiza uwarunkowań prawnych oraz działalności OLAF są przedmiotem analizy w dalszej części rozprawy. W tym miejscu należy jedynie zaznaczyć, iż OLAF wykonuje kompetencje Komisji w zakresie prowadzenia w trybie administracyjnym dochodzeń zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych, których celem jest zwalczanie nadużyć finansowych, korupcji oraz innej działalności prowadzonej na szkodę interesów finansowych Unii. Utworzenie OLAF należy ocenić jako duży postęp w zakresie ochrony interesów finansowych UE. Pomimo licznych głosów krytycznych dotyczących skuteczności funkcjonowania OLAF, które zostaną przedstawione w dalszej części rozprawy, samo utworzenie instytucji mającej na celu przede wszystkim ochronę interesów finansowych UE ocenić należy pozytywnie.

Kolejne zmiany w zakresie ochrony interesów finansowych UE wprowadził Traktat z Lizbony, który został uchwalony w 2007 r., a wszedł w życie w roku 2009. Postanowienia art. 280 TWE znalazły się w art. 325 TFUE.⁹⁸ W art. 325 nie znalazło się zastrzeżenie wprowadzone w Traktacie Amsterdamskim stanowiące, iż środki podejmowane przez Radę w celu zapobiegania nadużyciom finansowym naruszającym interesy finansowe Unii i zwalczania tych nadużyć nie mogą dotyczyć krajowego prawa karnego ani krajowej administracji wymiaru sprawiedliwości. Art 325 uszczegółowił natomiast zapis, iż środki podejmowane w celu ochrony interesów finansowych Unii

OLAF funkcjonującego w ramach Komisji. Szerzej na ten temat: B. Srebro, op. cit., s. 66-71; J. Łacny, Ochrona interesów finansowych UE - działalność Europejskiego..., s. 5 i n.

⁹⁵ Dz. Urz. UE L 136 z 31.5.1999 s. 20.

⁹⁶ Dz. Urz. UE L 136 z 31.5.1999 s. 1.

⁹⁷ Dz. Urz. UE L 136 z 31.5.1999 s. 15.

⁹⁸ Szerzej: E. Ruśkowski, Od prawa budżetowego do prawa finansowego sektora finansów publicznych, w: E. Ruśkowski (red.) System prawa finansowego..., s. 18 i n.

mają służyć zapewnieniu skutecznej i równoważnej ochrony w Państwach Członkowskich ale także we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych UE.

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii istotne jest wprowadzenie przez traktat z Lizbony podstaw prawnych do utworzenia Prokuratury Europejskiej. Art. 86 TFUE upoważnił Radę do ustanowienia w formie rozporządzenia Prokuratury Europejskiej (EPPO, ang. *European Public Prosecutor's Office*). Art 86 w ust 2 przyznał Prokuraturze Europejskiej kompetencje do ścigania i stawiania przed sądem sprawców i współsprawców przestępstw przeciwko interesom finansowym Unii. Jednocześnie Prokuratura uzyskała upoważnienie do wnoszenia przed właściwe sądy państw członkowskich publicznego oskarżenia w odniesieniu do tych przestępstw.

Warunkiem utworzenia EPPO było jednak uzyskanie jednomyślności w Radzie. W przypadku braku jednomyślności w Radzie Traktat przewidział możliwość utworzenia Prokuratury Europejskiej przez co najmniej 9 państw członkowskich w oparciu o wzmocnioną współpracę. 9 lutego 2017 r. w Radzie Europy zabrakło jednomyślności dla proponowanego rozporządzenia ustanawiającego Prokuraturę Europejską.⁹⁹ W związku z brakiem jednomyślności w Radzie, 16 krajów członkowskich (Belgia, Bułgaria, Chorwacja, Cypr, Finlandia, Francja, Grecja, Hiszpania, Litwa, Luksemburg, Niemcy, Portugalia, Republika Czeska, Rumunia, Słowacja i Słowenia) powiadomiło o zamiarze podjęcia wzmocnionej współpracy w celu ustanowienia Prokuratury Europejskiej,¹⁰⁰ wobec czego w Radzie wznowione zostały negocjacje w sprawie ostatecznej wersji rozporządzenia. W dniu 5 października 2017 r. Parlament Europejski wyraził zgodę na utworzenie Prokuratury Europejskiej na zasadzie wzmocnionej współpracy, natomiast 12 października 2017 r. wydane zostało Rozporządzenie Rady (UE) 2017/1939 wdrażające wzmocnioną współpracę w zakresie ustanowienia Prokuratury Europejskiej.¹⁰¹

Do tworzenia Prokuratury Europejskiej nie przystąpiły Polska oraz Dania, Holandia, Irlandia, Malta, Szwecja, Wielka Brytania i Węgry.¹⁰² Tworzenie Prokuratury Europejskiej przez część państw członkowskich Unii rodzi problemy kompetencyjne w zakresie dochodzeń prowadzonych przez OLAF. Rola OLAF w krajach, które

⁹⁹ Komunikat prasowy Rady Europejskiej z dnia 7 lutego 2017 r. nr 48/17, oficjalna strona internetowa Rady Europejskiej, <http://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2017/02/07-epo-enhanced-cooperation/>, dostęp w dniu: 20-09-2017 r.

¹⁰⁰ Komunikat prasowy Rady Europejskiej z dnia 3 kwietnia 2017 r. nr 184/17, oficjalna strona internetowa Rady Europejskiej, <http://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2017/04/03-epo/>, dostęp: 20-09-2017 r.

¹⁰¹ Dz. Urz. L 283 z 31.10.2017, s. 1.

¹⁰² Holandia i Malta przystąpiły do tworzenia Prokuratury Europejskiej w roku 2018.

przystąpiły do tworzenia Prokuratury Europejskiej oraz pozostałych krajach jest inna. W dalszej części pracy przedstawione zostały różnice w uprawnieniach tych dwóch instytucji w krajach uczestniczących jak i nieuczestniczących w tworzeniu EPPO.

W roku 2017 przyjęta została Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2017/1371 z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii,¹⁰³ zwana Dyrektywą PIF. Komisja Europejska już w roku 2001 opublikowała wniosek dotyczący uregulowania materii karnoprawnej ochrony interesów finansowych w formie dyrektywy.¹⁰⁴ Było to związane z przedłużającą się ratyfikacją Konwencji PIF Projekt dyrektywy miał na celu uregulowanie tej materii na gruncie pierwszofilarowego prawa wspólnotowego w oparciu o art. 280 ust. 4 TWE. Prace nad projektem y zostały jednak zawieszono po wejściu w życie w październiku 2002 r. ratyfikowanej przez państwa członkowskie Konwencji PIF. Wniosek ten został wycofany przez Komisję w 2013 r., złożony został natomiast nowy wniosek, który był przedmiotem dalszych uzgodnień.¹⁰⁵

Państwa członkowskie ratyfikując Konwencje PIF wprowadzały do swojego systemu prawnego wymagane konwencją zapisy, jednakże każde państwo w różny sposób ustalało sankcje karne za naruszenie interesów finansowych wspólnoty czy też okresy przedawnienia. Wprowadzenie dyrektywy PIF miało na celu ujednoczenie tej materii w całej Unii.

Dyrektywa 2017/1371 potwierdziła zakres pojęcia "interesy finansowe Unii" wypracowany na podstawie brzmienia Traktatów oraz wyroków Trybunału Sprawiedliwości. Po raz pierwszy wprowadziła jednak legalną definicję tego pojęcia. Artykuł 2 Dyrektywy stanowi, iż „interesy finansowe Unii” oznaczają wszystkie dochody, wydatki i aktywa uzyskane za pośrednictwem lub należne na ich rzecz budżetu Unii oraz budżetów instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii ustanowionych na mocy Traktatów lub budżety bezpośrednio lub pośrednio zarządzane i monitorowane przez te podmioty. Dyrektywa nie zmieniła więc zakresu pojęcia "interesów finansowych Unii" określonego na podstawie wcześniejszych uregulowań, a jedynie wprowadziła wprost jego definicję. Dyrektywa podała także definicje czynów

¹⁰³ Dz.Urz. UE, L 198 z 28.7.2017, s. 29.

¹⁰⁴ Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on the criminal-law protection of the Community's financial interests, COM(2001)272.

¹⁰⁵ Wniosek dotyczący dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie zwalczania nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii za pośrednictwem prawa karnego, COM(2012)163. Zob. M. Tomczyk, Prokuratura Europejska. Geneza, ewolucja koncepcji oraz kluczowe kontrowersje w perspektywie funkcjonowania organu, Warszawa 2018, s.104-105.

naruszających interesy finansowe. Dyrektywa podobnie jak wcześniejsza Konwencja PIF do przestępstw na szkodę interesów finansowych UE zaliczyła nadużycia jak również pranie pieniędzy pochodzących z przestępstw przeciwko interesom finansowym Unii (art. 4 ust. 1), korupcję czynną i bierną (art. 4 ust. 2) oraz sprzeniewierzenie (art 4 ust. 3). Dyrektywa wprowadziła m.in. wspólne zasady ochrony, minimalne okresy przedawnienia czy jednolite sankcje, które powinny być stosowane przez państwa członkowskie. Szczegółowe uregulowania wprowadzone przez Dyrektywę PIF zostały przedstawione w podrozdziale 1.4.

1.4. Przedmiot ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej w świetle obowiązujących aktów prawnych

Interesy finansowe Unii Europejskiej to zgodnie z art. 2 Dyrektywy PIF - wszystkie dochody, wydatki i aktywa uzyskane za pośrednictwem lub należne na ich rzecz budżetu Unii oraz budżetów instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii ustanowionych na mocy Traktatów lub budżety bezpośrednio lub pośrednio zarządzane i monitorowane przez te podmioty. Zakres pojęcia określony w Dyrektywie nie zmienił się w stosunku do zakresu pojęcia "interesów finansowych Unii" określonego na podstawie wcześniejszych uregulowań prawnych. Jeszcze przed przyjęciem Dyrektywy PIF w podobny sposób przedmiotowy zakres pojęcia interesów finansowych Unii zdefiniowała J. Łacny uznając, że przedmiotowy zakres pojęcia : "interesy finansowe Unii" obejmuje dochody i wydatki budżetu Unii Europejskiej jak również dochody i wydatki budżetów podmiotów ustanowionych na podstawie Traktatu o Unii Europejskiej oraz środki finansowe udostępniane przez państwa członkowskie i wchodzące w skład budżetów wykonywanych przez lub w imieniu Unii, w celu realizacji zadań określonych w Traktatach.¹⁰⁶ Przy takiej konstrukcji pojęcia ochrony interesów finansowych Unii niezbędnym wydaje się analiza samego pojęcia budżetu Unii.

W doktrynie nie ma jednolitego stanowiska co do charakteru prawnego budżetu UE. J. Łacny prezentuje pogląd, iż budżet UE jest planem finansowym na określony rok

¹⁰⁶ J. Łacny, Ochrona interesów finansowych Unii..., s. 22.

budżetowy zatwierdzanym poprzez uchwałę Parlamentu Europejskiego.¹⁰⁷ Stanowisko to opiera się na brzmieniu art. 314 ust. 9 TFUE, który stanowi, iż procedura budżetu jest zakończona, gdy przewodniczący Parlamentu Europejskiego stwierdzi, iż budżet jest ostatecznie uchwalony, co z kolei pozwala na przyjęcie poglądu, iż budżet zatwierdzany jest w formie uchwały. Uchwała ta publikowana jest w Dzienniku Urzędowym UE w serii L, to jest w kategorii aktów, których publikacja nie jest obowiązkowa. Konstrukcja taka zdaniem C. Mika pozwala na przyjęcie twierdzenia, iż budżet UE nie jest aktem normatywnym, jest uchwałą nie mającą charakteru prawnego, a postanowienia budżetu obowiązują na mocy porozumienia politycznego.¹⁰⁸ Przeciwny pogląd prezentował Trybunał Sprawiedliwości, stwierdzając, że przyjęty prawidłowo budżet ma moc wiążącą wobec państw członkowskich i instytucji.¹⁰⁹ Podobny pogląd prezentuje C. Kosikowski, który zauważa iż budżet ogólny UE jest szczególnym aktem prawnym o charakterze normatywnym, na mocy którego UE prowadzi swoją gospodarkę finansową w danym roku budżetowym.¹¹⁰ Określenie charakteru budżetu ogólnego Unii jest równie trudne jak jednoznaczne określenie charakteru budżetu państwa.¹¹¹ W literaturze obecny jest także pogląd, iż budżet ze względu na jego duże odrębności od innych aktów prawnych trudno jest rozpatrywać w kategoriach normatywności. E. Ruśkowski prezentuje pogląd, iż budżet stanowi specyficzny akt prawny, będący odrębną kategorią aktu prawnego.¹¹² Podobnie uważa M. Tyniewicki określając budżet ogólny UE jako akt o specyficznym, ustrojowym charakterze. Budżet UE posiada umocowanie traktatowe, a jego ustrojowy charakter wyraża się również w jego zakresie podmiotowym - stanowi on plan finansowy podmiotów publicznych - UE i EWEA.¹¹³ Budżety innych podmiotów - wspólnotowych agencji zdecentralizowanych, organów i jednostek organizacyjnych mają charakter uboczny, pomimo iż są powiązane z

¹⁰⁷ Ibidem, s. 40.

¹⁰⁸ C. Mik, *Europejskie Prawo wspólnotowe...*, s. 252; M. Wróblewska, *Budżet Ogólny Unii Europejskiej jako narzędzie integracji europejskiej*, w: A. Drwiłło, A. Jurkowska-Zeidler, *System prawnofinansowy Unii Europejskiej*, Warszawa 2017, s. 85.

¹⁰⁹ Wyrok z dnia 5 lipca 1986 w sprawie C-34/86 Rada przeciwko Parlamentowi Europejskiemu, Rec. 1986, s. 2001-2002, pkt 6, 8.

¹¹⁰ C. Kosikowski, *Finanse i prawo finansowe...*, s. 110; C. Kosikowski, *Financial Law of the European Union*, Białystok 2008, s.118 i n.

¹¹¹ D. Sobczyński, *Budżet Unii Europejskiej - zarys prawnofinansowy*, "Glosa" 2004, Nr 4 s. 27; C. Kosikowski, *Budżet państwa jako kategoria historyczna, ekonomiczna i prawna*, w: E. Ruśkowski (red.) *System prawa...*, s. 176 i n.

¹¹² E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 83.

¹¹³ M. Tyniewicki, *Charakter prawny budżetu ogólnego Unii Europejskiej (monografia)*, Białystok 2007, s. 186.

budżetem ogólnym.¹¹⁴ Pomimo różnego charakteru budżetu Unii i innych budżetów stanowiących interesy finansowe UE, wszystkie one podlegają takiej samej ochronie.

Należy zgodzić się z C. Kosikowskim, iż problem charakteru prawnego budżetu ogólnego UE nie jest zagadnieniem często rozważanym w europejskiej literaturze przedmiotu. Wynika to w głównej mierze z podejścia UE do planowania finansowego, które jest bardziej praktyczne niż teoretyczne.¹¹⁵ Niezależnie od rozważań dotyczących charakteru prawnego budżetu UE należy zgodzić się ze stwierdzeniem, iż unormowania dotyczące tworzenia, wykonywania i kontroli budżetu są wystarczająco precyzyjnie określone zarówno na poziomie traktatowym jak i w prawie wtórnym.¹¹⁶

Ogólne przepisy dotyczące budżetu Unii zawarte zostały w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w Części Szóstej, Tytule II dotyczącym postanowień finansowych. W traktacie uregulowane zostały zagadnienia finansowania dochodów budżetu Unii z zasobów własnych (art. 311 TFUE), uchwalania budżetu (art. 310-314 i 320 TFUE), wykonywania budżetu (art. 317 TFUE), kontroli (art. 318-319 TFUE), jak również ochrony interesów finansowych Unii przed nadużyciami (art. 325 TFUE). Problematyka budżetu Unii regulowana jest także w innych aktach prawnych, w szczególności w rozporządzeniu finansowym, ale także w decyzjach Rady w sprawie zasobów własnych określających sposób finansowania dochodów budżetu Unii jak również w porozumieniach międzyinstytucjonalnych.¹¹⁷

Rozporządzenia finansowe ustanawiane są przez Radę i Parlament Europejski na podstawie art. 322 TFUE. Rozporządzenie te określają zasady finansowe określające w szczególności warunki uchwalania¹¹⁸ i wykonywania budżetu¹¹⁹ oraz zasady,

¹¹⁴ Ibidem, s. 187.

¹¹⁵ C. Kosikowski, *Finanse i prawo finansowe...*, s. 110.

¹¹⁶ Ibidem, s. 110.

¹¹⁷ Szerzej na ten temat: J. Łacny, *Ochrona interesów...*, s.43 i n.

¹¹⁸ Procedurę ustanawiania budżetu reguluje szczegółowo art. 314 TFUE, zgodnie z którym preliminarz wydatków na kolejny rok budżetowy przygotowywany jest przez każdą instytucję (z wyjątkiem Europejskiego Banku Centralnego) przed dniem pierwszego lipca. Preliminarze są łączone przez Komisję w projekt budżetu, który poza prognozowanymi wydatkami zawiera także prognozę dochodów. Do dnia 1 września Komisja przekazuje wnioski z projektem budżetu do Parlamentu Europejskiego i Rady. Rada przyjmuje stanowisko w sprawie budżetu i przedkłada go Parlamentowi do dnia 1 października. Parlament ma 42 dni od złożenia projektu przez na podjęcie decyzji w sprawie przyjęcia budżetu. Jeśli w tym czasie nie podejmie decyzji albo zatwierdzi stanowisko Rady budżet uważa się za przyjęty. W przypadku jeśli Parlament wprowadzi poprawki do budżetu, art. 314 reguluje szczegółowo procedurę ich uzgadniania. Jeśli na początku roku budżetowego budżet nie jest jeszcze ostatecznie przyjęty, wydatki mogą być dokonywane miesięcznie w granicach jednej dwunastej środków przyznaných w ramach danego rozdziału budżetu w poprzednim roku budżetowym, przy czym kwota ta nie może przekraczać jednej dwunastej środków przewidzianych w tym samym rozdziale w projekcie budżetu.

¹¹⁹ Zgodnie z art. 317 TFUE budżet wykonywany jest przez Komisję we współpracy z Państwami Członkowskimi na własną odpowiedzialność i w granicach przyznaných środków, zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami. Państwa Członkowskie współpracują z Komisją w celu zapewnienia

odpowiedzialności podmiotów finansowych, w szczególności urzędników zatwierdzających, księgowych i beneficjentów środków pochodzących z UE. Aktualnie materię tę reguluje Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii,¹²⁰ nazywane w dalszych analizach rozporządzeniem finansowym.

Rozporządzenie finansowe z 18 lipca 2018 r. ustanawia zasady regulujące uchwalanie i wykonywanie budżetu ogólnego UE i EWEA oraz sposób prezentacji i badania sprawozdań finansowych. Wprowadzenie nowego rozporządzenia finansowego w trakcie trwającej perspektywy finansowej miało na celu m.in. poprawę dostępności, przejrzystości i rozliczalności budżetu,¹²¹ jak również doprecyzowania pojęcia "wykonania budżetu".¹²² Rozporządzenie finansowe ma bardzo istotne znaczenie w kontekście określenia nieprawidłowości i nadużyć popełnianych na szkodę interesów finansowych UE, jak również skutków prawnych i sankcji za popełnienie takich czynów. Zagadnienia te będą przedmiotem analizy w kolejnych częściach pracy.

W kontekście określenia zakresu ochrony interesów finansowych UE niezbędne jest **określenie przedmiotowego zakresu ochrony, jaki stanowią dochody i wydatki Unii**. Budżet Unii reguluje dochody i wydatki Unii (art. 310 TFUE), wobec czego jego

aby środki były wykorzystywane zgodnie z zasadami należytego zarządzania finansami. Szczegółowe zasady w tym zakresie zawarte są w rozporządzeniu finansowym. Rozporządzenie określa w szczególności obowiązki kontroli i audytu spoczywające na państwach członkowskich w zakresie wykonania budżetu.

¹²⁰ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii, zmieniające rozporządzenia (UE) nr 1296/2013, (UE) nr 1301/2013, (UE) nr 1303/2013, (UE) nr 1304/2013, (UE) nr 1309/2013, (UE) nr 1316/2013, (UE) nr 223/2014 i (UE) nr 283/2014 oraz decyzję nr 541/2014/UE, a także uchylające rozporządzenie (UE, Euratom) nr 966/2012, (Dz.Urz. UE L 193 z 3.7.2018, s. 1).

¹²¹ Jak stanowi punkt 1 rozporządzenia, "po trzech latach wdrażania, w zasadach finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii (...) należy wprowadzić dalsze zmiany, aby usunąć przeszkody we wdrażaniu poprzez zwiększanie elastyczności, aby uprościć osiągnięcie celów zainteresowanym podmiotom i służbom, aby w większym stopniu skoncentrować się na rezultatach, a także aby poprawić dostępność, przejrzystość i rozliczalność".

¹²² zgodnie z pkt. 9 rozporządzenia, "wykonanie należy powiązać z bezpośrednim stosowaniem zasady należytego zarządzania finansami. Zasadę należytego zarządzania finansami również należy zdefiniować oraz ustanowić związek pomiędzy ustalonymi celami a wskaźnikami wykonania, rezultatami oraz oszczędnością, efektywnością i skutecznością w wykorzystywaniu środków. Mając na uwadze pewność prawa, należy zdefiniować terminologię dotyczącą wykonania, w szczególności produkt i rezultaty, unikając przy tym kolizji z obowiązującymi ramami wykonania poszczególnych programów".

struktura obejmuje część dochodową i część wydatkową.¹²³ Art. 46 rozporządzenia finansowego określa iż na budżet składają się:

- ogólne zestawienie dochodów i wydatków;
- zestawienia dochodów i wydatków przedstawionych w oddzielnych sekcjach dla każdej instytucji Unii, z wyjątkiem Rady Europejskiej i Rady, które figurują w tej samej sekcji.

Zgodnie z art. 310 ust.1 TFUE budżet Unii powinien być zrównoważony w odniesieniu do dochodów i wydatków. W odróżnieniu od budżetu krajowego nie może przewidywać deficytu ani na etapie jego planowania ani też jego wykonania.¹²⁴ Budżet Unii Europejskiej jest zestawieniem wydatków i dochodów na ustalony z góry okres, przy czym zawarte w nim kwoty są wartościami przewidywanymi i mają charakter orientacyjny. Wysokość faktycznie zrealizowanych dochodów może różnić się od przyjętych założeń. W odniesieniu do wydatków natomiast należy uznać, że nie może zostać przekroczona górna zaplanowana jej granica. W tym kontekście budżet UE nie odbiega o przyjętego pojęcia budżetu, będąc podstawowym planem finansowym, podobnie jak budżet w polskim prawie finansów publicznych.¹²⁵ Dochody UE składają się z zasobów własnych oraz dochodów z innych źródeł. System zasobów własnych budżetu określany jest przez Radę jednomyślnie, po konsultacji z Parlamentem. Aktualnie dokumentem określającym zasoby własne jest Decyzja Rady z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (2014/335/UE,

¹²³ Zob. W. Fill, Budżet Unii Europejskiej. Zasady uchwalania i realizacji, "Myśl Ekonomiczna i Prawna" 2005, nr 2 s. 64, B. Laffan, The finances of the European Union, Londyn 1997, A. Pietrzak, Budżet Unii Europejskiej, w: P. Bernaś (red.), Finanse Unii Europejskiej, Wrocław 2005, s. 141 i n.

¹²⁴ Zob. W. Miemiec, Zasady pozyskiwania i wykorzystania bezzwrotnych środków zagranicznych, w: E. Ruskowski (red.) System prawa..., s. 348 i n. W doktrynie można spotkać odmienne stanowiska dotyczące możliwości pokrywania wydatków budżetu ogólnego z zaciąganych pożyczek. C. Mik uważał, że zgodnie z zasadą równowagi budżetowej wydatki Unii powinny być pokrywane z zasobów własnych i nie mogą być pokrywane z zaciąganych pożyczek (C. Mik, Europejskie prawo wspólnotowe..., s. 248). Należy jednak zgodzić się ze stanowiskiem prezentowanym przez C. Kosikowskiego, który twierdzi, iż zgodnie z Decyzją Rady 2007/436 finansowanie budżetu UE przede wszystkim z zasobów własnych nie wyklucza finansowania wydatków z innych źródeł, a zwłaszcza z pożyczek i kredytów zaciąganych przez UE, w tym pożyczek Euratomu oraz kredytów i pożyczek bankowych, C. Kosikowski, Finanse i prawo..., s.89. Podobnie: M. Supera-Markowska, Prawno-finansowe aspekty polityki spójności i rozwoju regionalnego, Warszawa 2013, s. 33.

¹²⁵ M. Kopyściański, Wieloletnie ramy finansowe Unii Europejskiej a budżet Unii Europejskiej, w: W. Miemiec (red.), Prawo finansów..., s. 145, E. Ruśkowski, M. Tyniewicz, Wieloletnie planowanie finansowe w krajach Unii Europejskiej. Stan obecny i perspektywy, w: W. Miemiec, K. Sawicka (red.), Instytucje prawno finansowe w warunkach kryzysu gospodarczego, Warszawa 2014, s. 282-298.

Euratom).¹²⁶ Zgodnie z art 2 Rozporządzenia na zasoby własne zapisane w budżecie Unii składają się dochody pochodzące z następujących źródeł:

- tradycyjne zasoby własne składające się z opłat, składek, kwot dodatkowych lub wyrównawczych, kwot lub czynników dodatkowych, ceł, a także wkładów i innych opłat przewidzianych w ramach wspólnej organizacji rynków cukru;¹²⁷
- zasoby oparte na podatku od wartości dodanej (VAT);
- zasoby oparte na dochodzie narodowym brutto (DNB) wszystkich państw członkowskich;¹²⁸
- dochody pochodzące z wszelkich nowych opłat wprowadzonych w ramach wspólnej polityki.¹²⁹

Do innych źródeł, poza zasobami własnymi zaliczyć można m.in. podatki od wynagrodzeń urzędników i pracowników instytucji unijnych, nadwyżki budżetowe z lat ubiegłych, kary i grzywny nakładane przez Komisję oraz darowizny.

Dochody pochodzące z zasobów własnych nie mają charakteru celowego, co oznacza, że nie są związane z konkretnymi kategoriami wydatków.¹³⁰ Analizując poszczególne kategorie dochodów składających się na budżet Unii, a więc podlegających ochronie jako interesy finansowe Unii, należy zwrócić uwagę, że zasoby stanowiące tradycyjne zasoby własne zostały określone po raz pierwszy w roku 1970,¹³¹ a jako zasoby własne Unii określono wtedy kwoty pochodzące z ceł nakładanych na towary importowane do Wspólnoty oraz kwoty z opłat wyrównawczych (obecnie opłaty rolne).¹³² **Te historycznie najwcześniej ustanowione zasoby własne określane są w**

¹²⁶ Dz. Urz. UE L 168 z 7.6.2014, s. 105; Dz.U. z 2016 r. poz. 1894.

¹²⁷ J. Kulicki, Kontrola skarbową. Komentarz, Warszawa 2013, s. 130 i n.; E. Kawecka-Wyrzykowska, Polityki gospodarcze Unii Europejskiej, Warszawa 2009, s. 11 i n.

¹²⁸ J. Włodarczyk, Polityka budżetowa, w: M. Świstak, J.W. Tkaczyński (red.), Wybrane polityki publiczne Unii Europejskiej. Stan i perspektywy, Kraków 2015, s. 39 i n.

¹²⁹ Na temat dochodów budżetu Unii zob. E. Skrzydło-Tefelska, Finansowanie Unii Europejskiej, w: J. Barcz (red.), Prawo Unii..., s. 388 i n.; L. Oręziak, Finanse Unii Europejskiej, Warszawa 2009, s. 139 i n., Komar A. Finanse a Wspólnoty Europejskie, Warszawa 1983, s. 41 i n.; J. Begg, Finansowanie Unii Europejskiej, "Nowa Europa" 2006, Nr 3. s. 15, M. Lechantre, D. Schajer, Le budget de l'Union européenne, Paryż 2003, s.139 i n.; M. Czernielewska-Rutkowska, Budżet ogólny Unii Europejskiej, Stan obecny i perspektywy, Warszawa 2007.

¹³⁰ C. Kosikowski, Finanse i prawo finansowe..., s.89.

¹³¹ Decyzja Rady 70/243/EWWIS, EWG i Euratom z dnia 21 kwietnia 1970 r. w sprawie zastąpienia finansowych wpłat państw członkowskich systemem zasobów własnych Wspólnot, Dz. Urz. WE L 94 z 28.4.1970. s. 19.

¹³² Szerzej o historycznym kształtowaniu się zasobów własnych UE: B. Srebro, op. cit., s. 29 i n.; M. Tyniewicki, Charakter prawny budżetu ogólnego Unii Europejskiej (monografia), Białystok 2007, s. 155.

literaturze jako tradycyjne zasoby własne (*ang. Traditional Own Resources - TOR*).¹³³

Opłaty rolne nakładane są na produkty importowane z państw z poza UE, objęte wspólnymi regulacjami rynków rolnych. Opłaty te wprowadzono w roku 1995. Zastąpiły stosowane wcześniej opłaty wyrównawcze.¹³⁴ Opłaty cukrowe z kolei nakładane są na producentów cukru i izoglukozy i mają służyć finansowaniu kosztów regulacji rynku cukru.¹³⁵ Cła nakładane są na produkty importowane z państw trzecich na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej. W ostatnich latach zauważalny jest spadek dochodów z tytułu opłat rolnych, celnych i cukrowych w ogólnej kwocie zasobów własnych. Wynika to przede wszystkim z globalnej tendencji liberalizacji światowego handlu pociągającej za sobą obniżanie cel, jak również zawierania przez UE porozumień handlowych z państwami trzecimi, ograniczającymi stosowanie tego typu opłat.¹³⁶ Środki należące do kategorii tradycyjnych zasobów własnych pobierane są przez państwa członkowskie zgodnie z krajowymi przepisami, a następnie odprowadzane do budżetu Unii. Tytułem pokrycia kosztów poboru państwa członkowskie zatrzymują 20% opłat pobranych w ramach tradycyjnych zasobów własnych (art. 2 ust. 3 decyzji 2014/335).

Zasoby własne pochodzące z części podatku od wartości dodanej od towarów i usług (VAT) pojawiły się po raz pierwszy w budżecie Unii w roku 1979 r.¹³⁷ Odsetek od podatku VAT płacony przez państwa członkowskie obliczany jest zgodnie ze wzorem określonym w art. 2 ust. 3 decyzji 2014/335. Zgodnie z tą decyzją państwa członkowskie odprowadzają na rzecz Unii 0,30% pobranego podatku VAT (z wyjątkiem Niemiec, Holandii i Szwecji, które w okresie 2014-2020 odprowadzają 0,15% pobranego podatku VAT),¹³⁸ jednakże w wysokości nie większej niż 50% dochodu narodowego brutto (DNB) dla każdego państwa członkowskiego. Odsetek z

¹³³ M. Supera-Markowska, op. cit., s. 33; J. Barcik, *Finansowanie Unii Europejskiej*, w: J. Barcik, A. Wentkowska, *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2014, s. 429.

¹³⁴ J. Łacny, *Ochrona interesów...*, s. 54.

¹³⁵ J. Barcik, ..., s. 429.

¹³⁶ J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych Unii...*, s. 54-55.

¹³⁷ Już w roku 1979 udział dochodów z tytułu VAT w dochodach budżetu ogólnego wyniósł ponad 48%. Już od kolejnego roku dochody z tytułu podatku VAT były głównym źródłem dochodów budżetu Unii. Sytuacja taka utrzymywała się aż do roku 1997. W roku 1998 największym źródłem dochodów budżetu stały się wpłaty bezpośrednio powiązane w produktem narodowym brutto. L. Oręziak, op. cit., s. 145.

¹³⁸ W okresie od 2007 do 2013 r. stawka ta określona była dla Austrii na poziomie 0,225%, dla Niemiec na poziomie 0,15%, dla Holandii i Szwecji na poziomie 0,10% - na podstawie art. 2 ust. 4 Decyzji Rady 2007/436.

podatku VAT obliczany jest przy uwzględnieniu tzw. rabatu brytyjskiego, tj. korekty nierównowagi budżetowej przyznanej Wielkiej Brytanii.¹³⁹

Zasoby własne pochodzące z wpłat powiązanych z DNB nazywane w literaturze przedmiotu składkami członkowskimi lub czwartym źródłem dochodów zostały wprowadzone w 1988 r.¹⁴⁰ Wysokość tych wpłat stanowi różnicę pomiędzy zakładaną kwotą wydatków UE a planowanymi dochodami, które mają wpłynąć do budżetu z pozostałych tytułów. Do obliczenia kwoty przypadającej na kraje stosuje się stawkę jednolitą stosowaną do DNB każdego państwa członkowskiego. Stawka ta jest określona zgodnie z procedurą budżetową z uwzględnieniem łącznej kwoty wszystkich innych dochodów - do sumy DNB wszystkich państw członkowskich (art. 2 ust 1c Decyzji Rady 2014/335).¹⁴¹ Decyzja Rady 2014/335 przyznaje obniżki do wkładów wnoszonych z tego tytułu Dani, Szwecji Holandii i Austrii.¹⁴² Obniżki przyznawane są państwom, których wpłaty na rzecz budżetu Unii znacząco przewyższają otrzymywane z niego środki.¹⁴³

Poza dochodami stanowiącymi dochody własne na budżet składają się także środki pochodzące z innych źródeł (m. in. z podatków od wynagrodzeń urzędników i pracowników UE, nadwyżki budżetowe, kary pieniężne nakładane za naruszanie zasad konkurencji, dochody ze sprzedaży, najmu). Dochody te nie są znaczące w skali całego budżetu i stanowią ponad 5% całego budżetu ogólnego Unii.¹⁴⁴

Wydatki Unii Europejskiej są planowane i ujmowane w budżecie. Mogą być one dokonywane bezpośrednio z budżetu ogólnego, lub też finansowane z funduszy unijnych jak również w ramach innych instrumentów finansowych ustanawianych poza budżetem ogólnym i funduszami unijnymi.¹⁴⁵ Analizując zagadnienia związane z budżetem Unii niezbędne jest odniesienie się do Wieloletnich Ram Finansowych

¹³⁹ Rabat oznacza zwrot Wielkiej Brytanii 66% różnicy pomiędzy dokonywanymi przez nią wpłatami do budżetu Unii a otrzymywanymi płatnościami. Szerzej na ten temat: J. Soboń, *Budżet Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 46, J. Hofmokr, *Polska wobec rabatu brytyjskiego i reformy budżetu UE*, "Analizy i Opinie" 2004, Nr 20, s. 7 i n.

¹⁴⁰ J. Soboń, op. cit., s. 45; L. Oręziak, op. cit., s. 148.

¹⁴¹ Szerzej: J. Barcik, *Finansowanie...*, s. 431.

¹⁴² Jak stanowi art. 2 ust. 5, "w okresie 2014–2020 Dania, Niderlandy i Szwecja korzystają z obniżek brutto swoich rocznych wkładów opartych na DNB w wysokości, odpowiednio, 130 mln EUR, 695 mln EUR i 185 mln EUR. Austria korzysta z obniżek brutto swoich rocznych wkładów opartych na DNB w wysokości 30 mln EUR w 2014 r., 20 mln EUR w 2015 r. i 10 mln EUR w 2016 r."

¹⁴³ J. Barcik, *Finansowanie...*, s. 431.

¹⁴⁴ Dla przykładu, w 2007 r. dochody inne niż zasoby własne stanowiły ok. 4,7% dochodów, w roku 2012 ok. 6,24%, a w roku 2016 9,7%, nota tematyczna Parlamentu Europejskiego z 10.2018 r., oficjalna strona internetowa Parlamentu Europejskiego, <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/pl/sheet/27/dochody-unii>, dostęp w dniu: 28-12-2018 r.

¹⁴⁵ C. Kosikowski, *Finanse i prawo finansowe...*, s. 82.

(WRF), zwanych także perspektywą finansową.¹⁴⁶ Zgodnie z art. 312 TFUE celem wprowadzania WRF jest zapewnienie usystematyzowania dokonywanych przez Unię wydatków w ramach jej zasobów własnych. Ramy ustalane są na okres nie krótszy niż pięć lat. W ostatnich latach perspektywy finansowe obejmują okresy siedmioletnie, a uchwalane roczne budżety Unii muszą być z nimi zgodne.¹⁴⁷ W obowiązującej aktualnie perspektywie finansowej 2014-2020 górna granica środków przeznaczonych na płatności określona została na 908 mld euro, natomiast górny pułap środków na zobowiązania nie może przekroczyć 960 mld euro. Warto zwrócić uwagę, iż WRF na lata 2014-2020 są elementem szerszego pakietu aktów normatywnych, obejmującego w szczególności decyzję w sprawie zasobów własnych UE oraz podstawy prawne dla poszczególnych programów unijnych, w tym określające kryteria podziału środków finansowych.¹⁴⁸

W zamieszczonych poniżej tabelach ujęte zostały dochody i wydatki budżetu Unii w poszczególnych perspektywach finansowych.¹⁴⁹ Podane w tabelach wydatki do roku 2017 włącznie są danymi z faktycznego wykonania budżetu, natomiast dane za lata 2018-2020 podane zostały w oparciu o Rozporządzenie Rady (UE, EURATOM) NR 1311/2013 z dnia 2 grudnia 2013 r. określające wieloletnie ramy finansowe na lata 2014–2020.¹⁵⁰ Dochody Unii w perspektywie finansowej 2014-2020 określone zostały w Decyzji Rady z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (2014/335/UE, Euratom).¹⁵¹ W tabeli ujęto dochody, ujęte w skonsolidowanych sprawozdaniach rocznych Unii Europejskiej za poszczególne lata budżetowe publikowanych przez Komisję Europejską.

Analizując dane odnoszące się do wydatków w poszczególnych perspektywach finansowych zawarte w Tabelach 1-3 można stwierdzić, iż struktura wydatków odzwierciedla założenia polityk unijnych.

¹⁴⁶ M. Kopyściański, op. cit., s. 150.

¹⁴⁷ M. Kozak, Fundusze strukturalne UE po reformie, w: Droga do Funduszy Strukturalnych Unii Europejskiej, Warszawa 2000, s. 2 i n.; C. Kosikowski, Polityka pieniężna i finanse UE w świetle Traktatu z Lizbony, "Europejski Przegląd Sądowy" 2008, Nr 6, s. 7 i n.; C. Kosikowski, Prawo finansowe w Unii Europejskiej, Bydgoszcz 2008, s. 96.

¹⁴⁸ Ibidem, s. 151.

¹⁴⁹ Występujące w tabelach różnice w zsumowanych wartościach wynikają z matematycznych zasad zaokrąglania wartości. W pozycji dochodów skorygowanych "z uwzględnieniem korekty brytyjskiej" poza korektą brytyjską (zmniejszenia wkładu netto Zjednoczonego Królestwa w finansowanie budżetu UE) ujęte zostały także kwoty wynikające z korekt ryczałtowych (obniżenie rocznych składek opartych na DNB przyznanych w perspektywie finansowej 2014-2020 Austrii, Danii, Holandii i Szwecji) oraz obniżenia stawek VAT (0,15% zamiast 0,3%) przyznanych w perspektywie 2014-2020 Niemcom, Holandii i Szwecji.

¹⁵⁰ Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 883.

¹⁵¹ Dz. Urz. UE L 168 z 2.6.2014, s. 105.

Obserwując zmiany w poszczególnych pozycjach budżetu UE w ostatnich latach można zauważyć kilka tendencji. Po pierwsze można zauważyć wyraźny spadek wydatków na finansowanie polityki rolnej w globalnej wartości budżetu. Wydatki te w szczytowym momencie wynosiły ok. 90% budżetu Unii, spadając w roku 1985 do 73% aż do poniżej 40% w roku 2018. Spadek wydatków na finansowanie wspólnej polityki rolnej idzie z kolei w parze ze wzrostem wydatków na inne obszary, w szczególności na finansowanie wydatków strukturalnych. Po drugie, zauważalny jest regularny wzrost zarówno dochodów budżetu UE jak i ponoszonych przez UE wydatków. Określenie wydatków jak i dochodów budżetu Unii jest na tyle precyzyjne, że przedmiot ochrony interesów finansowych Unii jest konkretnie określony przez obowiązujące przepisy prawa i nie powinien budzić wątpliwości interpretacyjnych na etapie ochrony tychże interesów.

Tabela nr 1. Dochody i wydatki w perspektywie finansowej 2000-2006
(w milionach EUR)

Wydatki	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Rolnictwo (<i>agriculture</i>)	40 505,90	41 533,90	43 520,60	44 379,20	43 579,40	48 465,80	49 798,80
Działania strukturalne (<i>structural actions</i>)	27 590,80	22 455,80	23 499,00	28 527,60	34 198,30	32 763,20	32 399,30
polityki wewnętrzne (<i>internal policies</i>)	5 370,80	5 303,10	6 566,70	5 671,80	7 255,20	7 972,10	9 013,70
Działania zewnętrzne (<i>external actions</i>)	3 841,40	4 230,60	4 423,70	4 285,80	4 605,80	5 013,10	5 186,20
Administracja (<i>administration</i>)	4 751,10	4 855,10	5 211,60	5 305,20	5 856,40	6 191,40	6 699,70
Rezerwa (<i>reserves</i>)	186,30	207,20	170,50	147,90	181,90	140,10	127,60
Strategia przedakcesyjna (pre-accession strategy)	1 203,70	1 401,70	1 752,40	2 239,80	3 052,90	2 984,60	2 276,70
Wyrównania (<i>compensations</i>)	0	0	0	0	1 409,50	1 305,00	1 073,50
Wydatki łącznie	83 450,00	79 987,30	85 144,50	90 557,50	100 139,40	104 835,20	106 575,50
Dochody	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Dochody oparte na VAT (VAT-based own resource)	35 192,50	31 320,30	22 388,20	21 260,10	13 912,20	16 018,00	17 206,20
Dochody oparte na dochodzie narodowym (GNI-based own resource)	37 580,50	34 878,80	45 947,60	51 235,20	68 982,00	70 860,60	70 132,10
Tradycyjne dochody własne (traditional own resources (TOR))	15 267,10	14 589,20	9 214,00	10 857,20	12 307,10	14 063,10	15 028,30
łącznie dochody własne z uwzględnieniem korekty brytyjskiej (total own resources)	87 969,20	80 718,10	77 698,00	83 632,50	95 053,30	100 811,10	102 351,20
Nadwyżka z poprzedniego roku, inne dochody (surplus from previous year, other revenues)	4 755,20	13 571,20	17 736,40	9 836,10	8 458,70	3 542,80	6 071,80
Dochody łącznie	92 724,40	94 289,30	95 434,40	93 468,60	103 511,90	107 090,60	108 423,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych publikowanych przez Komisję Europejską.

Tabela nr 2. Dochody i wydatki w perspektywie finansowej 2007- 2013
(w milionach EUR)

Wydatki	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Zrównoważony wzrost (sustainable growth)	43 713,00	45 611,40	44 683,50	48 828,00	54 731,60	61 584,70	71 238,20
Ochrona i zarządzanie zasobami naturalnymi (preservation and management of natural resources)	54 648,40	54 812,70	55 877,30	56 647,30	57 374,50	59 096,20	59 524,20
Obywatelstwo, wolność, bezpieczeństwo i sprawiedliwość (citizenship, freedom, security and justice)	1 049,80	1 310,60	1 993,00	1 373,00	1 827,30	2 374,50	1 883,10
UE jako partner globalny (the EU as a global partner)	7 291,80	7 310,70	7 982,90	7 486,50	7 102,20	7 063,60	7 055,20
Administracja (administration)	6 805,60	7 292,50	7 615,30	7 895,80	8 359,30	8 564,40	8 693,20
Wyrównania (compensations)	444,60	206,60	209,10	0	0	0	75,00
Wydatki łącznie	105 299,50	104 962,00	102 821,20	102 821,20	117 336,90	126 349,30	134 656,10
Dochody	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Dochody oparte na VAT (VAT-based own resource)	19 440,80	19 007,70	12 796,20	12 470,50	14 798,90	14 871,20	14 019,70
Dochody oparte na dochodzie narodowym (GNI-based own resource)	73 914,70	74 477,30	81 982,50	91 066,80	88 414,30	98 163,00	110 194,60
Tradycyjne dochody własne (traditional own resources (TOR))	16 573,00	17 282,90	14 528,20	15 659,30	16 777,70	16 453,40	15 365,30
Łącznie dochody własne z uwzględnieniem korekty brytyjskiej (total own resources)	109 987,50	111 196,10	108 906,90	119 074,90	119 994,70	129 429,80	139 743,60
Nadwyżka z poprzedniego roku, inne dochody (surplus from previous year, other revenues)	7 575,50	10 415,30	8 718,60	8 720,40	10 005,30	10 110,70	9 760,00
Dochody łącznie	117 563,00	121 584,40	117 625,60	127 795,30	130 000,00	139 540,50	149 503,70

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych publikowanych przez Komisję Europejską.

Tabela nr 3. Dochody i wydatki w perspektywie finansowej 2014- 2020
(w milionach EUR)

Wydatki	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Inteligentny wzrost gospodarczy sprzyjający włączeniu społecznemu (smart and inclusive growth)	67 682,90	68 009,20	56 265,00	45 291,50	65 528,00	67 214,00	69 004,00
Zrównoważony wzrost: zasoby naturalne (sustainable growth: natural resources)	56 584,50	58 065,50	57 411,80	54 357,60	52 446,00	51 503,00	50 558,00
Bezpieczeństwo i obywatelstwo (security and citizenship)	1 711,00	2 018,50	3 077,30	2 696,00	2 312,00	2 391,00	2 469,00
Globalny wymiar Europy (<i>global Europe</i>)	7 205,80	7 884,40	10 277,10	14,40	8 553,00	8 764,00	8 794,00
Administracja (administration)	8 819,30	8 977,60	9 324,20	7 972,00	9 007,00	9 206,00	9 417,00
Wyrównania, instrumenty specjalne (<i>compensations, negative reserve, special instruments</i>)	493,50	287,90	61,00	1 272,80	0	0	0
Wydatki łącznie	142 497,00	145 243,20	136 416,40	111 604,30	137 866,00	139 078,00	140 242,00
Dochody	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Dochody oparte na VAT (VAT-based own resource)	17 667,40	18 087,00	15 895,10	16 947,30	17 100,00	-	-
Dochody oparte na dochodzie narodowym (GNI-based own resource)	99 075,60	100 967,40	95 578,40	78 620,00	105 000,00	-	-
Tradycyjne dochody własne (traditional own resources (TOR))	17 372,40	19 963,30	20 094,10	20 459,10	20 200,00	-	-
Łącznie dochody własne z uwzględnieniem korekty brytyjskiej (<i>total own resources</i>)	132 961,30	137 334,70	132 174,30	115 427,70	142 300,00	-	-
Nadwyżka z poprzedniego roku, inne dochody (<i>surplus from previous year, other revenues</i>)	10 978,80	8 692,80	11 914,90	23 595,50	17 000,00	-	-
Dochody łącznie	143 940,10	146 027,40	144 089,20	139 023,20	159 300,00	-	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych publikowanych przez Komisję Europejską.

1.5. Czyny naruszające interesy finansowe Unii Europejskiej

Od czasu wprowadzenia przez Traktat z Maastricht filarowej koncepcji Unii, ochrona interesów finansowych UE regulowana dwoma rodzajami aktów. W ramach pierwszego filaru powstawały przepisy administracyjne mające na celu zapewnienie, aby środki z budżetu Unii wydatkowane były zgodnie z obowiązującym prawem oraz prawidłowo zarządzane i kontrolowane. Przepisy powstające w ramach trzeciego filaru były z kolei przepisami karnymi, mającymi za cel ściganie i karanie sprawców przestępstw przeciwko interesom finansowym Unii.¹⁵² Wejście w życie Dyrektywy PIF ujednoliciło i uporządkowało kwestie związane z karnoprawną ochroną interesów Unii, w szczególności nadużyć i innych przestępstw na szkodę interesów finansowych UE. Pojęcie nieprawidłowości określone w Rozporządzeniu 2988/95 jest pojęciem szerszym, w którym zawierają się zarówno nadużycia jak i inne przestępstwa na szkodę interesów. Takie rozumienie zakresu pojęć jest powszechnie prezentowane w literaturze przedmiotu.¹⁵³

Dla dalszych rozważań przyjęty zostanie następujący podział czynów naruszających interesy finansowe Unii:

- nieprawidłowości;
- nadużycia finansowe;
- korupcja urzędnicza (czynna i bierna);
- sprzeniewierzenie;
- pranie pieniędzy.¹⁵⁴

¹⁵² G. J. Corstens, *European Penal Law*, Haga-Londyn 2002, s. 435.

¹⁵³ B. Srebro, op. cit., s. 40, B. Swart, *From Rome to Maastricht and Beyond: The problem of Enforcing Community Law*, w: C. Harding (red.) *Enforcing European Community Rules. Criminal Proceedings, Administrative Procedures and Harmonization*, Dartmouth 1996, s. 15 J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych Unii...*, s. 159. W literaturze można spotkać także dalej idące wnioski, stwierdzające, że nieprawidłowość to nie tylko naruszenie prawa prowadzące do powstania szkody w budżetach unijnych, ale także nadużycie prawa prowadzące do powstania takiej szkody - R.H. Guldenmund, *Towards an administrative Sanctioning System of the Common Agricultural Policy* (w:) C. Harding, (red.), op. cit., s. 107.

¹⁵⁴ Zaproponowany podział wynika z systematyki przyjętej w Dyrektywie PIF, która w tytule II "przestępstwa dotyczące nadużyć naruszających interesy finansowe Unii" wymienia nadużycia (art. 3), oraz inne przestępstwa (art. 40), do których zalicza pranie pieniędzy (art. 4 ust. 1), korupcję czynną i bierną (art. 4 ust. 2), sprzeniewierzenie (art. 4 ust. 3). Jako pierwsze analizie podlegać będą nieprawidłowości, które są pojęciem szerszym w stosunku do przestępstw określonych w Dyrektywie PIF.

Należałoby w tym miejscu zwrócić uwagę, iż art. 83 TFUE nadał Parlamentowi Europejskiemu i Radzie kompetencje do ustanawiania minimalnych norm karnych oraz kar odnoszących się do szczególnie niebezpiecznych przestępstw mających charakter transgranicznych, wymieniając wśród nich w szczególności terroryzm, handel ludźmi i bronią, przestępczość zorganizowaną ale także korupcję i pranie pieniędzy.¹⁵⁵

Rozporządzenie Rady 2988/95 w art. 1 ust 2 określa **nieprawidłowość** jako jakiegokolwiek naruszenie przepisów prawa wspólnotowego, które:

- wynika z działania lub zaniechania ze strony podmiotu gospodarczego,
- 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.

Definicja nieprawidłowości określona w rozporządzeniu finansowym 1303/2013 w art. 2 pkt. 36 jest bardzo zbliżona - nieprawidłowość oznacza:

- każde naruszenie prawa unijnego lub prawa krajowego dotyczącego stosowania prawa unijnego,
- wynikające z działania lub zaniechania podmiotu gospodarczego zaangażowanego we wdrażanie EFSI¹⁵⁶,
- które ma lub może mieć szkodliwy wpływ na budżet Unii poprzez obciążenie budżetu Unii nieuzasadnionym wydatkiem.

Różnice w powyższych definicjach dotyczą dwóch obszarów. W rozporządzeniu finansowym rozszerzony został zakres nieprawidłowości, która dotyczyć może zarówno naruszenia prawa unijnego jak i krajowego dotyczącego prawa unijnego. Jak to było już wspomniane we wcześniejszych rozważaniach, jest to właściwsze sformułowanie z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE. Drugą różnicą jest określenie nieprawidłowości w rozporządzeniu finansowym wyłącznie jako wydatków z budżetu

¹⁵⁵ Szerzej: M. Król-Bogomilska, Środki karne służące zwalczaniu przestępstw. Najnowsze kierunki zmian w prawie Unii Europejskiej, w: H. Izdebski (red.), Nauka i nauczanie prawa, Tradycja i przyszłość, Warszawa 2009, s. 93 i n.

¹⁵⁶ EFSI to łączne określenie Europejskich Funduszy Strukturalnych i Inwestycyjnych, na które składają się: Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego (EFRR), Europejski Fundusz Społeczny (EFS), Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW), oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego (EFMR).

Unii. Taka konstrukcja wynika wprost z celu, w którym wydane zostało rozporządzenie finansowe, tj. aby poprawić koordynację i harmonizację wdrażania funduszy zapewniających wsparcie w ramach polityki spójności. Ochrona interesów UE w tym zakresie dotyczy więc wydatków, co ma odzwierciedlenie w definicji nieprawidłowości.

W świetle powyższych definicji, dla powstania nieprawidłowości konieczne jest łączne spełnienie warunków:

- 1) naruszenie przepisów prawa unijnego lub krajowego dotyczącego prawa unijnego;
- 2) działanie lub zaniechanie podmiotu gospodarczego;
- 3) spowodowanie lub ewentualność spowodowania szkody w budżecie Unii lub budżetach zarządzanych przez Unię poprzez zmniejszenie lub utratę przychodów Unii, albo też w związku z nieuzasadnionym wydatkiem.

Europejski Trybunał Obrachunkowy określa nieprawidłowość jako pojęcie szersze niż nadużycie finansowe. Definiuje ją jako wszelkie naruszenie prawa, które spowodowało lub mogło spowodować szkodę w budżecie UE. Jeśli takie naruszenie prawa popełniono umyślnie, stanowi ono nadużycie finansowe. W związku z tym nadużycia finansowe od nieprawidłowości odróżnia działanie sprawcy w złej wierze.¹⁵⁷ Jako główne przyczyny powstawania nieprawidłowości wymienić można m.in.:

- nieznaną przepisy prawnych, w szczególności przepisów prawa zamówień publicznych oraz dokumentów dotyczących wdrażania programu operacyjnego;
- niestosowanie przez beneficjentów zasad określonych w umowie dofinansowania projektu;
- zmienność przepisów prawa;
- nierzetelność lub niedokładność przedkładanych przez beneficjenta dokumentów, sporządzanie na ostatnią chwilę sprawozdań z realizacji projektu oraz wniosków o płatność (brak dokumentacji, błędy rachunkowe).¹⁵⁸

¹⁵⁷ Sprawozdanie specjalne Europejskiego Trybunału Obrachunkowego nr 1/2019, Zwalczenie nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE – konieczne jest podjęcie działań, s. 9.

¹⁵⁸ Kontrola w zakresie funduszy strukturalnych i funduszy spójności - zasady działań kontrolnych, wykrywania nieprawidłowości i ich konsekwencje, Departament Koordynacji i Zarządzania Podstawami Wsparcia Wspólnoty, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, <https://funduszeuropejskie.2007-2013.gov.pl>, dostęp w dniu 08-02-2019 r.

Stwierdzenie zaistnienia nieprawidłowości może powodować różne skutki prawne. Rozporządzenie 2988/95 w art. 4 nakłada na państwa członkowskie obowiązek odzyskania wydatkowanych nienależnie kwot. W zależności od dodatkowych okoliczności stwierdzenie nieprawidłowości może skutkować nałożeniem kar administracyjnych (art. 5 rozporządzenia 2988/95) lub sankcji karnych, jeśli nieprawidłowość posiada znamiona przestępstwa. Państwo członkowskie ma także obowiązek informowania o wykrytych nieprawidłowościach Komisję oraz nakładania korekt finansowych¹⁵⁹. Materia dotycząca postępowania przez państwa członkowskich i Komisji w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości zostanie szczegółowo omówiona w kolejnych częściach rozprawy.

Nadużycie finansowe jest nazywane w literaturze kwalifikowaną postacią nieprawidłowości, związaną z winą umyślną.¹⁶⁰ J. Skorupka jeszcze na gruncie Konwencji PIF zauważył, że przepisy Konwencji mają na celu ustalenie minimalnych sankcji dla ochrony interesów finansowych Unii jak również zapewnienie kompatybilności pomiędzy przepisami karnymi państw członkowskich. Uregulowania zawarte Konwencji PIF miały spowodować, aby wszystkie działania przestępcze naruszające interesy finansowe Unii powinny być przedmiotem postępowania karnego a także, że działania te powinny być ujęte w typy czynów karalnych.¹⁶¹ To samo podejście można zauważyć w przepisach Dyrektywy PIF.

Dyrektywa PIF z dnia z dnia 5 lipca 2017 r. analogicznie jak we wcześniejszych uregulowaniach prawnych stanowi, iż dla uznania nadużycia na szkodę interesów finansowych za przestępstwo niezbędne jest istnienie winy umyślnej.

Nadużycia zostały podzielone na czyny odnoszące się do:

- wydatków niezwiązanych z zamówieniami publicznymi;
- wydatków związanych z zamówieniami publicznymi;

¹⁵⁹ Art. 122 ust 2 Rozporządzenia 1303/2013. Zgłoszeniu podlegają nieprawidłowości przekraczające kwotę 10 tys. euro. Jednocześnie w art 122 wymienione zostały przypadki, w których państwo członkowskie nie powiadamia Komisji o stwierdzonych nieprawidłowościach:

- gdy nieprawidłowość polega jedynie na niewykonaniu, w całości lub w części, operacji objętej dofinansowanym programem operacyjnym z powodu upadłości beneficjenta;
- w przypadku dobrowolnego zgłoszenia nieprawidłowości przez beneficjenta instytucji zarządzającej lub instytucji certyfikującej, zanim którakolwiek z tych instytucji wykryje nieprawidłowość;
- w przypadku wykrycia i skorygowania nieprawidłowości przez instytucję zarządzającą lub instytucję certyfikującą zanim włączono stosowne wydatki do zestawienia wydatków przedkładanego Komisji.

¹⁶⁰ P. Krzykowski, Nieprawidłowości przy realizacji projektów współfinansowanych ze środków Unijnych w perspektywie finansowej 2014-2020, Olsztyn 2016, s. 70.

¹⁶¹ J. Skorupka, Podstawy karnoprawnej..., s.46-59; J. Skorupka, Ochrona interesów majątkowych Skarbu Państwa w Kodeksie karnym, Wrocław 2004.

- dochodów innych niż dochody pochodzące z zasobów własnych z tytułu VAT;
- dochodów pochodzących z zasobów własnych z tytułu VAT.

Należy zwrócić uwagę, że w definicjach użytych w dyrektywie pojawia się po raz pierwszy podział nie tylko na czyny odnoszące się do dochodów i wydatków budżetu Unii, ale także dodatkowy podział. Nadużycia odnoszące się do wydatków na związane i nie związane z zamówieniami publicznymi, natomiast nadużycia dotyczące dochodów na związane i nie związane z podatkiem od towarów i usług. Wyodrębnienie definicji nadużyć związanych z zamówieniami publicznymi oraz podatkiem VAT jest ściśle związane ze skalą tych zjawisk w ostatnich latach. Audyty przeprowadzane w latach 2006-2009 wskazywały, że 41% błędów związanych było z zamówieniami publicznymi.¹⁶² Także w obecnej perspektywie finansowej nieprawidłowości związane z zamówieniami publicznymi stanowią największą grupę nieprawidłowości wymagających nałożenia korekt finansowych.¹⁶³ Przesłanki związane z podatkiem od towarów i usług, w szczególności związane z "karuzelami podatkowymi", oszustwami związanymi ze "znikającym podmiotem gospodarczym" czy wręcz ze zorganizowanymi grupami przestępczymi wyłudzającymi podatek VAT, są coraz częściej przestępstwami transgranicznymi, stwarzającymi duże zagrożenie dla bezpieczeństwa finansowego Unii.¹⁶⁴

Do nadużyć niezwiązanych z zamówieniami publicznymi art. 1 ust. 2a Dyrektywy PIF zalicza działania lub zaniechania odnoszące się do:

- wykorzystywania lub przedstawiania nieprawdziwych, niepoprawnych lub niepełnych oświadczeń lub dokumentów, skutkującego sprzeniewierzeniem lub bezprawnym zatrzymaniem środków finansowych lub aktywów z budżetu Unii lub z budżetów, którymi Unia zarządza lub którymi zarządza się w jej imieniu;

¹⁶² Szerzej: P. Krzykowski, op. cit., 13 i n.

¹⁶³ Warto zauważyć, że prawo pierwotne UE nie reguluje materii zamówień publicznych, jednak od samego początku funkcjonowania Wspólnot Europejskich istotną rolę odgrywały zasady niedyskryminacji oraz swobodnego przepływu towarów, usług, pracowników będące podstawą unijnego prawa zamówień publicznych, zob. szerzej: A. Sołtysińska, *Zamówienia publiczne w Unii Europejskiej*, Kraków 2004, s. 145 i n.; A. Sołtysińska, H. Talago-Sławoj, *Europejskie prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 16 i n.

¹⁶⁴ Zob. szerzej: K. Turaliński, *Podatek VAT: oszustwa podatkowe, przemysł i zorganizowana przestępczość skarbowa. Aspekty prawne i praktyczne*, Warszawa 2017; R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej, Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2010, s. 179 i n.; A. Godlewska, *Polski budżet w obliczu oszustw karuzelowych*, w: J. Szolno-Koguc, A. Pomorska (red.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warszawa 2011, s. 310 i n.; A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 898 i n.

- nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, z tym samym skutkiem;
- niewłaściwego wykorzystania takich środków finansowych lub aktywów do celów innych niż te, na które pierwotnie zostały przyznane.

Jako nadużycia związane z zamówieniami publicznymi Dyrektywa wprowadza minimalny zakres tego pojęcia, państwa członkowskie mogą wprowadzić szerszy zakres przestępstw naruszających interesy finansowe Unii w zakresie związanym z zamówieniami publicznymi.

Dyrektywa określa, iż nadużycia w zakresie zamówień publicznych powinny być uważane za przestępstwa co najmniej w przypadkach, w których dopuszczono się ich w celu uzyskania przez sprawcę lub inną osobę bezprawnych korzyści powodujących stratę w interesach finansowych Unii, a dotyczących dokładnie tych samych czynów, które wymienione zostały w przypadku nadużyć niezwiązanych z zamówieniami publicznymi (wykorzystania nieprawdziwych dokumentów, nieujawnianiem informacji, niewłaściwego wykorzystania środków finansowych).

Obydwa omawiane powyżej rodzaje nadużyć dotyczą wydatków z budżetu Unii. Różnica pomiędzy nadużyciami związanymi i niezwiązanymi z zamówieniami publicznymi sprowadza się więc do konieczności zaistnienia okoliczności uzyskania korzyści przez sprawcę lub inną osobę w sprawach związanych z zamówieniami publicznymi.

W zakresie przychodów budżetu Unii dyrektywa wprowadza rozróżnienie nadużyć na nadużycia związane i niezwiązane z podatkiem VAT.

W odniesieniu do dochodów budżetowych pochodzących z tytułu podatku od towarów i usług, jako nadużycie traktowane są działania lub zaniechania w ramach transgranicznego oszukańczego systemu odnoszące się do:

- wykorzystywania lub przedstawiania nieprawdziwych, niepoprawnych lub niepełnych oświadczeń lub dokumentów związanych z VAT, skutkującego uszczupleniem zasobów budżetu Unii;
- nieujawnienia informacji związanych z VAT, z naruszeniem szczególnego obowiązku, z tym samym skutkiem;

- przedstawienia prawidłowych oświadczeń związanych z VAT do celów oszukańczego ukrycia braku płatności lub bezprawnego tworzenia praw do zwrotu VAT.¹⁶⁵

Jako nadużycia na szkodę interesów finansowych Unii związane z dochodami innymi niż dochody pochodzące z tytułu VAT uznane zostały działania lub zaniechania odnoszące się do:

- wykorzystywania lub przedstawiania nieprawdziwych, niepoprawnych lub niepełnych oświadczeń lub dokumentów, skutkującego bezprawnym uszczupleniem zasobów budżetu Unii lub budżetów, którymi Unia zarządza lub którymi zarządza się w jej imieniu;
- nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, z tym samym skutkiem;
- niewłaściwego wykorzystania korzyści uzyskanych zgodnie z prawem, z tym samym skutkiem.¹⁶⁶

Wyodrębnienie nadużyć związanych z zamówieniami publicznymi oraz podatkiem VAT ma istotne znaczenie z punktu widzenia odpowiedzialności karnej. Dyrektywa nakłada na państwa członkowskie zobowiązanie, aby przestępstwa w niej określone (w tym więc także związane z zamówieniami publicznymi i podatkiem VAT) były zagrożone sankcjami karnymi, w tym karą pozbawienia wolności. Warto zwrócić uwagę, iż problematyka związana z nadużyciami związanymi z podatkiem od towarów i usług jest przedmiotem bogatego orzecznictwa zarówno Trybunału Sprawiedliwości UE jak i sądów krajowych. Przede wszystkim należy zauważyć, iż Trybunał stoi na stanowisku ochrony nabywcy usług działającego w dobrej wierze. W ocenie Trybunału podatnikowi działającemu w dobrej wierze przysługuje prawo odliczenia podatku VAT nawet jeśli wystawca faktury, z której wynika podatek naliczony dopuścił się nadużycia czy przestępstwa¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Art. 3 ust. 2 lit. d Dyrektywy PIF.

¹⁶⁶ Art. 3 ust 2 lit. c Dyrektywy PIF.

¹⁶⁷ Zob. np. wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 r. w połączonych sprawach C-80/11 (Mahagében kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága) i C-142/11 (Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága), w którym TS stanął na stanowisku, iż organ podatkowy może odmówić podatnikowi odliczenia od kwoty naliczonego podatku VAT kwoty podatku obliczonego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług jedynie w przypadku udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik wiedział, lub powinien był wiedzieć, że transakcja będąca podstawą do odliczenia podatku wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury. To samo stanowisko było

W Dyrektywie PIF jako przestępstwo popełnione na szkodę interesów Unii została określona **korupcja bierna i czynna**. Polskie prawo karne penalizuje obydwa czyny, określając je w art. 228 i 229 kodeksu karnego.¹⁶⁸ W dalszej części rozważań przedstawiona została także definicja korupcji, która została przyjęta w ustawie z 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym.¹⁶⁹

Jako **korupcję bierną** Dyrektywa określiła umyślne działania urzędnika publicznego, który w zamian za podjęcie lub wstrzymanie się od określonych zadań należących do jego obowiązków lub związanych z wykonywaniem jego funkcji, żąda lub otrzymuje bezpośrednio lub przez pośrednika jakiegokolwiek rodzaju korzyść lub obietnicę korzyści dla siebie lub osoby trzeciej.¹⁷⁰ Z definicji zawartej w Dyrektywie wynika, że przestępstwo korupcji biernej może popełnić wyłącznie urzędnik publiczny i wyłącznie z winy umyślnej. Istotnym elementem w przestępstwie korupcji jest związek pomiędzy określonym działaniem lub zaniechaniem a uzyskaną korzyścią.¹⁷¹ Samo natomiast uzyskanie korzyści nie jest warunkiem koniecznym dla jej popełnienia. Wystarczającą przesłanką dla uznania czynu za korupcję jest samo żądanie korzyści lub

konsekwentnie podtrzymywane w innych orzeczeniach, np. wyrok z 6 grudnia 2012 w sprawie C-285/11, Bonik EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i upralenie na izpyłnenieto”, Warna, pri Centralno upralenie na Nacionalnata agencia z 31 stycznia 2013 w sprawie C-642/11 (Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i upralenie na izpyłnenieto” – Warna pri Centralno upralenie na Nacionalnata agencia z prichodite), wyrok z 19 października 2017 C-101/16 (SC Paper Consult SRL przeciwko Directia Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud). Zob. także A. Bartosiewicz, op. cit., s. 897 i n. Zgodnie z orzeczeniami TFUE były także orzeczenia sądów krajowych: zob. np. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 8 maja 2013, I SA/Bk 100/13.

¹⁶⁸ Temat korupcji polskiej doczekał się w polskiej doktrynie prawnej licznych opracowań, zob. C. Nowak, *Korupcja w polskim prawie karnym na tle uregulowań międzynarodowych*, Warszawa 2008; C. Nowak, *Zakres odpowiedzialności za czyny korupcyjne w prawie polskim a zobowiązania międzynarodowe*, "Państwo i Prawo" 2007; J. Bojarski, *Korupcja gospodarcza. Studium z dziedziny polityki kryminalnej*, Toruń 2015; Z. Dobrowolski, *Korupcja w państwie. Przyczyny, skutki, kierunki przeciwdziałania*, Sulechów 2005; A. Melezini, *Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową*, Warszawa 2012; A.Z. Kamiński, B. Kamiński, *Korupcja rządów. Państwa postkomunistyczne wobec globalizacji*, Warszawa 2004; M. Jamróz, *Władza. Przywileje. Korupcja*, Warszawa 2004.

¹⁶⁹ Ustawa z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym, tekst jednolity: Dz.U. z 2014, poz. 1411.

¹⁷⁰ Jak zauważa A. Marek, określenie "korupcja bierna" czy też "łapownictwo bierne" bywa określeniem mylącym, dla popełnienia przestępstwa konieczna jest bowiem aktywna postawa przyjmującego korzyść majątkową, zob. A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2000, s. 634. Autor ten proponuje aby korupcję bierną nazywać "sprzedajnością pełniącego funkcje publiczną", wydaje się jednak, że z uwagi na powszechne użycie pojęcia "korupcji biernej" zarówno w prawodawstwie unijnym jak i orzecznictwem sądowym, zmiana określenia pojęcia korupcji biernej nie wydaje się zasadna.

¹⁷¹ O. Górniok, *Komentarz do Aktu Rady ustanawiającego Konwencję o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z dnia 26 lipca 1995 r., Aktu Rady ustanawiającego Protokół do konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z dnia 27 września 1996 r. i Drugiego Protokołu do Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z dnia 19 czerwca 1997 r., sporządzonego na podstawie art. K.3 TUE*, w: E. Zielińska (red.) op. cit., s. 265.

przyjęcie obietnicy jej uzyskania.¹⁷² Przesłpstwo korupcji biernej może być popełnione jedynie przez urzędnika publicznego. Dyrektywa dość szczegółowo definiuje to pojęcie w art. 4. Urzędnikiem publicznym w rozumieniu dyrektywy jest zarówno urzędnik krajowy, urzędnik unijny, jak również inna osoba sprawująca funkcję publiczną obejmującą zarządzanie interesami finansowymi Unii lub podejmowanie decyzji w sprawie tych interesów, w państwach członkowskich lub w państwach trzecich.

Pojęcie "urzędnika krajowego" powinno być rozumiane zgodnie z definicjami krajowymi odnoszącymi się do "urzędnika" lub "urzędnika publicznego". Zgodnie z dyrektywą powinno ono obejmować wszelkie osoby pełniące funkcje administracyjne, sądowe lub wykonawcze, na poziomie lokalnym, regionalnym lub krajowym. Jako urzędnik krajowy powinny być także traktowane osoby pełniące na poziomie lokalnym, regionalnym lub krajowym funkcje ustawodawcze.

Urzędnik unijny w rozumieniu dyrektywy to urzędnik lub inny pracownik zatrudniony przez Unię jak również osoby wykonujące funkcje urzędników albo pracowników unijnych, oddelegowane do pracy przez państwa członkowskie lub organy publiczne lub prywatne.

Korupcja czynna określona została jako umyślne działanie polegające na obiecaniu, proponowaniu lub wręczaniu, bezpośrednio lub przez pośrednika urzędnikowi publicznemu jakichkolwiek korzyści w zamian za podjęcie albo wstrzymanie się od działań leżących w zakresie jego obowiązków lub przy wykonywaniu jego funkcji, w sposób, który szkodzi albo może szkodzić interesom finansowym Unii.

Przesłpstwo korupcji czynnej jest przesłpstwem powszechnym, co oznacza, że może je popełnić każda osoba, w odróżnieniu od korupcji biernej, która stanowi przesłpstwo indywidualne, które może popełnić wyłącznie urzędnik publiczny (zarówno urzędnik unijny jak i urzędnik krajowy). Korupcja czynna podobnie jak korupcja bierna jest przesłpstwem formalnym, co oznacza, że aby spełnione zostały znamiona czynu zabronionego nie jest konieczne wręczenie czy przekazanie korzyści. Elementem wystarczającym jest samo złożenie obietnicy przekazania korzyści.

Należy w tym miejscu wspomnieć o fakcie, iż przesłpstwo korupcji urzędniczej jest przedmiotem Konwencji z 26 maja 1997 r. w sprawie zwalczania korupcji urzędników Wspólnot Europejskich i urzędników państw członkowskich Unii

¹⁷² C. Nowak, Korupcja w polskim prawie karnym na tle uregulowań międzynarodowych, Warszawa 2008, s. 211.

Europejskiej.¹⁷³ Konwencja ta również określa szczegółowo pojęcia korupcji czynnej i biernej oraz nakłada na państwa członkowskie m.in. obowiązek orzekania kar, pomocy sądowej i ekstradycji. Konwencja ta reguluje szerszy zakres niż tylko przestępstwa korupcji popełnione na szkodę interesów Unii Europejskiej ale ogólnie przestępstw korupcji występujących w państwach członkowskich.

W Polsce pojęcie korupcji zostało zdefiniowane w ustawie z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym. Zgodnie z art. 3a korupcją, jest czyn:

- polegający na obiecywaniu, proponowaniu lub wręczaniu przez jakąkolwiek osobę, bezpośrednio lub pośrednio, jakichkolwiek nienależnych korzyści osobie pełniącej funkcję publiczną dla niej samej lub dla jakiegokolwiek innej osoby, w zamian za działanie lub zaniechanie działania w wykonywaniu jej funkcji;
- polegający na żądaniu bądź przyjmowaniu przez osobę pełniącą funkcję publiczną bezpośrednio, lub pośrednio, jakichkolwiek nienależnych korzyści, dla niej samej lub albo jakiegokolwiek innej osoby, lub przyjmowaniu propozycji lub obietnicy takich korzyści, w zamian za działanie lub zaniechanie działania w wykonywaniu jej funkcji;
- popełniany w toku działalności gospodarczej, obejmującej realizację zobowiązań względem władzy (instytucji) publicznej, polegający na obiecywaniu, proponowaniu lub wręczaniu, bezpośrednio lub pośrednio, osobie kierującej jednostką niezaliczaną do sektora finansów publicznych lub pracującej w jakimkolwiek charakterze na rzecz takiej jednostki, jakichkolwiek nienależnych korzyści, dla niej samej lub na rzecz jakiegokolwiek innej osoby, w zamian za działanie lub zaniechanie działania, które narusza jej obowiązki i stanowi społecznie szkodliwe odwzajemnienie;
- popełniany w toku działalności gospodarczej obejmującej realizację zobowiązań względem władzy (instytucji) publicznej, polegający na żądaniu bądź przyjmowaniu bezpośrednio lub pośrednio przez osobę kierującą jednostką niezaliczaną do sektora finansów publicznych albo pracującą w jakimkolwiek charakterze na rzecz takiej jednostki, jakichkolwiek nienależnych korzyści, przyjmowaniu propozycji lub obietnicy takich korzyści dla niej samej albo dla jakiegokolwiek innej osoby, w zamian za działanie lub zaniechanie działania, które narusza jej obowiązki i stanowi społecznie szkodliwe odwzajemnienie.

¹⁷³ Dz. Urz. UE C 195 z 25.6.1997, s. 2.

Biorąc pod uwagę skalę inwestycji realizowanych przy udziale środków pochodzących z budżetu UE, można stwierdzić, że obszar ten jest szczególnie podatny na nadużycia naruszające interesy finansowe Unii.¹⁷⁴

Dyrektywa PIF poza korupcją urzędniczą wyodrębnia także przestępstwo sprzeniewierzenia, które w art 4 ust. 3 określa jako *"działanie urzędnika publicznego, któremu bezpośrednio lub pośrednio powierzono zarządzanie środkami finansowymi lub aktywami, polegające na zaciągnięciu zobowiązań na środki finansowe lub wypłaty tych środków lub na przywłaszczeniu lub wykorzystaniu aktywów, w sposób sprzeczny z celem, który był dla nich przewidziany w jakikolwiek sposób, ze szkodą dla interesów finansowych Unii"*.

Wyodrębnienie przestępstwa sprzeniewierzenia wydaje się pozytywną zmianą dotyczącą ochrony interesów finansowych Unii. Wprowadzenie sankcji karnych za bezprawne, umyślne działania na szkodę interesów finansowych Unii podejmowane przez urzędników może w dużym stopniu przyczynić się do skuteczniejszej ochrony tychże interesów.

Dyrektywa PIF uznaje za przestępstwo **pranie pieniędzy pochodzących z przestępstw na szkodę interesów finansowych Unii**. Dyrektywa nie określając jednak zakresu pojęcia prania pieniędzy, odsyłając w tym zakresie do Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu.¹⁷⁵

Proceder prania pieniędzy pojawił się na początku XX wieku, i związany był ze zjawiskami zorganizowanej przestępczości, starającej się wprowadzić do legalnego systemu finansowego środki pochodzące z nielegalnej działalności - produkcji i handlu alkoholem, hazardu, prostytucji i wymuszeń. Pojęcie prania pieniędzy powstało znacznie później niż sam proceder, bo dopiero w drugiej połowie XX wieku.¹⁷⁶ W literaturze przedmiotu ugruntowany jest pogląd, iż pranie pieniędzy dotyczy nie tylko

¹⁷⁴ Szerzej: Centralne Biuro Antykorupcyjne, Przewidywane zagrożenia korupcyjne w Polsce, Legionowo 2013, <https://cba.gov.pl>, dostęp w dniu 08-02-2019 r.).

¹⁷⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz. Urz. UE L141 z 5.6.2015, s. 73).

¹⁷⁶ Szerzej: W. Jasiński, Pranie brudnych pieniędzy, Warszawa 1998; J.Wójcik, w: W.Góralczyk (red.) Prawo Bankowe. Komentarz, Warszawa 1999, s. 378; B. Bieniek, Pranie pieniędzy w prawie międzynarodowym, europejskim oraz polskim, Warszawa 2010, s. 21 i n.

środków pochodzących z przestępstwa, ale także środków finansowych uzyskanych zgodnie z prawem, które zostały jednak ukryte przed opodatkowaniem.¹⁷⁷ Proceder prania brudnych pieniędzy jest aktualnie zjawiskiem międzynarodowym i prowadzonym na skale globalną.¹⁷⁸ Jak zauważa B. Bieniek, w ujęciu transgranicznym pranie pieniędzy sprowadza się do wyprowadzania nielegalnie uzyskanych środków finansowych z państwa w którym zostały uzyskane do krajów, w których możliwe będzie wprowadzenie ich do obrotu gospodarczego jako legalne dochody.¹⁷⁹ Globalny charakter przestępstwa prania pieniędzy ma taki skutek, że środki podejmowane w celu ich ochrony jedynie na poziomie krajowym a nawet unijnym przynoszą jedynie ograniczone skutki. W celu wykrywania i zwalczania prania brudnych pieniędzy niezbędna jest koordynacja i współpraca instytucji na szczeblu międzynarodowym.¹⁸⁰

Dyrektywa 2015/849 dość szczegółowo określa reguły postępowania w celu zapobiegania procederowi prania pieniędzy pochodzących z przestępstwa. Odnosi się ona do prania pieniędzy pochodzących ze wszystkich nielegalnych źródeł, a jednym z nich są niewątpliwie korzyści finansowe uzyskane z działań na szkodę interesów finansowych Unii. Należy w tej sytuacji pozytywnie odnieść się do faktu, iż Dyrektywa PIF nie tworzy odrębnej definicji prania pieniędzy uzyskanych z przestępstw na szkodę interesów finansowych Unii, odsyłając w tej materii do Dyrektywy 2015/849.

Dyrektywa 2015/849 w art 1 ust. 3 określa pranie pieniędzy jako umyślne czyny polegające na:

- konwersji lub przekazywaniu mienia, ze świadomością, że pochodzi ono z działalności przestępczej lub z udziału w takiej działalności, w celu ukrywania lub zatajania nielegalnego pochodzenia tego mienia lub udzielenia pomocy dowolnej osobie, która bierze udział w takiej działalności, dla umożliwienia tej osobie uniknięcia konsekwencji prawnych takiego działania;
- ukryciu lub zatajeniu prawdziwego charakteru mienia, jego źródła, miejsca położenia, rozporządzania nim, przemieszczania, praw odnoszących się do

¹⁷⁷ B. Bieniek dzieli środki finansowe z uwzględnieniem kryteriów ich pochodzenia na czyste, szare i brudne. Środki czyste stanowią kategorię środków uzyskanych z legalnej działalności i opodatkowane zgodnie z prawem. Środki szare pochodzą natomiast z tzw. szarej strefy, tj. działalności prowadzonej bez zezwolenia lub działalności ukrytej przed opodatkowaniem. Jako brudne pieniądze określa środki uzyskane z przestępstwa, B. Bieniek, *Pranie pieniędzy...*, s. 24-25; J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych Unii...*, s.153.

¹⁷⁸ J. Jasiński, *op. cit.*, s. 100; B. Bieniek, *op. cit.*, s. 33; J. Grzywacz (red.), *Pranie brudnych pieniędzy*, Warszawa 2005, s. 19 i n.

¹⁷⁹ B. Bieniek, *Pranie pieniędzy...* s. 33.

¹⁸⁰ Zob. pkt 4 preambuły Dyrektywy 2015/849.

mienia lub własności mienia, ze świadomością, że mienie to pochodzi z działalności przestępczej lub z udziału w takiej działalności;

- nabyciu, posiadaniu lub użytkowaniu mienia, ze świadomością w momencie jego otrzymania, że mienie to pochodzi z działalności przestępczej lub z udziału w takiej działalności.

Zgodnie z dyrektywą 2015/849 za przestępstwo uważa się nie tylko sprawstwo, ale także współdziałanie, usiłowanie, podżeganie, pomocnictwo, ułatwienie i doradzanie przy jego popełnieniu.

Dyrektywa 2015/849 określiła, iż właściwą instytucją do przeglądu szczególnych zagrożeń transgranicznych, które mogłyby wpływać na rynek wewnętrzny i które nie mogą zostać zidentyfikowane ani skutecznie zwalczone przez poszczególne państwa członkowskie jest Komisja Europejska (pkt 24 preambuły). Jednocześnie w Dyrektywie znalazło się bardzo celne spostrzeżenie, iż zagrożenia związane z praniem pieniędzy mają dynamiczny charakter wynikający z ciągłego rozwoju technologii i środków będących do dyspozycji przestępców. Implikuje to konieczność nieustannego dostosowywania ram prawnych w celu ograniczania istniejącego ryzyka i przeciwdziałania nowopowstającym zagrożeniom, co z kolei sprawi, iż Komisja powinna na bieżąco uwzględniać informacje pochodzące od organizacji i instytucji międzynarodowych zajmujących się przeciwdziałaniem praniu pieniędzy, i w wymagających tego przypadkach zmieniać uregulowania prawne obowiązujące w tym zakresie w Unii (pkt. 28 preambuły).

Jednym z głównych celów wprowadzenia Dyrektywy PIF było **ujednolicenie we wszystkich państwach członkowskich sankcji karnych za poszczególne przestępstwa popełniane na szkodę interesów finansowych UE**. Sankcje przewidziane w Dyrektywie PIF są różne dla osób fizycznych i osób prawnych.

Sankcje wobec osób fizycznych reguluje art. 7 Dyrektywy, zgodnie z którym odpowiedzialności karnej powinny podlegać zarówno osoby dopuszczające się nadużyć, korupcji, sprzeniewierzenia oraz prania pieniędzy pochodzących z tych przestępstw. Tym samym karom powinny podlegać podżeganie i pomocnictwo przy popełnianiu tych przestępstw. Odnośnie usiłowania popełnienia przestępstwa Dyrektywa w art. 5 ust. 2 nakłada na państwa członkowskie obowiązek traktowania jako przestępstwo usiłowanie popełnienia nadużycia i usiłowanie sprzeniewierzenia z winy umyślnej. Wyłącza natomiast usiłowanie popełnienia przestępstwa korupcji, zarówno czynnej jak

i biernej. Wydaje się, że nie jest to właściwe rozwiązanie. Przepięstwo korupcji, a zwłaszcza jej usiłowanie sprawia z pewnością problemy dowodowe, jednakże trudno znaleźć uzasadnienie wyłączenia penalizacji usiłowania korupcji. Należałoby postulować, aby państwa członkowskie penalizowały usiłowanie korupcji i sprzeniewierzenia pomimo braku takiego obowiązku w świetle Dyrektywy PIF.

Dyrektywa w art. 7 ust. 3 nakłada na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia kar, których górna granica jest nie mniejsza niż 4 lata pozbawienia wolności za przestępstwa nadużyć, korupcji, sprzeniewierzenia i prania pieniędzy w przypadku wystąpienia szkody znacznej wartości lub korzyści znacznej wartości, przy czym szkoda lub korzyść uważana jest za znacznej wartości jeśli przekracza wartość 100 000 euro. W przypadku natomiast, jeśli szkoda nie przekracza wysokości 10 000 euro dyrektywa upoważnia państwa członkowskie do zastosowania innych sankcji niż sankcje karne (art. 7 ust. 4). Zgodnie z art. 8 popełnienie przestępstw w ramach organizacji przestępczej powinno być uznawane za okoliczność obciążającą.

Sankcje wobec osób prawnych określone zostały w art. 9 Dyrektywy, zgodnie z którym osoby prawne powinny podlegać sankcjom obejmującym grzywny karne jak również grzywny nie mające charakteru karnego. Państwa członkowskie mogą także ustanowić inne sankcje, takie jak:

- pozbawienie prawa do korzystania ze świadczeń publicznych lub pomocy publicznej;
- czasowe lub stałe wykluczenie z udziału w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego;
- czasowy lub stały zakaz prowadzenia działalności gospodarczej;
- umieszczenie pod nadzorem sądowym;
- likwidacja sądowa;
- czasowe lub stałe zamknięcie zakładów wykorzystywanych do popełnienia przestępstwa.

Okresy przedawnienia w przypadku przestępstw naruszających interesy finansowe Unii określone zostały w art. 12 Dyrektywy. Minimalny okres przedawnienia powinien wynosić 5 lat od popełnienia przestępstwa. W drodze odstępstwa możliwe jest ustalenie krótszego okresu przedawnienia, o ile bieg przedawnienia może zostać przerwany lub zawieszony w przypadku określonych działań. W takim przypadku okres przedawnienia nie może być jednak krótszy od lat 3.

W przypadkach gdy za przestępstwa popełnione na szkodę interesów finansowych Unii została orzeczona w wymiarze większym niż rok pozbawienia wolności lub - gdy przestępstwo zagrożone jest karą, której maksymalny wymiar wynosi co najmniej cztery lata pozbawienia wolności, okres przedawnienia wykonania kary przez co najmniej pięć lat od daty prawomocnego wyroku skazującego. Okres ten może uwzględniać przedłużenie okresu przedawnienia będące wynikiem przerwania lub zawieszenia biegu przedawnienia.

1.6. Wnioski

Biorąc pod uwagę dotychczasowe rozważania dotyczące zakresu pojęcia interesów finansowych Unii można sformułować wnioski dotyczące zarówno przedmiotu ochrony jak i jego zakresu.

Po pierwsze, pojęcie ochrony interesów finansowych Wspólnoty zostało wprowadzone do unijnego porządku prawnego w 1992 w Traktacie z Maastricht, który to Traktat wprowadził koncepcję funkcjonowania Unii w oparciu o trzy filary. Ochrona interesów finansowych Wspólnoty od samego początku była dziedziną dotyczącą współpracy państw członkowskich zarówno w ramach pierwszego jak i trzeciego filaru. Efektem tego stanu rzeczy była swoista dwoistość w przyjmowanych uregulowaniach odnoszących się do ochrony interesów Unii – w ramach pierwszego filaru regulacje przyjmowano w formie dyrektyw, a w ramach trzeciego filaru, w formie konwencji. Pomimo wejścia w życie Traktatu z Lizbony znoszącego koncepcję Unii opartą na trzech filarach, w dalszym ciągu materia ochrony interesów finansowych Unii regulowana była aktami prawnymi wydanymi w ramach dwóch filarów.

Po drugie, w tym kontekście bardzo istotne było wypracowanie pojęć nieprawidłowości oraz nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii. O ile wystąpienie nieprawidłowości pociąga za sobą konsekwencje administracyjne związane przede wszystkim z koniecznością zwrotu nieprawidłowo wykorzystanych środków, o tyle stwierdzenie nadużycia, które związane jest z winą umyślną w większości przypadków wiąże się z odpowiedzialnością karną.

Po trzecie, nawet przed wejściem w życie Dyrektywy PIF, pomimo braku formalnej definicji interesów finansowych Unii na podstawie obowiązujących

uregulowań możliwe było określenie zarówno przedmiotu jak i zakresu ochrony. Pojawiające się na przestrzeni lat problemy związane z interpretacją miały pozytywny wpływ na rozwój zarówno podstaw prawnych ochrony jak i mechanizmów mających służyć ochronie interesów finansowych Unii.

Po czwarte, w historycznym kształtowaniu się pojęć związanych z ochroną interesów finansowych Unii duży udział miało orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości jak również bieżące kontrole realizowane przez instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych Unii. Pojawiający się od lat postulat uporządkowania i ujednolicenia w całej Unii materii związanej z karnoprawną ochroną interesów finansowych został zrealizowany poprzez wydanie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2017/1371 w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii (Dyrektywa PIF). Dyrektywa wprowadziła minimalny zakres penalizacji czynów naruszających interesy finansowe Unii, które kraje członkowskie mają wprowadzić do swoich prawodawstw krajowych. Warto zwrócić uwagę, że formy i sposoby popełniania nadużyć są rzeczywistością dynamiczną i bardzo podlegającą ciągłym zmianom. W odpowiedzi na zmieniającą się rzeczywistość w Dyrektywie PIF znalazły się zapisy penalizujące nadużycia, które pojawiały się w ostatnich latach, w szczególności związane z zamówieniami publicznymi i oszustwami związanymi z podatkiem VAT.

Po piąte, aktualnie obowiązujące uregulowania w bardzo czytelny sposób definiują pojęcie interesów finansowych Unii. Interesy finansowe definiowane jako wszelkie dochody i wydatki budżetu ogólnego Unii oraz innych budżetów zarządzanych przez Unię lub w jej imieniu powinny być chronione przez państwa członkowskie w takim samym zakresie, w jakim państwa te chronią własne interesy. Tak czytelne zdefiniowanie przedmiotu ochrony daje podstawę do podejmowanie odpowiednich działań w celu ochrony zarówno na szczeblu krajowym jak i wspólnotowym. Przepisy o charakterze karnym mają w tym kontekście pełnić przede wszystkim funkcję odstraszającą. W polskim systemie prawnym przestępstwa popełniane na szkodę interesów finansowych UE są od lat penalizowane w prawie karnym.¹⁸¹

¹⁸¹ W szczególności przestępstwa skierowane przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej spenalizowane zostały w Ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1600) oraz Ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1958). W kodeksie karnym zalicza się do nich: Z rozdziału XXIX - Przestępstwa przeciwko działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego: art. 228 łapownictwo bierne (sprzedajność); art. 229 łapownictwo czynne (przekupstwo);

Po szóste, należy stwierdzić, że występujące w prawodawstwie unijnym definicje czynów naruszających interesy finansowe Unii są definicjami otwartymi, co oznacza, że katalog czynów naruszających interesy finansowe Unii nie jest katalogiem zamkniętym. Wydaje się, że przy takiej konstrukcji definicji wszelkie nowe formy popełnianych nieprawidłowości czy nadużyć mogą być zwalczane przez środki dostępne zarówno z poziomu państw członkowskich jak i instytucji unijnych, a dla skutecznej ochrony interesów finansowych Unii nie ma konieczności wydawania nowych aktów prawnych precyzujących czy to definicje czynów naruszających interesy finansowe Unii czy to pojęcie samych interesów finansowych.

art. 230 - płatna protekcja - pośrednictwo w załatwieniu sprawy w zamian za korzyści; art. 230a - udzielenie lub obiecanie korzyści majątkowej w zamian za załatwienie sprawy,
Z rozdziału XXXIV - Przesłępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów:
art. 270 materialne fałszerstwo dokumentu (podrobienie, przerobienie); art. 270a fałszerstwo dokumentu w postaci faktury; art. 271 - fałszerstwo intelektualne (poświadczenie nieprawdy); art. 271a poświadczenie nieprawdy w fakturze; 272 - wyłudzenie poświadczenia nieprawdy; art. 273 - posługiwanie się dokumentem potwierdzającym nieprawdę,
Z rozdziału XXXV- Przesłępstwa przeciwko mieniu:
art. 284 - przywłaszczenie rzeczy ruchomej lub prawa majątkowego; art. 286 - oszustwo; art. 287 - oszustwo komputerowe,
Z rozdziału XXXVI- Przesłępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu:
art. 296 - nadużycie zaufania; art. 296a - oszustwo na stanowisku kierowniczym; art. 297 - oszustwo finansowe; art. 299 - pranie brudnych pieniędzy; art. 305 - fałszowanie przetargu publicznego.
Kodeks karny skarbowy zalicza do nich:
Z rozdziału 6 - Przesłępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji:
art. 54 - uchylanie się od obowiązku podatkowego; art. 55 - firmactwo - zatajenie działalności gospodarczej prowadzonej na własny rachunek lub jej rzeczywistego rozmiaru; art. 56 - oszustwo podatkowe; art. 76 - bezpodstawny zwrot podatku; art. 82 - naruszenie zasad dotacji lub subwencji,
Z rozdziału 7 - Przesłępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami:
art. 86 - przemyt celny; art. 87 - oszustwo celne; art. 92 - bezpodstawny zwrot cła.

Rozdział 2.

System ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej na poziomie unijnym

2.1. Uwagi wprowadzające

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w art. 325 stanowi, iż Unia i państwa członkowskie powinny zwalczać nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii za pomocą środków, które powinny mieć skutek odstraszający i powinny zapewniać skuteczną ochronę w państwach członkowskich oraz we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych Unii (art. 325 ust 1 TFUE). Jednocześnie Traktat zobowiązał państwa członkowskie do podejmowania takich samych środków do zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe Unii, jakie podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe. Działania podejmowane przez kraje członkowskie powinny być skoordynowane i prowadzone w ścisłej współpracy z Komisją (art. 325 ust. 3). Komisja została także zobowiązana do przedstawiania Parlamentowi Europejskiemu i Radzie we współpracy z państwami członkowskimi corocznych sprawozdań z działań podejmowanych w celu ochrony interesów finansowych. Już sama analiza zapisów art. 325 TFUE wskazuje, iż wśród instytucji unijnych najistotniejszą rolę w zakresie ochrony interesów finansowych Unii odgrywać powinna Komisja Europejska, która jest także odpowiedzialna za wykonywanie budżetu (art. 317 TFUE). Jest to o tyle istotne w tym kontekście, iż interesy finansowe UE są nierozzerwalnie związane z budżetem Unii zarówno po stronie wydatków jak i dochodów. Będąc odpowiedzialną za wykonanie budżetu, Komisja ponosi odpowiedzialność za ochronę interesów finansowych UE. W obrębie samej Komisji szczególną rolę w zakresie ochrony interesów finansowych UE odgrywa Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF).

Poza Komisją w ochronę interesów finansowych Unii zaangażowane są także inne instytucje. Jak stanowi art. 325 ust 4 TFUE, niezbędne środki w celu zapobiegania nadużyciom finansowym jak i zwalczania nadużyć naruszających interesy finansowe UE uchwalane są przez Parlament Europejski i Radę, po konsultacji z Trybunałem Obrachunkowym. Nie można zapomnieć także o istotnej roli, jaką w ochronie interesów finansowych Unii odgrywają wyroki Trybunału Sprawiedliwości a także współpraca

państw członkowskich w ramach Europolu, Eurojustu czy Eurofiscu. Niewątpliwy wkład w ochronę interesów finansowych Unii wносить będzie także Prokuratura Europejska, która rozpocznie swoją działalność najprawdopodobniej pod koniec 2020 r.¹⁸² W dalszej części niniejszego rozdziału zostały poddane analizie kompetencje poszczególnych instytucji zaangażowanych w ochronę interesów finansowych Unii oraz uwarunkowania podejmowanych przez nie działań, w szczególności pod kątem ich skuteczności oraz wzajemnej współpracy pomiędzy instytucjami. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że analiza działań podejmowanych przez poszczególne instytucje nie jest możliwa w oderwaniu od działań pozostałych podmiotów zaangażowanych w ochronę interesów finansowych UE. Działania te bowiem niejednokrotnie są ze sobą powiązane. W szczególności dotyczy to do opinii Europejskiego Trybunału Obrachunkowego oraz, które w odniesieniu do działań podejmowanych przez poszczególne instytucje, zostały poddane analizie w rozdziałach poświęconych tym instytucjom.

Rozdział ma służyć zweryfikowaniu drugiej hipotezy badawczej postawionej na wstępie niniejszej rozprawy, zgodnie z którą instytucje unijne odpowiedzialne za ochronę interesów finansowych Unii dysponują niezbędnymi uprawnieniami w celu ochrony tychże interesów, jednak istniejące uregulowania prawne nie zapewniają optymalnej koordynacji podejmowanych działań, oraz nie zapewniają skutecznych narzędzi umożliwiających poprawę ich funkcjonowania w przypadku stwierdzenia uchybień. W kolejnych podrozdziałach analizie poddano podstawy prawne działalności poszczególnych instytucji oraz podejmowane przez nie działania w celu ochrony interesów finansowych Unii.

¹⁸² Zakłada się, że tworzenie Prokuratury może potrwać od dwóch do trzech lat, oficjalna data rozpoczęcia działalności EPPO zostanie określona przez Komisję na wniosek Europejskiego Prokuratora Generalnego, strona internetowa Rady Europejskiej i Rady Unii Europejskiej, <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/eppo/>, dostęp w dniu 01-05-2019 r.

2.2. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Komisję Europejską

Historycznie Komisja Europejska powstała 1 lipca 1967 r., z chwilą wejścia w życie Traktatu z dnia 8 kwietnia 1965 r. ustanawiającego Jedną Radę i Jedną Komisję Wspólnot Europejskich.¹⁸³ Aktualnie Komisja działa na podstawie Traktatów oraz własnego regulaminu wewnętrznego.¹⁸⁴ Komisja jest organem kadencyjnym i ponadnarodowym.¹⁸⁵ Traktatowe podstawy funkcjonowania Komisji zostały ujęte w art. 17 TUE oraz art. 244-250 TFUE. Regulamin wewnętrzny Komisji jest uchwalany i publikowany na podst. art. 249 TFUE.

W skład Komisji wchodzi 28 członków - po jednym obywatelu z każdego kraju UE,¹⁸⁶ w tym Przewodniczący i Wysoki Przedstawiciel Unii do Spraw Zagranicznych i Polityki Bezpieczeństwa. Zgodnie z Decyzją Rady Europejskiej z dnia 22 maja 2013 r. w sprawie w sprawie liczby członków Komisji Europejskiej liczba komisarzy może być zmieniona przez Radę Europejską przed przyjęciem do Unii 30 członka, lub odpowiednio wcześniej przed końcem kadencji Komisji. Kadencja członków Komisji trwa 5 lat. Przewodniczącą Komisji wybiera Parlament Europejski (art. 14 ust. 1 TUE).

¹⁸³ Traktat z dnia 8 kwietnia 1965 r. ustanawiającego Jedną Radę i Jedną Komisję Wspólnot Europejskich (67/443/EWG) (67/27/Euratom), Dz. Urz. WE 152/2 z 13.7.1967. Traktat ten został formalnie uchylony przez Traktat z Amsterdamu. We wcześniejszych latach funkcjonowania Wspólnot za odpowiednikiem Komisji Europejskiej można było uznać Wysoką Władzę EWWiS z uwagi na jej ponadnarodowy charakter, C. Mik, Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki. Tom I, Warszawa 2000, s. 184.

¹⁸⁴ Regulamin Komisji (C(2000) 3614), Dz. Urz. WE L 308 z 8.12.2000 ze zm., Kolejne zmiany regulaminu zostały włączone do tekstu podstawowego. Ostatnia zmiana została wprowadzona Decyzją Komisji 2011/737/UE, Euratom z dnia 9 listopada 2011 r. (Dz. Urz. UE L 296 z 15.11.2011, s. 58). Tekst skonsolidowany ma jedynie wartość dokumentacyjną.

¹⁸⁵ Zob. np. M. Górka, Instytucje i ograny Unii Europejskiej, w: J. Barcz, M. Górka, A. Wyrozumalska, op. cit., s. 142; J. Barcik, Finansowanie, op. cit., s. 155.

¹⁸⁶ Do czasu wstąpienia do UE Chorwacji w dniu 1 lipca 2013 r. Komisja liczyła 27 członków. Zgodnie z postanowieniami Traktatu z Lizbony od 1 listopada 2014 Komisja powinna liczyć w każdej kadencji 2/3 liczby członków Unii, chyba, że Rada Europejska stanowię jednomyślnie określi inną ilość członków. Rada Europejska podjęła decyzję w dniu 22 maja 2013 r. w sprawie w sprawie liczby członków Komisji Europejskiej (2013/272/UE), Dz. Urz. UE L 165 z 18.6.2013 s. 98, ustalając liczbę członków Rady równą ilości państw członkowskich. Należy zwrócić uwagę, iż Decyzją Rady Europejskiej (UE) 2019/1989 z dnia 28 listopada 2019 r. w sprawie mianowania Komisji Europejskiej z dnia 28 listopada 2019 r. (Dz. Urz. UE L Nr 308 z 29.11.2019, s. 100) powołana została Komisja w składzie 27-osobowym, co było wynikiem nie zgłoszenia kandydatury na stanowisko Komisarza przez Wielką Brytanię. Rada podkreśliła jednak w decyzji, iż pomimo mianowania na członków Komisji tylko 27 osób, Komisja składa się z liczby członków odpowiadającej ilości państw członkowskich.

Rola Komisji w strukturze Unii Europejskiej określona została przez art. 17 TUE, zgodnie z którym Komisja wspiera ogólny interes Unii i podejmuje w tym celu odpowiednie inicjatywy. Komisja ma czuwać nad stosowaniem Traktatów i środków przyjmowanych na ich podstawie przez instytucje. Pod kontrolą Trybunału Sprawiedliwości nadzoruje stosowanie prawa UE. KE wykonuje budżet i zarządza programami. Podejmuje także inicjatywy w zakresie rocznego i wieloletniego programowania. Na warunkach przewidzianych w Traktatach pełni funkcje koordynacyjne, wykonawcze i zarządzające oraz reprezentuje Unię na zewnątrz. Z możliwości reprezentowania UE na zewnątrz wyłączona została jednak wspólna polityka zagraniczna i polityka bezpieczeństwa oraz inne przewidziane w Traktatach przypadki. Mając na względzie powyższe uregulowania można stwierdzić, że ochrona interesów finansowych UE realizowana przez Komisję ma miejsce na wielu płaszczyznach. Jako zasadniczą należy uznać wykonywanie budżetu i zarządzanie programami - to bowiem w ochronie budżetu Unii zarówno po stronie dochodów jak i wydatków wyraża się ochrona interesów finansowych UE. Kompetencje KE związane z zarządzaniem i koordynacją jak również z przestrzeganiem obowiązującego prawa powinny być wykorzystywane m. in. w celu ochrony interesów finansowych, z czego dodatkowo corocznie Komisja składa sprawozdanie, zgodnie z dyspozycją art. 325 TFUE.

Analizując zadania realizowane przez Komisję określone w art. 17 TUE, funkcje Komisji najczęściej dzielone są przez doktrynę na kontrolne, decyzyjne i wykonawcze¹⁸⁷. Jak słusznie zauważa M. Górka, nie zawsze można je precyzyjnie rozdzielić, m.in. z tego powodu, iż funkcje wykonawcze są realizowane przez wydawanie decyzje, podobnie jak i niektóre funkcje kontrolne.¹⁸⁸

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii istotna jest niezależność członków Komisji. Zgodnie z art. 17 ust 3 TUE Komisja jest całkowicie niezależna w wykonywaniu swoich zadań. Członkowie Komisji nie mogą przyjmować instrukcji od

¹⁸⁷ W literaturze można spotkać różne podziały funkcji Komisji. W. Czapliński jako funkcje Unii wymienia: strażnik traktatów i prawa wtórnego, wyłączne prawo inicjatywy ustawodawczej, uprawnienia prawodawcze, stosowanie prawa wspólnotowego w odniesieniu do jednostek, funkcje w zakresie stosunków zewnętrznych oraz reprezentowanie UE przed ETS, W. Czapliński, System Instytucjonalny UE, w: J. Barcz (red.), op.cit., s. 171-173; J. Barcik wyodrębnia funkcje: kontrolne, funkcje w zakresie stanowienia prawa unijnego, funkcje w sferze budżetowej, funkcje koordynujące, wykonawcze i zarządzające w sytuacjach przewidzianych w TUE i TFUE, funkcje w sferze zewnętrznej, J. Barcik, Struktura instytucjonalna Unii Europejskiej, w: J. Barcik, A. Wentkowska, op. cit., s. 164-165.

¹⁸⁸ M. Górka, Instytucje i ograny Unii Europejskiej, w: J. Barcz, M. Górka, A. Wyrozumalska, op. cit., s. 142;

żadnego rządu, instytucji czy organu. Powinni także powstrzymać się od podejmowania wszelkich działań, które nie są zgodne z charakterem ich funkcji lub wykonywanymi zadaniami. Stworzona w Traktacie gwarancja niezależności dla działań podejmowanych przez komisarzy jest istotna z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii, stwarza bowiem fundament dla działań komisarzy w interesie całej Unii, a nie tylko państw członkowskich, z których pochodzą. Strukturę organizacyjną Komisji poza członkami Komisji (komisarzami) tworzą dyrekcje generalne, agencje wykonawcze i inne służby Komisji. Każdy komisarz w wykonywaniu swych funkcji dysponuje gabinetem, wspomagającym go w realizacji powierzonych zadań. Gabinety współpracują w tym zakresie z dyrekcjami generalnymi oraz odpowiednimi służbami Komisji.¹⁸⁹

Na czele dyrekcji generalnych stoją dyrektorzy generalni podlegający poszczególnym komisarzom, przy czym dyrektor generalny nie może być obywatelem tego samego państwa co komisarz. Niektóre z dyrekcji generalnych są wspólne dla całej Komisji (jak np. DG Tłumaczenia pisemne czy DG Tłumaczenia ustne). Dyrekcje Generalne dzielą się na dyrekcje. Dyrekcje generalne są o tyle istotne z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE, że pełnią nadzór nad prawidłowością wydatkowania środków w podległych sobie obszarach funkcjonowania Unii, przygotowują także własne strategie zwalczania nadużyć finansowych. W latach 2014-2020 w ramach Komisji funkcjonują następujące dyrekcje generalne:

- Dyrekcja Generalna ds. Badań Naukowych i Innowacji (RTD);
- Dyrekcja Generalna ds. Budżetu (BUDG);
- Dyrekcja Generalna ds. Gospodarki Morskiej i Rybołówstwa (MARE);
- Dyrekcja Generalna ds. Działań w dziedzinie klimatu (CLIMA);
- Dyrekcja Generalna ds. Edukacji, Młodzieży, Sportu i Kultury (EAC);
- Dyrekcja Generalna ds. Energii (ENER);
- Dyrekcja Generalna ds. Europejskiej Polityki Sąsiedztwa i Negocjacji w Sprawie Rozszerzenia (NEAR);
- Dyrekcja Generalna Eurostat – Europejskie Statystyki (EUROSTAT);
- Dyrekcja Generalna ds. Handlu (TRADE);
- Dyrekcja Generalna ds. Informatyki (DIGIT);

¹⁸⁹ Zob. M. Górka, Trybunał Obrachunkowy, w: J. Barcz, M. Górka, A. Wyrozumalska, op. cit., s. 167.

- Dyrekcja Generalna ds. Komunikacji (COMM);
- Dyrekcja Generalna ds. Konkurencji (COMP);
- Dyrekcja Generalna ds. Migracji i Spraw Wewnętrznych (HOME);
- Dyrekcja Generalna ds. Mobilności i Transportu (MOVE);
- Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej (TAXUD);
- Dyrekcja Generalna ds. Polityki Regionalnej i Miejskiej (REGIO);
- Dyrekcja Generalna ds. Prowadzonych przez UE Operacji Ochrony Ludności i Pomocy Humanitarnej (ECHO);
- Dyrekcja Generalna ds. Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (AGRI);
- Dyrekcja Generalna ds. Rynku Wewnętrznego, Przemysłu, Przedsiębiorczości i Małych i Średnich Przedsiębiorstw (GROW);
- Dyrekcja Generalna ds. Sieci Komunikacyjnych, Treści i Technologii (CONNECT);
- Dyrekcja Generalna ds. Gospodarczych i Finansowych (ECFIN);
- Dyrekcja Generalna ds. Środowiska (ENV);
- Dyrekcja Generalna ds. Stabilności finansowej, Usług Finansowych i Unii Rynków Kapitałowych (FISMA);
- Dyrekcja Generalna ds. Tłumaczeń Pisemnych (DGT);
- Dyrekcja Generalna ds. Tłumaczeń Ustnych (SCIC);
- Dyrekcja Generalna Wspólne Centrum Badawcze (JRC);
- Dyrekcja Generalna ds. Współpracy Międzynarodowej i Rozwoju (DEVCO);
- Dyrekcja Generalna ds. Wymiaru Sprawiedliwości i Konsumentów (JUST);
- Dyrekcja Generalna ds. Zasobów Ludzkich i Bezpieczeństwa (HR);
- Dyrekcja Generalna ds. Zatrudnienia, Spraw Społecznych i Włączenia Społecznego (EMPL);
- Dyrekcja Generalna ds. Zdrowia i Bezpieczeństwa Żywności (SANTE).

Poza dyrekcjami generalnymi w ramach struktury Komisji wyodrębnione są agencje wykonawcze i urzędy.¹⁹⁰ Dyrekcje generalne i agencje wykonawcze Komisji są odpowiedzialne za ustanowienie skutecznych systemów zarządzania ryzykiem nadużyć

¹⁹⁰ Agencja Wykonawcza ds. Badań Naukowych, Agencja Wykonawcza ds. Innowacyjności i Sieci, Agencja Wykonawcza ds. Edukacji, Kultury i Sektora Audiowizualnego, Agencja Wykonawcza ds. Innowacyjności i Sieci, Agencja Wykonawcza ds. Konsumentów, Zdrowia, Rolnictwa i Żywności, Agencja Wykonawcza ds. Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Agencja Wykonawcza Europejskiej Rady ds. Badań Naukowych, Urząd Administracji i Wypłacania Należności Indywidualnych, Urząd Publikacji.

finansowych w podległych im obszarach budżetu UE. Najistotniejszą rolę w tym kontekście odgrywa Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF), którego działalność została przeanalizowana w kolejnym podrozdziale.

Komisja Europejska jest w szczególności sposobem predestynowana do ochrony interesów finansowych Unii, co wynika przede wszystkim z odpowiedzialności Komisji za wykonywanie budżetu. Analiza składanych przez KE Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdań z działań podejmowanych w celu ochrony interesów finansowych pozwoli na określenie zarówno kierunków działań podejmowanych przez Komisję jak i ich faktycznych rezultatów. W niniejszej rozprawie analizie poddane zostały przede wszystkim sprawozdania opublikowane za okres od 2013 do 2018 r. Rok 2013 przyjęty został jako pierwszy okres z uwagi na dwie przesłanki. Po pierwsze rok 2013 był ostatnim rokiem obowiązywania poprzedniej perspektywy finansowej na lata 2007-2013, po drugie zaś rok ten był istotny z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii z uwagi na przeprowadzoną reformę funkcjonowania OLAF.

Przed rozpoczęciem analizy sprawozdań Komisji warto zwrócić uwagę, że już w 2011 r. Komisja przyjęła wieloletnią strategię w zakresie zwalczania nadużyć finansowych - CAFS (ang. *Commission Anti-Fraud Strategy*).¹⁹¹ Komisja w sprawozdaniach rocznych odwołuje się do założeń przyjętych w strategii, stąd celowym jest przedstawienie jej głównych założeń.

W tym miejscu należy odnotować, iż Trybunał Obrachunkowy w opublikowanym w styczniu 2019 r. sprawozdaniu specjalnym 01/2019 zwrócił uwagę, iż strategia CAFS nie była aktualizowana od 2011 r., co więcej, do czasu przesłania projektu sprawozdania do Komisji (czerwiec 2018 r.) nie zostały zakończone wszystkie działania określone w strategii¹⁹². Jak stwierdził Trybunał w pkt 59, "choć CAFS miała zostać ukończona do końca 2014 r., niektóre działania wciąż są realizowane. Ponieważ Komisja nie przeprowadziła aktualizacji CAFS od jej przyjęcia w 2011 r., Trybunał podaje w wątpliwość, czy strategia ta jest odpowiednia, by ukierunkować – pod względem praktycznym – działania Komisji w zakresie zwalczania nadużyć. Komisja poinformowała Trybunał, że trwają prace nad aktualizacją CAFS i że aktualizacja ta zostanie wkrótce przyjęta". O ile trudno zgodzić się ze stwierdzeniem, iż brak aktualizacji strategii w ciągu ostatnich 8 lat wpływa znacząco na ochronę interesów

¹⁹¹ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, Komitetu Regionów i Trybunału Obrachunkowego dotyczący strategii Komisji w zakresie zwalczania nadużyć finansowych, KOM(2011) 376.

¹⁹² Sprawozdanie specjalne 01/2019, pkt VI, pkt. 59.

UE¹⁹³, o tyle niepokojące jest stwierdzenie uchybienia dotyczącego nie zrealizowania wszystkich założeń CAFS. Przyjętą strategię należałoby traktować jako wyznaczenie pewnych kierunków działań Komisji, i w tym kontekście brak jej aktualizacji nie uniemożliwia podejmowania działań odpowiadających na bieżące wyzwania. Brak realizacji zobowiązań, które powinny były być zakończone w roku 2014 niezależnie od przyczyny takiego stanu rzeczy należy z kolei ocenić negatywnie, zwłaszcza biorąc pod uwagę duże znaczenie przykładane przez Komisję do kwestii związanych z ochroną interesów finansowych UE. Komisja opublikowała zaktualizowaną strategię CAFS w kwietniu 2019 r.¹⁹⁴. Jak czytamy w strategii z 2019 r., *"w toku oceny CAFS z 2011 r. stwierdzono, że strategia jest nadal adekwatna i stanowi dla Komisji skuteczne ramy polityczne w zakresie ochrony budżetu UE, lecz wymaga dostosowania do rozwoju sytuacji (nowe systemy finansowania i tendencje w zakresie nadużyć finansowych, rozwój narzędzi informatycznych itp.)"*¹⁹⁵. Wobec takiego stanu rzeczy, w dalszej części pracy analizie poddana zostanie CAFS z 2011 r. z uwzględnieniem zmian wprowadzonych w Strategii w roku 2019.

Założeniem wprowadzenia strategii CAFS w 2011 r. była przede wszystkim poprawa zapobiegania nadużyciom finansowym, ich wykrywania oraz warunków prowadzenia dochodzeń w sprawie nadużyć. Dodatkowo strategia miała przyczynić się do osiągnięcia z jednej strony odzyskania środków utraconych wskutek nadużyć, z drugiej zaś skutku odstrasżającego, przy zachowaniu należytych procedur. Cel miał być w szczególności osiągnięty przez wprowadzenie strategii zwalczania nadużyć na poziomie poszczególnych służb Komisji. CAFS z 2019 r. powyższe cele uznała za ciągle aktualne, uzupełniając je zobowiązaniem Komisji do skutecznej komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej na temat zwalczania przez UE nadużyć finansowych.¹⁹⁶

Na szczególną uwagę z punktu widzenia niniejszej rozprawy zasługuje zapis w strategii z 2011 r. proponujący wprowadzenie kontroli, które byłyby proporcjonalne, skuteczne i racjonalne pod względem kosztów. W szczególności, zapis stwierdzający, iż

¹⁹³ Na podobnym stanowisku stała też Komisja wprowadzając nową CAFS w 2019 r., w której wprost stwierdzono, że strategia z 2011 r. jest nadal adekwatna i stanowi dla Komisji skuteczne ramy polityczne w zakresie ochrony budżetu UE, wymagając jednocześnie dostosowania do rozwoju sytuacji, w szczególności w zakresie nowych tendencji odnoszących się do nadużyć finansowych, czy rozwoju narzędzi informatycznych. CAFS z 2019 r. s. 4.

¹⁹⁴ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, Komitetu Regionów i Trybunału Obrachunkowego, Strategia Komisji w zakresie zwalczania nadużyć finansowych – wzmoczenie działań w celu ochrony budżetu UE, COM(2019)196 final.

¹⁹⁵ CAFS z 2019 r. s. 4. W tym samym miejscu Strategii znalazła się także informacja, iż słabymi punktami realizacji CAFS z 2011 r. była niewystarczająca analiza danych dotyczących nadużyć finansowych oraz niewłaściwy nadzór Komisji nad zarządzaniem ryzykiem nadużyć finansowych.

¹⁹⁶ CAFS 2019, s. 12.

"krańcowa wartość nadużyć finansowych jakie państwa członkowskie i Komisja spodziewają się wykryć i skorygować w wyniku dodatkowych kontroli w zakresie zwalczania nadużyć finansowych musi być większa od krańcowego kosztu dodatkowych kontroli i kosztów, przy uwzględnieniu także ryzyka wystawienia na szwank reputacji".¹⁹⁷ Zgadając się z tym założeniem, **podkreślić można, iż działania podejmowane przez poszczególne instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych Unii powinny być oceniane w kontekście ich efektywności, a w szczególności nakładów finansowych ponoszonych na ich prowadzenie w stosunku do wymiernych korzyści.**

Zarówno strategia z 2011 jak i 2019 r. zakładają prowadzenie działań związanych z ochroną interesów finansowych Unii na wielu płaszczyznach. W CAFS z 2011 r. duży nacisk kładziony był na wspólną strategię zapobiegania nadużyciom w zakresie działań strukturalnych. Dotyczyło to zwłaszcza Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR), Europejskiego Funduszu Społecznego (EFS), oraz Instrumentu Finansowego Orientacji Rybołówstwa (IFOR).¹⁹⁸ Podejmowane działania miały zapewnić w państwach członkowskich oraz służbach Komisji zwiększenie świadomości znaczenia zapobiegania nadużyciom finansowym oraz wzmocnienie w tym zakresie współpracy z OLAF. CAFS z 2019 r. wprowadziła pewną modyfikację w zakresie strategicznych celów zwalczania nadużyć finansowych, podkreślając dużo mocniej niż strategia z 2011 r. konieczność wzmocnienia działań związanych z ochroną dochodów UE.¹⁹⁹

Jako podstawowe zasady przewodnie dokument CAFS z 2011 r. wymieniał:

- **etykę**, której muszą przestrzegać Komisja i inne organy odpowiedzialne za zarządzanie środkami UE, a ich personel powinien być odpowiednio przeszkolony pod kątem potrzeby zwalczania nadużyć finansowych;
- **zwiększoną przejrzystość**, która powinna wyrażać się w ogólnej dostępności informacji dotyczących wykorzystania środków unijnych;
- **zapobieganie nadużyciom finansowym**, już na etapie projektowania nowych programów wydatkowania środków UE;
- **zdolność skutecznego prowadzenia dochodzeń**, poprzez zapewnienie odpowiedniej dostępności narzędzi i zachęt, w szczególności dostępu organów

¹⁹⁷ CAFS, s. 7

¹⁹⁸ CAFS, s. 7

¹⁹⁹ CAFS 2019, s. 21

zajmujących się zwalczaniem nadużyć do niezbędnych informacji oraz możliwości współpracy z innymi organami i instytucjami;

- **sankcje**, które powinny pełnić funkcję odstraszającą, ale także umożliwiać pozbawienie uzyskanych wskutek popełnienia nadużyć korzyści jak również odzyskanie zdefraudowanych środków;
- **dobrą współpracę pomiędzy podmiotami wewnętrznymi i zewnętrznymi**, która jest warunkiem wstępnym i niezbędnym dla skutecznej ochrony interesów finansowych UE.

Zgodnie z założeniami CAFS z 2011 r., zapobieganiu nadużyciom oraz ich wykrywaniu służyć miały służby kontrole wewnętrzne w Komisji. Jako wykrywanie nadużyć finansowych i nieprawidłowości strategia określała *"wykrywanie (np. przez urzędników finansowych lub audytorów) faktów lub bardzo podejrzanych okoliczności, które wskazują na nieprawidłowości, a co za tym idzie potencjalne nadużycia, które wymagają przekazania do OLAF-u w celu zbadania przez OLAF"*.²⁰⁰ Jak wynika z niniejszego sformułowania, Komisja zakładała przekazanie informacji do OLAF w każdym przypadku podejrzenia wystąpienia nadużycia. OLAF w przypadku uzyskania takiej informacji podejmował natomiast decyzję, czy zgłoszone podejrzenie wymagało podjęcia działań dochodzeniowych. W wielu przypadkach OLAF nie wszczynał postępowań, co należy ocenić pozytywnie w kontekście racjonalności podejmowanych działań i celowości angażowania środków w prowadzenie postępowań, które nie przełożyłyby się na wymierny efekt finansowy.

CAFS z 2011 r. zwracała uwagę na ważną rolę państwa członkowskich w procesie ochrony interesów finansowych Unii. Podkreślała, że państwa członkowskie są w pierwszej kolejności odpowiedzialne za ustanowienie systemów zarządzania i kontroli dla programów operacyjnych. Są one także zobowiązane do zapobiegania, wykrywania i korygowania nieprawidłowości.²⁰¹ Co warto podkreślić, wytyczne zawarte w CAFS przyczyniły się do ustanowienia w państwach członkowskich w perspektywie finansowej 2014-2020 szczegółowych przepisów dotyczących zwalczania nadużyć finansowych.²⁰²

W strategii CAFS z 2011 r. jako organ wspierający służby Komisji w szczególności w zakresie metodologii i wytycznych w zakresie opracowania i

²⁰⁰ CAFS, s. 10

²⁰¹ Szerzej: M. Příborský, The new Commission anti-fraud strategy: revamped fight against fraud at EU level, "ERA Forum" 2011, Nr 12, s. 373 i n.

²⁰² Sprawozdanie Komisji za rok 2013 (COM(2014) 474 final), s. 5.

wdrażania sektorowych strategii zwalczania nadużyć wymieniany był OLAF. Poszczególne Dyrekcje Generalne Komisji zostały zobowiązane do wdrożenia z pomocą OLAF-u odpowiednich systemów zapewniających wystarczającą pewność wykrycia poważnych nadużyć. Strategia poświęcała także dużo miejsca na określenie roli OLAF w prowadzonych dochodzeniach, kładąc szczególny nacisk na konieczność intensywnej współpracy pomiędzy OLAF i innymi służbami dochodzeniowymi. W tym kontekście można **odnieść się do drugiej hipotezy szczegółowej niniejszej rozprawy stwierdzając, że Komisja już w strategii CAFS z 2011 podkreślała istotną rolę skoordynowanej współpracy pomiędzy instytucjami zaangażowanymi w ochronę interesów finansowych UE**, określając ją jako niezbędną dla skutecznego zwalczania nadużyć finansowych szkodzących interesom Unii.

Istotne miejsce w strategii z 2011 r. poświęcono informatorom, uznając ich ważną rolę w wykrywaniu nadużyć. CAFS zakładała ochronę informatorów działających w dobrej wierze. Komisja zobowiązała się do rozważenia wprowadzenia regulacji zmierzających do motywowania informatorów i zachęcania do dobrowolnego ujawniania informacji. Zagadnieniem informatorów zajął się Parlament Europejski, który w rezolucji z dnia 14 lutego 2017 r. zajął stanowisko na temat roli informatorów (określanych też demaskatorami lub sygnalistami) w ochronie interesów finansowych Unii Europejskiej. Rezolucja ta nie nakładała na państwa członkowskie żadnych zobowiązań, była jednak zapowiedzią kierunków, w których w najbliższych latach powinna rozwijać się działalność prawodawcza Unii. Dokument ten podkreśla istotną rolę demaskatorów/sygnalistów w wykrywaniu przypadków korupcji, które to przestępstwa są trudno wykrywalne tradycyjnymi metodami. Porozumienie w sprawie przyjęcia dyrektywy o ochronie sygnalistów zostało osiągnięte w marcu 2019 r., a w dniu 16 kwietnia 2019 r. Parlament Europejski opowiedział się za przyjęciem dyrektywy o ochronie osób zgłaszających przypadki naruszenia prawa Unii.²⁰³

Odnośnie sankcji za naruszenie interesów finansowych Unii oraz działań podejmowanych w celu odzyskania zdefraudowanych środków strategia CAFS z 2011 r. przewidywała nakładanie sankcji finansowych i administracyjnych, w tym wykluczenia z finansowania unijnego w przypadku wykrycia nadużyć finansowych lub korupcji. Komisja w strategii podjęła zobowiązanie przeanalizowania uregulowań krajowych w tym zakresie, w szczególności pod kątem ich skuteczności,

²⁰³ Strona internetowa Parlamentu Europejskiego, http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0366_PL.html, dostęp w dniu: 29-06-2019 r.

proporcjonalności i spełniania funkcji odstraszałającej. Komisja podkreśliła, że odzyskanie nieprawidłowo wykorzystanych środków podobnie jak samo prowadzenie postępowań w tym zakresie należy do kompetencji państw członkowskich, w tym również postępowań prowadzonych w następstwie dochodzeń prowadzonych przez OLAF. W strategii zawarto wprost postanowienie, iż *"w przypadku zarządzania bezpośredniego: w następstwie dochodzenia prowadzonego przez OLAF służby Komisji wydają bezzwłocznie nakaz odzyskania środków. Ważne jest, aby informacje dotyczące powyższych nakazów odzyskania środków były w sposób systematyczny uwzględniane w działaniach operacyjnych OLAF-u. Komisja będzie w dalszym ciągu udoskonalać kompletność, jakość oraz prezentację danych dotyczących nakazów odzyskania środków w swoim sprawozdaniu w sprawie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej"*.²⁰⁴

W strategii CAFS z 2011 r. zasygnalizowany został problem związany z zamówieniami publicznymi. W momencie powstawania strategii Komisja była w trakcie dokonywania przeglądu dyrektyw o zamówieniach publicznych, który miał na celu uproszczenia oraz zwiększenie przejrzystości procedur przetargowych, jak również podjęcie działań zmierzających do zapobiegania nadużyciom i konfliktowi interesów.²⁰⁵

Strategia z 2019 r. przeprowadziła analizę ryzyka popełniania nadużyć finansowych i uzupełniając CAFS z 2011 r. jako kluczowe cele na najbliższe lata określiła gromadzenie i analizę danych oraz koordynację współpracy i podejmowanych działań.²⁰⁶

Strategie CAFS z 2011 r. jak i 2019 r. wyznaczyły pewne kierunki i priorytety w zakresie zwalczania nadużyć finansowych na szkodę UE. Bieżące działania związane z wdrażaniem założeń strategii, jak również inne inicjatywy podejmowane zarówno przez Komisję jak i państwa członkowskie przedstawiane są w corocznych sprawozdaniach Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady, do przygotowania których to sprawozdań zobowiązuje art. 325 TFUE.

W rocznych sprawozdaniach przedstawiane są z jednej strony inicjatywy podejmowane przez Komisję, z drugiej zaś działania realizowane przez państwa

²⁰⁴ CAFS, s. 17

²⁰⁵ CAFS, s. 19

²⁰⁶ Warto zwrócić uwagę, iż Komisja w CAFS 2019 podkreśla znaczenie rozwoju i wykorzystania dwóch funkcjonujących już baz danych: systemu EDES oraz IMS. EDES to baza danych systemu wczesnego wykrywania i wykluczania, w której rejestrowane są sankcje administracyjne nakładane na nierzetelne przedsiębiorstwa, natomiast IMS to system zarządzania nieprawidłowościami, za pośrednictwem którego państwa członkowskie zgłaszają nieprawidłowości i nadużycia finansowe. CAFS 2019, s. 14.

członkowskie. Już sama analiza struktury sprawozdań sporządzanych w poszczególnych latach pozwala na określenie głównych akcentów w działaniach podejmowanych przez Komisję. Działania Komisji w latach 2013 - 2018 realizowane były na kilku płaszczyznach:

- inicjatywy na rzecz zmian w zakresie systemu prawnego Unii Europejskiej;
- zwalczanie korupcji w Unii Europejskiej;
- zwalczanie nadużyć związanych z dochodami Unii Europejskiej;
- zwalczanie nadużyć związanych z wydatkami Unii Europejskiej.²⁰⁷

Inicjatywy na rzecz zmian w zakresie systemu prawnego Unii Europejskiej podejmowane przez Komisję to przede wszystkim wprowadzenie Dyrektywy PIF oraz ustanowienie Prokuratury Europejskiej. We wszystkich sprawozdaniach Komisji w analizowanym okresie sprawie tych dwóch zagadnień poświęconych zostało dużo uwagi.²⁰⁸ Komisja w sprawozdaniach na bieżąco przedstawiała postęp prac w tych obszarach, traktując je jako priorytetowe zadanie z punktu widzenia strategii zwalczania nadużyć finansowych.²⁰⁹ Przyjęcie obydwu inicjatyw, tj. wydanie Dyrektywy PIF oraz rozporządzenia wdrażającego wzmocnioną współpracę w zakresie ustanowienia Prokuratury Europejskiej (ang. stworzyło nowy kontekst prawny ochrony interesów finansowych UE. Wymogi określone w Dyrektywie PIF państwa członkowskie powinny implementować do swoich systemów prawnych do dnia 6 lipca 2019 r. (art. 17 Dyrektywy PIF), natomiast rozpoczęcie działalności Prokuratury Europejskiej przewidywane jest na koniec 2021 r. Zarówno przyjęcie Dyrektywy PIF jak i rozpoczęcie tworzenia EPPO są efektem wieloletnich negocjacji i uzgodnień i świadczą

²⁰⁷ Zob. A.P. Chociej, Selected issues..., s. 161.

²⁰⁸ Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2013 r., COM(2014) 474 final, s. 24-25, Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2014 r., COM(2015) 386 final, s. 8-9, Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2015 r. COM(2016) 472 final, s. 8-9, Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2016 r., COM(2017) 383 final, s. 8-9, Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne za 2017 r., COM(2018) 553 final, s. 8-11.

²⁰⁹ W sprawozdaniach Komisji za lata 2013-2015 r. informacja o wniosku w sprawie Dyrektywy PIF i wniosku o powołanie EPPO pojawiła się w rozdziale: Strategie zapobiegania nadużyciom finansowym na szczeblu UE, w sprawozdaniu za 2016 r. - w rozdziale: "Horyzontalne polityki, środki i wyniki w zakresie zwalczania nadużyć finansowych", natomiast w sprawozdaniu za 2017 r. w rozdziale: "Harmonizacja i wzmocnienie walki nadużyciami finansowymi UE: przekrojowe polityki, środki i wyniki w zakresie zwalczania nadużyć finansowych".

o dużym zaangażowaniu w walkę z nadużyciami na szkodę interesów finansowych Unii. Należy zgodzić się z opinią Komisji, że przyjęcie Dyrektywy PIF zapewni konwergencję na rzecz skutecznego i równoważnego poziomu ochrony budżetu UE w szczególności przed transgranicznymi nadużyciami finansowymi.²¹⁰ Trudno natomiast jednoznacznie zgodzić się ze stanowiskiem Komisji, że taki sam wpływ będzie miało tworzenie Prokuratury Europejskiej na zasadzie wzmocnionej współpracy. W sytuacji, kiedy nie wszystkie państwa członkowskie uczestniczą w tej inicjatywie dla właściwego i skutecznego funkcjonowania EPPO niezbędne będzie wprowadzenie przejrzystych zasad współpracy pomiędzy EPPO a OLAF. Należy zwrócić uwagę, iż OLAF będzie miał zupełnie inny zakres uprawnień w krajach, które przystąpiły do tworzenia EPPO i w pozostałych krajach. Może to mieć niekorzystny wpływ na ochronę interesów finansowych UE, powodując konflikty kompetencyjne w sytuacjach, kiedy przestępstwa o transgranicznym charakterze byłyby popełniane w krajach, z których nie wszystkie przystąpiły do EPPO. W ocenie Europejskiego Trybunału Obrachunkowego inicjatywy podejmowane przez Komisję w celu uregulowania współpracy pomiędzy tymi instytucjami, w szczególności wnioski Komisji w sprawie zmiany rozporządzenia OLAF w kontekście utworzenia Prokuratury Europejskiej wymaga zmian i dopracowania²¹¹. Uwagi i zalecenia ETO dotyczące zwiększenia skuteczności postępowań prowadzonych przez OLAF zostaną przedstawione w kolejnym podrozdziale, natomiast zalecenia dotyczące ram współpracy OLAF i EPPO - w podrozdziale 2.6 dotyczącym Prokuratury Europejskiej.

W sprawozdaniu dotyczącym ochrony interesów finansowych UE za 2013 r.²¹² Komisja zwróciła uwagę na rozpoczęcie prac nad złożonymi wnioskami dotyczącymi przyjęcia dyrektywy PIF jak również utworzenia Prokuratury Europejskiej. W roku 2013 zreformowane zostało prowadzenie dochodzeń przez OLAF, poprzez wydanie Rozporządzenia 883/2013.²¹³ Zmiany wprowadzone rozporządzeniem zostaną poddane

²¹⁰ Sprawozdanie Komisji za 2017 r. s. 8. w tym samym miejscu Komisja zwróciła uwagę, że OLAF w ostatnich latach wykazywał rosnącą liczbę nadużyć finansowych o charakterze międzynarodowym przy jednoczesnych różnicach w uregulowaniach krajowych w zakresie zwalczania tychże nadużyć.

²¹¹ Opinia ETO nr 8/2018 (przedstawiona na mocy art. 325 ust. 4 TFUE) w sprawie wniosku Komisji z dnia 23 maja 2018 r. dotyczącego zmiany rozporządzenia (UE, Euratom) nr 883/2013 dotyczącego OLAF w odniesieniu do współpracy z Prokuraturą Europejską i skuteczności dochodzeń prowadzonych przez OLAF.

²¹² COM(2014) 474 final

²¹³ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, EURATOM) NR 883/2013 z dnia 11 września 2013 r. dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady i rozporządzenie Rady (Euratom) nr 1074/1999 (Dz. Urz. UE L 248, 18.9.2013 s. 1)

analizie w kolejnym podrozdziale. W tym miejscu należy jednak zwrócić uwagę na art. 3 ust. 4 rozporządzenia, który zobowiązał każde państwo członkowskie do utworzenia jednostki koordynującej zwalczanie nadużyć finansowych - AFCOS (ang. *Anti-fraud coordination service*).²¹⁴ Celem ustanowienia AFCOS miało być przede wszystkim usprawnienie współpracy pomiędzy państwami członkowskimi oraz wymiany informacji z OLAF. Komisja zaleciła państwom, które nie ustanowiły AFCOS w 2013 r. (Irlandia, Hiszpania, Luksemburg i Szwecja) ustanowienie jej w roku 2014.

W ramach wdrażania strategii CAFS w 2013 r. służby Komisji doprowadziły do dodania przepisów dotyczących nadużyć finansowych do umów z państwami członkowskimi dotyczącymi wydatków w perspektywie finansowej 2014-2020. Dyrekcje Generalne i służby Komisji opracowały strategie zwalczania nadużyć właściwe dla ich sektorów. Zmienione zostały także dyrektywy dotycząc zamówień publicznych pod kątem zapobiegania nadużyciom finansowym.²¹⁵

W rocznych sprawozdaniach Komisji o ochronie interesów finansowych Unii Europejskiej osobne miejsce poświęcone jest **zwalczaniu korupcji**, aczkolwiek należy zwrócić uwagę, że zamieszczona w sprawozdaniu informacja o działaniach podejmowanych w tym zakresie przez Komisję i państwa członkowskie nie jest zbyt obszerna. W sprawozdaniu za rok 2013 znalazła się informacja o opublikowanym przez OLAF badaniu przygotowanym na zamówienie Komisji, dotyczącym kosztów korupcji w zamówieniach publicznych,²¹⁶ oraz sprawozdaniu o zwalczaniu korupcji ogłoszonym w roku 2014. Warto zwrócić w tym miejscu uwagę na niekonsekwencję Komisji w publikowaniu informacji w rocznych sprawozdaniach o ochronie interesów finansowych. Dla przykładu, w sprawozdaniu za 2013 szeroko opisywane są działania podejmowane przez Komisję na początku 2014 r.,²¹⁷ a w sprawozdaniu za 2014

²¹⁴ W Polsce funkcję AFCOS pełni Departament Audytu Środków Publicznych w Ministerstwie Finansów (<https://www.gov.pl/web/finanse/departament-audytu-rodkow-publicznych>, dostęp w dniu: 21-01-2018).

²¹⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/23/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie udzielania koncesji (Dz. Urz. UE L 94 z 28.3.2014, s. 1), Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.3.2014, s. 65) i dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, uchylająca dyrektywę 2004/17/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.3.2014, s. 243).

²¹⁶ COM(2014) 474 final, s. 25. Badanie zostało opracowane na zlecenie komisji Europejskiej przez firmy PwC i Ecorys przy wsparciu Uniwersytetu w Utrechcie: "Identifying and Reducing Corruption in Public Procurement in the EU", https://ec.europa.eu/anti-fraud/sites/antifraud/files/docs/body/identifying_reducing_corruption_in_public_procurement_en.pdf, dostęp w dniu: 30-12-2018 r.

²¹⁷ COM(2014) 474 final, s. 25. W sprawozdaniu za rok 2013 w zakresie zwalczania korupcji znalazła się jedynie informacja o przedstawionej w roku 2011 polityki zwalczania korupcji oraz o przyjętym w roku

zmieszczony został obszerny punkt 2.3.2 dotyczący rezolucji Parlamentu Europejskiego z 11 kwietnia 2015 r.²¹⁸ Faktem jest, że sprawozdania Komisji o działaniach podejmowanych w konkretnym roku publikowane są po ponad 6 miesiącach od zakończeniu roku,²¹⁹ należy jednak postulować, aby sprawozdania dotyczące działań podejmowanych w danym roku zawierały informacje o działaniach podejmowanych w roku, którego dotyczy sprawozdanie. Dodatkowo celowym wydaje się postulat, aby sprawozdania dotyczące ochrony interesów finansowych publikowane były wcześniej niż w drugiej połowie roku. Komisja powinna wcześniej przygotowywać sprawozdania, co umożliwiłoby podejmowanie na ich podstawie bardziej adekwatnych działań w celu ochrony interesów finansowych UE. Pozwoliłoby to także na uniknięcie tak kuriozalnych sytuacji jak w przypadku sprawozdania Komisji za rok 2015, kiedy to rezolucja Parlamentu Europejskiego w sprawie sprawozdania Komisji za 2015 r. została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej dopiero w sierpniu 2018 r.²²⁰ W 2014 r. Komisja opublikowała pierwsze sprawozdanie o zwalczaniu korupcji w UE.²²¹ Sprawozdanie zawiera opis tendencji i zmian w zakresie korupcji oraz metod przewidzianych do przeciwdziałania korupcji w krajach członkowskich²²². Należałoby zgodzić się z krytyką tego dokumentu przez Europejski Trybunał Obrachunkowy²²³ w zakresie nie objęcia raportem instytucji Unijnych, oraz postulować rozszerzenie kolejnego sprawozdania Komisji o szczegółowe dane, którymi dysponuje funkcjonujący w obrębie Komisji Europejskiej OLAF.

2014 sprawozdaniu dotyczącym zwalczania korupcji. Odnosnie roku 2013 jest jedynie wzmianka o raporcie opublikowanym przez OLAF.

²¹⁸ COM(2015) 386 final, s. 16.

²¹⁹ Sprawozdania za rok 2013, 2014, 2015 i 2016 - były przyjęte dopiero w lipcu kolejnego roku. Sprawozdanie za rok 2017 zostało przyjęte we wrześniu 2018 r.

²²⁰ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 16 maja 2017 r. w sprawie sprawozdania rocznego za rok 2015 dotyczącego ochrony interesów finansowych UE – zwalczanie nadużyć finansowych (2016/2097(INI)), Dz. Urz. UE C 307, 30.8.2018 s. 1.

²²¹ Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego z 3. lutego 2014 r. - zwalczanie korupcji w UE, COM(2014) 38, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:058aef0-d9b7-11e3-8cd4-01aa75ed71a1.0002.04/DOC_2&format=PDF, dostęp 30-12-2018; Ogólną unijną politykę zwalczania korupcji Komisja przedstawiła już w roku 2011. apelując o zwrócenie większej uwagi na korupcję w różnych dziedzinach polityki. Komisja zwróciła uwagę m.in. na konieczność ściślejszej współpracy, zmianę prawodawstwa dotyczącego zamówień publicznych, zob. Komunikat Komisji z dn. 6.6.2011 r. do Parlamentu Europejskiego, rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, zwalczanie korupcji w UE, KOM(2011) 308, [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0308_/com_com\(2011\)0308_pl.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0308_/com_com(2011)0308_pl.pdf), dostęp w dniu: 30-12-2018 r.

²²² Sprawozdanie Komisji zostało poddane krytyce przez Europejski Trybunał Obrachunkowy, http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PL14_LETTER/PL14_LETTER_EN.PDF, dostęp 30-12-2018 r. jako oparte na wynikach przeprowadzonych w krajach członkowskich badań postrzegania korupcji, a nie na analizach i ustaleniach faktycznych. Opracowaniu temu zarzucono także, że wyłącza z analizy instytucje i organy Unii Europejskiej.

²²³ http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PL14_LETTER/PL14_LETTER_EN.PDF

W roku 2015 Komisja zorganizowała spotkania z punktami kontaktowymi państw członkowskich poświęcone zwalczaniu korupcji oraz uruchomiła "program wymiany doświadczeń" dla państw członkowskich. W imieniu Komisji OLAF uczestniczył w forach antykorupcyjnych, m.in. opracowując tzw. "Deklarację Paryską" wzywającą do zaostrzenia walki z korupcją. W kolejnych latach zarówno Komisja jak i OLAF uczestniczyły w międzynarodowych forach podejmujących zagadnienia walki z korupcją. Realne działania podjęte zostały przez Komisję w grudniu 2017 r. w którym ogłoszono zaproszenie do składania wniosków dotyczących projektów o łącznej wartości 2,2 mln EUR mających na celu zapobieganie i zwalczanie korupcji w państwach członkowskich.

Należy w tym miejscu odnotować, że od 2014 r. do dnia 30 czerwca 2019 r. Komisja nie opublikowała kolejnego sprawozdania odnoszącego się do zwalczania korupcji w UE, pomimo faktu iż w 2011 r. zobowiązała się do publikacji takich sprawozdań co dwa lata.²²⁴ Sytuację tę należy ocenić negatywnie. Wydaje się, że rzetelna informacja o działaniach podejmowanych przez Komisję w tym zakresie jak również o skutkach podejmowanych działań z jednej strony wpływałaby motywująco na służby Komisji a z drugiej strony pełniłaby funkcje zapobiegawcze jak również mogłaby pełnić funkcję odstraszającą.

W zakresie zwalczanie **nadużyć związanych z dochodami Unii Europejskiej** Komisja podejmowała działania w obszarze zarówno tradycyjnych dochodów własnych jak i dotyczących wpływów z podatku VAT. Na szczeblu unijnym w 2013 r. złożony został wniosek w celu zmiany rozporządzenia nr 515/97 w sprawie wzajemnej pomocy administracyjnej w obszarze celnym,²²⁵ prowadzone były prace nad dyrektywą Rady w sprawie mechanizmu szybkiego reagowania na nadużycia związane z podatkiem VAT

²²⁴ W Komunikacie Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego - Zwalczanie korupcji w UE, KOM(2011) 308, znalazł się zapis, iż "*Komisja ustanowi nowy mechanizm – sprawozdanie o zwalczaniu korupcji w UE – które będzie służyć monitorowaniu i ocenie starań państw członkowskich w ramach walki z korupcją oraz nieustannemu zachęcaniu do większego zaangażowania politycznego. Przy wsparciu grupy ekspertów i sieci korespondentów ds. badań, a także odpowiednich środków z budżetu UE Komisja będzie zarządzać przygotowaniem sprawozdania i publikować je co dwa lata, począwszy od 2013 r.*", <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0308:FIN:PL:PDF>, s. 4, dostęp w dniu: 12-10-2017 r.

²²⁵ Zob. szerzej, Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - zwalczanie nadużyć finansowych - sprawozdanie roczne - 2013, COM(2014) 472 final, s. 25. W dniu 18 grudnia 2014 r. osiągnięto porozumienie polityczne, a 9 września 2015 r. przyjęte zostało nowe Rozporządzenie (UE) 2015/1025 zmieniające rozporządzenie Rady (WE) nr 515/97 w sprawie wzajemnej pomocy między organami administracyjnymi państw członkowskich i współpracy między państwami członkowskimi a Komisją w celu zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego i rolnego, Dz.Urz. UE L 243 z 18.9.2015, s. 1.

oraz mechanizmu odwrotnego obciążenia,²²⁶ przygotowany został protokół mający na celu walkę z nielegalnym obrotem i przemysłem tytoniu.²²⁷ W sprawozdaniu rocznym Komisji zawarte zostały informacje o wspólnych operacjach celnych (JCO, ang. *Joint Custom Operations*) realizowanych przez państwa członkowskie a koordynowanych przez OLAF wraz z informacjami o efektach prowadzonych działań. Dokładniejsza analiza wspólnych operacji celnych podejmowanych w ostatnich latach przez OLAF została przedstawiona w kolejnym podrozdziale, w tym miejscu należy jednak zwrócić uwagę na dużą wagę przykładaną przez Komisję do zwalczania nielegalnego obrotu wyrobami tytoniowymi. Nielegalny obrót wyrobami tytoniowymi przede wszystkim pozbawia budżet Unii oraz państw członkowskich znaczących wpływów - według szacunków ok. 10 mld euro rocznie.²²⁸ Wobec powyższego już w 2013 r. Komisja opracowała szczegółową strategię walki z nielegalnym obrotem wyrobami tytoniowymi²²⁹. Zakładała ona podjęcie szeregu działań w tym m.in. inwestycje w modernizację systemu celnego, w tym infrastruktury i sprzętu, współpracę pomiędzy poszczególnymi organami UE (w tym przede wszystkim pomiędzy OLAF, Europolem i Eurojustem) oraz państwami członkowskimi, czy zaostrzenie sankcji za nielegalny obrót wyrobami tytoniowymi.²³⁰ Wiele z założeń strategii zostało zrealizowanych do końca 2017 r., w szczególności w 2014 r. została przyjęta zmieniona dyrektywa w sprawie wyrobów tytoniowych,²³¹ czy też przyjęta została strategia i plan działania UE

²²⁶ Dyrektywa Rady 2013/42/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT (Dz.Urz. UE L 201 z 26.7.2013), zob. szerzej - Sprawozdanie roczne - 2013, COM(2014) 472 final, s. 28; aktualne brzmienie dyrektywy 2006/112/WE określone zostało przez Dyrektywę Rady (UE) 2018/1695 z dnia 6 listopada 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do okresu stosowania fakultatywnego mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa oraz mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT z dnia 6 listopada 2018 r. (Dz.Urz. UE L 282 z 12.11.2018, s. 5).

²²⁷ Protokół ten będący międzynarodowym traktatem dołączonym do Ramowej Konwencji Światowej Organizacji Zdrowia o ograniczaniu użycia tytoniu. Szerzej: Sprawozdanie roczne - 2013, COM(2014) 472 final, s. 29.

²²⁸ Zob. Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego: Sprawozdanie z postępu prac w zakresie wdrażania komunikatu Komisji „Intensyfikacja walki z przemysłem papierosów i innymi formami nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi – Kompleksowa strategia UE (COM (2013) 324 final z 6.6.2013)”, COM(2017) 235 final, s. 1

²²⁹ Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego: „Intensyfikacja walki z przemysłem papierosów i innymi formami nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi — Kompleksowa strategia UE”, COM(2013) 324 final.

²³⁰ Szerzej na ten temat: Komunikat Komisji COM(2013) 324 final, s.11-22.

²³¹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE, Dz.U. L 127 z 29.4.2014, s. 1.

w zakresie zarządzania ryzykiem celnym.²³² Przedstawiona w kolejnym rozdziale analiza statystyk dotyczących kontroli przeprowadzanych przez polską Służbę Celną potwierdza, iż wśród wykrywanych podczas kontroli prób przemytu największą wartość stanowi przemyt wyrobów tytoniowych.

Analizując działania Komisji w zakresie dochodów UE należy zwrócić uwagę na wdrożenie i funkcjonowanie systemu AFIS (ang. *Anti-Fraud Information System*). AFIS to ogólny termin obejmujący aplikacje służące zwalczaniu nadużyć finansowych, których administratorem jest OLAF. Główne elementy AFIS to system IMS (ang. *Irregularities Management System*) służący do zarządzania zgłaszanymi przez państwa członkowskie nieprawidłowościami oraz system ATIS (ang. *Antifraud Transit Information System*) usprawniający wzajemną pomoc w sprawach celnych oraz. W systemach AFIS zarejestrowanych jest blisko 9 tys. użytkowników końcowych działających w imieniu ponad 1800 służb w państwach członkowskich i krajach partnerskich spoza UE, w roku 2017 w systemie zarejestrowanych było ponad 16 tys. przypadków wzajemnej pomocy.²³³

System informacji tranzytowej w zakresie zwalczania nadużyć finansowych (ATIS) to centralne repozytorium opracowane przez OLAF w celu wsparcia właściwych organów państw członkowskich i OLAF w walce z oszustwami celnymi i ułatwienia wymiany informacji między właściwymi organami a OLAF. Zawiera informacje na temat przepływu towarów objętych systemem tranzytowym za pomocą deklaracji w skomputeryzowanym systemie tranzytowym (NCTS), w tym procedury TIR. System pomaga zwalczać oszustwa w systemie tranzytowym.

System IMS, jak już zostało wspomniane, służy do przekazywania do KE informacji o nieprawidłowościach i nadużyciach. OLAF jako administrator systemu decyduje o zakresie danych przekazywanych przez państwa członkowskie. Dane wprowadzane do systemu dotyczą m.in. szczegółów działań podejmowanych przez beneficjentów, które doprowadziły do nieprawidłowości i nadużyć, czy też nakładanych sankcji administracyjnych lub karnych. Z uwagi na wrażliwy charakter danych

²³² Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie strategii i planu działania UE w zakresie zarządzania ryzykiem celnym: przeciwdziałanie ryzyku, wzmocnienie bezpieczeństwa łańcucha dostaw i ułatwienie handlu, COM(2014) 527 final. Szerzej na temat działań podejmowanych przez Komisję: Sprawozdanie z postępu prac w zakresie wdrażania komunikatu Komisji „Intensyfikacja walki z przemytem papierosów i innymi formami nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi – Kompleksowa strategia UE (COM (2013) 324 final z 6.6.2013)”, COM(2017) 235 final.

²³³ Sprawozdanie roczne - 2017, COM(2018) 553 final, s 23.

przekazywanych do systemu IMS państwa członkowskie powinny zapewniać ich szczególną ochronę.²³⁴

Komisja dużą wagę przykładą także do ochrony dochodów Unii przed nadużyciami związanymi z podatkiem VAT. W 2017 r. Komisja przyjęła wniosek dotyczący zmiany rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej. Efektem podjętej przez Komisję inicjatywy było przyjęcie w dniu 2 października 2018 r. Rozporządzenia Rady (UE) 2018/1541 zmieniającego rozporządzenia (UE) nr 904/2010 i (UE) 2017/2454 w odniesieniu do środków wzmocnienia współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej.²³⁵ Główne środki służące ochronie interesów finansowych Unii przewidziane w rozporządzeniu to przede wszystkim usprawnienie współpracy pomiędzy państwami członkowskimi (m.in. poprzez nowy system informatyczny służący przetwarzaniu informacji i dokonywaniu analizy ryzyka), poprawa współpracy pomiędzy krajowymi organami podatkowymi i celnymi, jak również usprawnienie współpracy w przypadku transgranicznych oszustw związanych z podatkiem VAT w szczególności przez podmioty nie mające siedziby w państwach, w których podatek jest należny. Mając na względzie udział dochodów z tytułu podatku VAT w całości dochodów budżetu UE, troska o uszczelnienie systemu VAT jak również usprawnienie przeciwdziałania

²³⁴ Obowiązek szczególnej ochrony danych przekazywanych do systemu IMS sformułowany został w rozporządzeniach delegowane Komisji: 2015/1970, 2015/1971, 2015/1972, 2015/1973 z dnia 8 lipca 2015 r., Dz.U. L. 293 z 10.11.2015. Jak stanowi art. 5 ust. 2 rozporządzenia delegowanego Komisji 2015/1970: "informacje (...) są objęte tajemnicą służbową i chronione w taki sam sposób, jakby były chronione przez ustawodawstwo krajowe państwa członkowskiego, które je przekazało, oraz przez przepisy mające zastosowanie do instytucji Unii. Państwa członkowskie i Komisja podejmują wszelkie niezbędne środki ochrony w celu zagwarantowania zachowania poufności tych informacji". W Polsce zasady przekazywania danych do systemu IMS określone zostały w Procedurze Pełnomocnika Rządu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej z lutego 2019 r. "Realizacja obowiązku informowania KE o nieprawidłowościach stwierdzonych w ramach wykorzystania funduszy UE", DAS7.9060.13.2018.2.ATSC.

²³⁵ Dz. Urz. L 259 z 16.10.2018, s. 1. Jak zostało podkreślone w pkt 1 preambuły rozporządzenia, "obecny system opodatkowania handlu pomiędzy państwami członkowskimi opiera się na uzgodnieniach przejściowych wprowadzonych w 1993 r., które stały się nieaktualne i podatne na oszustwa w kontekście bardzo złożonego systemu podatku od wartości dodanej (VAT). W październiku 2017 r. Komisja przedstawiła wniosek ustawodawczy określający zasady docelowego systemu VAT dla transgranicznej wymiany handlowej między przedsiębiorstwami z różnych państw członkowskich, który to system ma opierać się na opodatkowaniu transgranicznych dostaw w państwie członkowskim przeznaczenia. Z uwagi na fakt, że pełne wdrożenie docelowego systemu VAT dla wewnątrzunijnego handlu może zająć kilka lat, niezbędne jest podjęcie działań krótkoterminowych w celu szybszego i skuteczniejszego zwalczania transgranicznych oszustw w dziedzinie VAT. Zanim wprowadzony zostanie docelowy system VAT istotne znaczenie w walce z oszustwami w dziedzinie VAT i we wzmocnieniu zaufania między organami podatkowymi ma również usprawnienie i uproszczenie instrumentów współpracy administracyjnej, w szczególności Eurofisc".

oszustwom związanym z tym podatkiem działania Komisji cenić należy jako racjonalne i bardzo istotne z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii.

W sprawozdaniach Komisji dotyczących zwalczania nadużyć finansowych osobne miejsce zajmuje **ochrona interesów finansowych Unii w zakresie wydatków**. Należy jednak podkreślić, że w odniesieniu do wydatków raporty Komisji zawierają głównie dane statystyczne dotyczące nieprawidłowości i nadużyć zgłaszanych przez państwa członkowskie. Jako działania podejmowane przez Komisję w tym zakresie należy uznać działania zmierzające do wykrywania nadużyć prowadzone przede wszystkim przez OLAF. W tym miejscu istotnym wydaje się przedstawienie uwag Europejskiego Trybunału Obrachunkowego odnoszących się do publikowanych przez Komisję informacji dotyczących zgłaszanych nieprawidłowości i nadużyć. Jak zauważył Trybunał, Komisja wydała wprawdzie wytyczne w sprawie zgłaszania nieprawidłowości oraz informacji o podejrzeniu popełnienia nadużyć, jednakże państwa członkowskie prowadzą sprawozdawczość w różny sposób. Wynika to przede wszystkim z różnej interpretacji pojęć „podejrzenia popełnienia nadużycia finansowego” oraz „pierwszego ustalenia administracyjnego lub sądowego”, które to definicje są istotne dla określenia przypadków, w których powinno być dokonane zgłoszenie.²³⁶ Należy zgodzić się ze stanowiskiem ETO, że w sytuacji rozbieżności w sposobie przekazywania danych przez państwa członkowskie nie można uznać, że dane publikowane przez Komisję są kompletne.²³⁷ Komisja dysponuje uprawnieniami, które mogą ujednoczyć praktykę przekazywania danych przez państwa członkowskie. Należy zgodzić się z opinią ETO i postulować jak najszybsze wprowadzenie przez Komisję stosownych uregulowań, które sprawią, że dane przekazywane przez państwa członkowskie będą kompletne i jednorodne.

Analizując działania podejmowane przez Komisję niezbędnym jest ich ocena z perspektywy skuteczności i rzeczywistego wpływu na ochronę interesów finansowych. Aby strategie walki z nadużyciami mogły być skuteczne, konieczna jest możliwość oceny efektów prowadzonych działań. Jest to możliwe jedynie w przypadku precyzyjnego określenia celów, które mają być osiągnięte dzięki przyjętej strategii. Trybunał Obrachunkowy w sprawozdaniu specjalnym 01/2019 zwrócił uwagę na

²³⁶ Sprawozdanie specjalne ETO 01/2019: Zwalczanie nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE – konieczne jest podjęcie działań (dalej zwane także: sprawozdanie 01/2019), pkt. 25.

²³⁷ Sprawozdanie specjalne 01/2019, pkt 23. Dla zobrazowania skali zjawiska przytoczyć można stwierdzenie ETO, które zostało w pkt 24, iż na 20 spraw prowadzonych przez OLAF, które skontrolował Trybunał, władze państw członkowskich zarejestrowały w systemie zarządzania nieprawidłowościami jedynie trzy.

bardzo nieprecyzyjne określenie celów w strategiach zwalczania nadużyć przyjmowanych przez dyrekcje generalne, uniemożliwiający weryfikację ich skuteczności.²³⁸ ETO wydał swoją opinię po przeanalizowaniu strategii zwalczania nadużyć przyjętych przez siedem dyrekcji generalnych.²³⁹ Strategie te zawierały wskaźniki produktu służące realizacji zakładanych celów, miały one jednak charakter ogólny i były trudne do zmierzenia (18 z 29 celów, które analizował Trybunał zakładało "wzmocnienie", "wspieranie" czy też "usprawnienie" działań służących zwalczaniu nieprawidłowości i nadużyć, nie podając przy tym poziomu wyjściowego ani docelowego zakładanych wskaźników). Komisja ustosunkowując się do sprawozdania zgodziła się z ETO, że pożądane jest zwiększenie ukierunkowania na wyniki i wymierne działanie w zakresie zwalczania nadużyć finansowych. Należałoby w związku z tym postulować, aby podczas aktualizacji strategii wprowadzane były mierzalne wskaźniki rezultatu, umożliwiające ocenę skuteczności prowadzonych działań.

2.3. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF)

Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (franc. *Office de Lutte Anti-Fraude*, ang. *European Anti-Fraud Office*) został ustanowiony w 1999 r. Już na samym początku rozważań należy podkreślić, że OLAF jako urząd jest integralną częścią Komisji Europejskiej. Podejmowane przez OLAF działania są prezentowane w publikowanych corocznie sprawozdaniach z działalności Urzędu, ale równocześnie, z uwagi na fakt, iż OLAF jako Urząd jest częścią KE, informacje o podejmowanych przez Urząd działaniach znajdują się w rocznych sprawozdaniach Komisji. OLAF posiada pełną niezależność od Komisji w prowadzonych działaniach dochodzeniowych, może

²³⁸ Zob. pkt. 60 sprawozdania 01/2019.

²³⁹ DG ds. Sieci Komunikacyjnych, Treści i Technologii (DG CONNECT), DG ds. Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (DG AGRI), DG ds. Polityki Regionalnej i Miejskiej (DG REGIO), DG ds. Współpracy Międzynarodowej i Rozwoju (DG DEVCO), DG ds. Zatrudnienia, Spraw Społecznych i Włączenia Społecznego (DG EMPL), DG ds. Migracji i Spraw Wewnętrznych (DG HOME), DG ds. Badań Naukowych i Innowacji (DG RTD).

prorowadzić dochodzenia także w obrębie samej Komisji,²⁴⁰ stąd od samego początku jego funkcjonowania istotnym było zapewnienie mu gwarancji niezależności.²⁴¹

Z uwagi na fakt, iż OLAF posiada dużą niezależność od Komisji w prowadzonych dochodzeniach oraz fakt, iż OLAF jest Urzędem, którego głównym celem jest działalność ukierunkowaną bezpośrednio na ochronę interesów finansowych Unii Europejskiej, autor zdecydował, że uzasadnionym jest wyodrębnienie niniejszego podrozdziału w strukturze pracy oraz dokonanie analizy działalności OLAF niezależnie od analizy działalności KE.

Utworzony w 1999 r. OLAF zastąpił funkcjonującą od 1988 r., Jednostkę ds. Koordynacji Zapobiegania Nadużyciom Finansowym (UCLAF), krytykowaną za niską efektywność i skuteczność.²⁴²

UCLAF posiadał uprawnienia do prowadzenia postępowań w przypadku wystąpienia podejrzenia nadużycia lub nieprawidłowości, mógł uczestniczyć w kontrolach przeprowadzanych przez państwa członkowskie. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości mógł kierować wnioskiem do organów państw członkowskich o wszczęcie postępowania. UCLAF w początkowym okresie funkcjonowania nie miał kompetencji do przesłuchiwania i zatrzymywania podejrzanych, prowadził natomiast bazy danych zawierające zgłoszenia nadużyć przekazywane KE przez państwa członkowskie. Od 1995 r. decyzją Komisji SEC/95/249 na UCLAF delegowane zostały uprawnienia Komisji do zwalczania nadużyć na szkodę interesów finansowych UE. W 1996 r. rozporządzeniem Rady (WE, Euratom) 2185/96 UCLAF otrzymał uprawnienia do prowadzenia niezależnych dochodzeń w państwach członkowskich.²⁴³ Pomimo posiadanych uprawnień UCLAF nie stwierdził nieprawidłowości w funkcjonowaniu KE. W 1998 r. P. van Buitenen, rewident finansowy w Dyrekcji Kontroli Finansowej KE wykrył a następnie przedstawił Parlamentowi afery i nadużycia występujące w

²⁴⁰ Szerzej: G. Stronikowska, Perspektywy współpracy OLAF-u z Prokuraturą Europejską, w: C. Nowak (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009, s. 153 i n.

²⁴¹ Zob. raport 24. z sesji 2003-04 Izby Lordów: Strengthening OLAF, The European Anti-Fraud Office, Report with Evidence, London 2004 s. 16 i n.

²⁴² Szerzej na temat działalności UCLAF - B. Srebro, op. cit., s. 66 i n., H. Xanthaki, Genesis: UCLAF at the Transition to OLAF, w: C. Stefanou, S. White, H. Xanthaki, OLAF at the Crossroads: Action against EU Fraud, Oxford 2011, s. 12 i n. Jak twierdzi H. Xanthaki, duży wpływ na kształt OLAF miała praca amerykańskich prawników J. March i J. Olsena na temat roli instytucji i instytucjonalizacji w procesie integracji, zob. J. March, J. Olsen, Rediscovering institutions, The Organizational Basis of Politics, Nowy Jork 1989, w tej kwestii zob. także B. Rosamond, Theories of European Integration, Londyn 2000, s. 113-122.

²⁴³ Ibidem, s.68.

Komisji.²⁴⁴ Ujawnione nieprawidłowości dotyczyły wielu dziedzin m. in. sprzeniewierzenia milionów euro funduszy unijnych, korupcyjnych powiązań z kontrahentami, programów śródziemnomorskich, w programach zabezpieczenia nuklearnego²⁴⁵. Skala ujawnionych nieprawidłowości doprowadziła do dymisji Komisji Kierowanej przez J. Santera, ale jednocześnie naruszyła zaufanie do prawidłowości funkcjonowania UCLAF.²⁴⁶ Z tego też powodu, na tle ujawnionych nieprawidłowości podjęta została polityczna decyzja o konieczności stworzenia zupełnie nowej instytucji, której celem będzie zwalczanie nieprawidłowości i nadużyć na szkodę interesów finansowych UE, w wyniku której to decyzji powołany został OLAF.

Podstawy prawne funkcjonowania OLAF zostały stworzone przez trzy akty prawne:

1. Decyzję Komisji 1999/352/WE, EWWiS, Euratom z dnia 28 kwietnia 1999 r. ustanawiająca Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF),²⁴⁷
2. Rozporządzenie nr 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 25 maja 1999 r. dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF),²⁴⁸
3. Porozumienie międzyinstytucjonalne z dnia 25 maja 1999 r. między Parlamentem Europejskim, Radą Unii Europejskiej i Komisją Wspólnot Europejskich dotyczące dochodzeń wewnętrznych prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF).²⁴⁹

Zadania Urzędu zostały zakreślone w art. 2 decyzji Komisji z dnia 28 kwietnia 1999 r., zgodnie z którym OLAF wykonuje kompetencje Komisji w zakresie prowadzenia w trybie administracyjnym dochodzeń zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych.²⁵⁰ Cele obydwu rodzajów dochodzeń są zbieżne, mają one prowadzić do zwalczania nadużyć finansowych, korupcji oraz innej działalności mogącej godzić w

²⁴⁴ P. van Buitenen, *Oszustwa bez tajemnic, Korupcja w Unii Europejskiej*, Wrocław 2002, s. 211.

²⁴⁵ J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych UE*, s.14; P. Wiatrowski, *Zwalczanie korupcji oraz nadużyć finansowych w UE w świetle prawa wspólnotowego*, "Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie" 2009, Nr 809, s. 151.

²⁴⁶ Szerzej: V. Pujas, *The European Anti-Fraud Office (OLAF): a European policy to fight against economic and financial fraud?* "Journal of European Public Policy" 2003, Nr 10, s. 778-797; A. Tomkins, *Responsibility and the resignation in the European Commission*, "Modern Law Review" 1999, Nr 62, s. 744-765.

²⁴⁷ Dz. Urz. UE L 136 z 31.5.1999, s. 20.

²⁴⁸ Dz. Urz. UE, L 136 z 31.5.1999 r., s.1.

²⁴⁹ Dz. Urz. UE, L 136 z 31.5.1999, s.15.

²⁵⁰ J. Ruszkowski, *Ponadnarodowość w systemie politycznym Unii Europejskiej*, Warszawa 2010, s. 340 i n.

interesy finansowe Unii, jak również działań podmiotów gospodarczych prowadzonych z naruszeniem prawa wspólnotowego. Dodatkowo dochodzenia wewnętrzne mogą dotyczyć poważnych zdarzeń, które mogą stanowić naruszenie obowiązków przez urzędników i pracowników Unii. Na zlecenie Komisji lub innych organów lub instytucji OLAF może prowadzić dochodzenia także w innych obszarach. Jak zauważa E. Zientara, kompetencje OLAF nie są wprawdzie bezpośrednio związane z prawem karnym, jednakże nadane mu rozporządzeniem uprawnienia można nazwać śledczymi - Urząd ma bowiem dostęp do wszystkich informacji będących w posiadaniu instytucji europejskich, ma możliwość zabezpieczenia dokumentacji jak również może prowadzić kontrolę zapisów księgowych.²⁵¹

Z punktu widzenia interesów finansowych UE wyodrębnienie ze struktury Komisji urzędu odpowiedzialnego za ochronę interesów finansowych Unii wydaje się uzasadnione. Mając na względzie historyczne przypadki związane z korupcją i konfliktami interesów w obrębie Komisji istotne było także aby urząd taki miał zagwarantowane systemowo gwarancje niezależności i swobodę w prowadzeniu dochodzeń, także w obrębie samej Komisji. W najbliższych latach rola OLAF w prowadzeniu dochodzeń będzie musiała ulec zmianie z uwagi na rozpoczęcie funkcjonowania Prokuratury Europejskiej oraz fakt, iż nie wszystkie państwa członkowskie przystąpiły do jej tworzenia.

Aktualnie do zadań OLAF poza prowadzeniem dochodzeń należy także opracowywanie strategii zwalczania nadużyć, jak również przygotowywanie inicjatyw ustawodawczych i wykonawczych Komisji w zakresie walki z nadużyciami finansowymi na szkodę Unii. OLAF jest odpowiedzialny za całość działań operacyjnych Komisji zmierzających do zwalczania działań na szkodę interesów finansowych Unii, w szczególności odpowiada za rozwój infrastruktury, zbieranie i analizę informacji jak i wsparcie techniczne innych instytucji, organizacji i władz krajowych w zakresie m. in. kształcenia kadr odpowiedzialnych za ochronę interesów finansowych Unii. Zgodnie z postanowieniami rozporządzenia OLAF na bieżąco współpracuje z policją i sądami w krajach członkowskich.

Wsparcie techniczne państw członkowskich odbywa się w ramach programu Hercules III (2014-2020).²⁵² OLAF w imieniu Komisji zarządza tym programem.

²⁵¹ E. Zientara, *Przestępstwo nadużycia zaufania z art. 296 kodeksu karnego*, Warszawa 2010, s. 61 i n.

²⁵² Podstawę prawną programu stanowi Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 250/2014 z dnia 26 lutego 2014 r. ustanawiające program na rzecz wspierania działalności w dziedzinie ochrony

Program Hercules III ma na celu zapewnienie wsparcia technicznego i operacyjnego organom ścigania w państwach członkowskich w walce przeciwko przestępczości transgranicznej oraz działania z zakresu szkoleń i wymiany doświadczeń. W szczególności w ramach programu finansowane jest doposażenie służb celnych poszczególnych państw, zakup sprzętu technicznego (jak np. specjalistycznych skanerów usprawniających kontrole w portach i na lotniskach, sprzętu komputerowego czy środków łączności) jak również organizowane są specjalistyczne szkolenia czy konferencje umożliwiające wymianę doświadczeń.²⁵³ Funkcjonowanie programu oraz wsparcie udzielane w ramach programu jest bardzo pozytywnie oceniane przez polskie służby zaangażowane w zwalczanie przestępczości transgranicznej.²⁵⁴

Działania OLAF w zakresie przygotowywania strategii zwalczania nadużyć nie były w ostatnich latach zbyt widoczne. Należy zgodzić się z krytycznym stanowiskiem ETO, który w sprawozdaniu 1/2019 zauważył, iż strategia KE odnosząca się do zwalczania nadużyć nie była aktualizowana od 2011 r.²⁵⁵ Zaktualizowana strategia została opublikowana w kwietniu 2019 r.²⁵⁶ Wprowadzenie samo formalne przyjęcie strategii nie jest warunkiem koniecznym umożliwiającym zwalczanie nadużyć, należałoby jednak postulować, aby strategia była aktualizowana częściej niż co 8 lat.

Skuteczność działań podejmowanych przez OLAF jest nierozdzielnie związana z niezależnością w prowadzeniu dochodzeń. Podstawa niezależności działań OLAF została zawarta w art. 3 decyzji Komisji 1999/352 z dnia 28 kwietnia 1999 r., stanowiącym, że OLAF w zakresie prowadzonych dochodzeń działa całkowicie niezależnie. Dyrektor OLAF nie przyjmuje instrukcji od Komisji, rządów państw członkowskich, nie musi też występować z wnioskiem o zgodę na prowadzenie dochodzeń. Zagwarantowanie OLAF niezależności zarówno od Komisji jak i państw członkowskich należy ocenić jako spełnienie niezbędnego warunku dla skuteczności podejmowanych działań w interesie ochrony interesów finansowych UE.

interesów finansowych Unii Europejskiej (program Herkules III) i uchylające decyzję nr 804/2004/WE, Dz.Urz. L 84 z 20.3.2014, s. 6.

²⁵³ Szerzej na temat programu: http://ec.europa.eu/anti_fraud/about-us/funding/index_en/html, dostęp w dniu 29-06-2018

²⁵⁴ Potwierdziły to przeprowadzone przez autora wywiady przeprowadzone z pracownikami Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku i Warszawie, w szczególności z pracownikami Służby Celnej.

²⁵⁵ Sprawozdanie Specjalne 01/2019 - Zwalczanie nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE – konieczne jest podjęcie działań, pkt. VI; Strategia miała być w pełni gotowa w 2014 r., ale jak czytamy w punkcie 59 Sprawozdania, do końca 2018 r. niektóre z zaplanowanych działań nie zostały zakończone.

²⁵⁶ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, Komitetu Regionów i Trybunału Obrachunkowego, Strategia Komisji w zakresie zwalczania nadużyć finansowych – wzmoczenie działań w celu ochrony budżetu UE, COM(2019)196 final.

Organem odpowiedzialnym za regularne monitorowanie wykonywania funkcji dochodzeniowych przez OLAF został ustanowiony Komitet ds. Nadzoru (art. 4 Decyzji Komisji z dnia 28 kwietnia 1999 r.). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1073/1999 z 25 maja 1999 r. szczegółowo określiło kompetencje Komitetu Nadzoru w art. 11. Komitet poprzez regularne monitorowanie działań dochodzeniowych OLAF, bez ingerencji w przebieg dochodzeń, ma umacniać niezależność Urzędu. Członkowie Komitetu są mianowani na 3 letnią kadencję za wspólnym porozumieniem Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji. Członkowie Komitetu mają wypełniać swoje obowiązki niezależnie od jakichkolwiek instrukcji od jakiegokolwiek rządu, instytucji, organu, urzędu lub agencji. Dyrektor OLAF corocznie przesyła Komitetowi program działalności Urzędu oraz dba o to, aby Komitet był regularnie informowany o działalności Urzędu, prowadzonych przez niego dochodzeniach, ich wynikach i działaniach podejmowanych w ich następstwie. Komitet przynajmniej raz do roku przyjmuje sprawozdanie z działalności. Przyjęta konstrukcja funkcjonowania Komitetu Nadzoru, w którym jego członkowie z jednej strony są niezależni od instrukcji państw członkowskich, z drugiej zaś strony nie mogą ingerować w przebieg prowadzonych przez OLAF dochodzeń jest rzeczywistym instytucjonalnym wzmocnieniem niezależności Urzędu, co należy pozytywnie ocenić w kontekście ochrony interesów finansowych UE. Nie uprzedzając dalszych rozważań, w tym miejscu należy jedynie zaznaczyć, iż praktyka, która wykształciła się w ostatnich latach we współpracy pomiędzy OLAF a Komitetem Nadzoru wymaga gruntownych zmian.

Uregulowania wprowadzone w 1999 r. ustanawiające OLAF miały na celu usprawnienie walki z działaniami na szkodę interesu finansowego Unii. W momencie tworzenia Urzędu, w Rozporządzenia 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady przewidziano, że po upływie 3 lat od jego utworzenia, działalność OLAF zostanie poddana ocenie²⁵⁷. Pierwsza ocena zawarta została w sprawozdaniu oceniającym Komisji z kwietnia 2003²⁵⁸. Kolejne oceny odnośnie funkcjonowania Urzędu wyrażał także Trybunał Obrachunkowy w sprawozdaniach specjalnych nr 1/2005²⁵⁹ oraz 2/2011.²⁶⁰

²⁵⁷ pkt (20) Rozporządzenia 1073/1999.

²⁵⁸ Raport Komisji COM (2003) 154 final.

²⁵⁹ Dz.Urz. UE C 202 z 18.8.2005, s. 1

²⁶⁰ Dz.Urz. UE C 124 z 27.4.2011, s. 9.

Trybunał już w Sprawozdaniu specjalnym 1/2005 r. zwrócił uwagę na aspekty funkcjonowania Urzędu wymagające poprawy lub uporządkowania.²⁶¹ W odniesieniu do statusu prawnego OLAF, Trybunał stwierdził, iż *"status Urzędu jest ambiwalentny: Urząd jest niezależny w prowadzeniu dochodzeń, ale podlega Komisji w odniesieniu do swoich pozostałych obowiązków. Taka hybrydowa struktura nie umniejsza niezależności w wykonywaniu funkcji dochodzeniowej i niesie ze sobą pewne korzyści"*.²⁶² Jako korzyści Trybunał wskazał, iż z prawnego punktu widzenia Urząd jako część Komisji mógł korzystać z przyznanych jej na mocy różnych uregulowań uprawnień do prowadzenia kontroli na miejscu w państwach członkowskich. Mógł on także korzystać z pomocy ogólnych służb Komisji, co niewątpliwie ułatwiło jego funkcjonowanie.

Analizując zarządzanie OLAF-em Trybunał stwierdził uchybienia w zarządzaniu dochodzeniami oraz przedstawił siedemnaście zaleceń. Zalecenia dotyczyły kilku obszarów: wydajności i efektywności prowadzonych przez OLAF dochodzeń,²⁶³ wykorzystania zasobów do wsparcia dochodzeń,²⁶⁴ stosunków między OLAF a

²⁶¹ Trybunał Obrachunkowy wziął pod uwagę, iż utworzenia Urzędu wiązało się z dużą pracochłonnością w związku z nieporządkiem w aktach przekazanych przez UCLAF (pkt I Sprawozdania) czy też fakt, iż Dyrektor Urzędu miał realny wpływ na zatrudnianie personelu dopiero od roku 2001, jednakże te uwarunkowania nie powinny mieć istotnego wpływu na funkcjonowanie Urzędu.

²⁶² pkt. 6 Rozporządzenia.

²⁶³ W sprawozdaniu 1/2005 zalecenia nie były ponumerowane. Wprowadzona poniżej numeracja wynika z kolejności umieszczenia zaleceń w sprawozdaniu, a same zalecenia podane są w formie skrótowej, użytej w sprawozdaniu specjalnym ETO 2/2011:

Z1: Określenie rezultatów, które należy osiągnąć w wyniku dochodzeń i wprowadzenie wskaźników

wykonania w celu oceny wyników, a nie tylko wskaźników działania w zależności od obszarów działań,

Z2: Rozważenie możliwości utworzenia osobnej jednostki odpowiedzialnej za działania w zakresie koordynacji i wsparcia w celu poprawy zarządzania zasobami,

Z3: Utworzenie mniejszych zespołów w zarządzie odpowiedzialnych za ustalanie jasnych planów i celów dochodzeń,

Z4: Nadzorowanie procesu dochodzeniowego w celu skupienia się na priorytetach i na gromadzeniu materiału dowodowego poprzez lepsze wykorzystanie dostępnych środków dochodzeniowych

Z5: Wprowadzenie systemu rejestracji czasu powiązanego z planami pracy zawierającymi oszacowanie czasu, który należy poświęcić na dochodzenia w celu dostosowania obciążenia pracą do zasobów i uniknięcia opóźnień,

Z6: Wprowadzenie maksymalnego czasu trwania dochodzeń,

Z7: Rezygnacja z prowadzenia działań następczych (zaangażowania w postępowania sądowe i odzyskiwanie środków), które mogą być wykonywane przez urzędników zatwierdzających,

Z8: Kodyfikacja i publikacja procedur w celu ochrony praw osób prywatnych na wszystkich etapach dochodzenia oraz zapewnienia kontroli legalności działań dochodzeniowych w toku,

Z9: Sformalizowanie zasad współpracy OLAF-u z państwami członkowskimi poprzez rozwiązania prawne lub podpisanie porozumień z krajowymi organami śledczymi,

Z10: Przekształcenie CMS w system zarządzania dochodzeniami oraz wzmocnienie szkolenia śledczych w zakresie technik dochodzeniowych, ustawodawstwa i pisania sprawozdań,

Z11: Sporządzanie wiarygodnych i stosownych sprawozdań dotyczących wykonania zadań, opartych na rzeczywistych, a nie potencjalnych rezultatach.

²⁶⁴ Z12: Wdrożenie strategii zarządzania personelem w celu rozwiązania problemów strukturalnych,

Komitetem Nadzoru²⁶⁵ oraz skoncentrowaniem Urzędu na jego funkcji dochodzeniowej.²⁶⁶

Zalecenia dotyczyły m.in. skrócenia czasu prowadzonych dochodzeń (poprzez skupienie się na priorytetach, pozbycie się zadań dodatkowych,²⁶⁷ wprowadzenie maksymalnego czasu trwania dochodzeń), sformalizowania zasad współpracy OLAF z państwami członkowskimi, skodyfikowanie procedur w celu ochrony praw osób na wszystkich etapach dochodzenia.

Sprawozdanie specjalne 2/2011 Europejskiego Trybunału Obrachunkowego dotyczyło działań następczych związanych ze sprawozdaniem specjalnym nr 1/2005. Analizując stan wdrożenia 17 zaleceń z 2005 r. Trybunał uznał jako wdrożone jedynie dwa zalecenia - utworzenie mniejszych zespołów w zarządzie odpowiedzialnych za ustalanie jasnych planów i celów dochodzeń oraz wdrożenie strategii zarządzania personelem w celu rozwiązywania problemów strukturalnych.²⁶⁸ Pozostałe zalecenia zostały wdrożone jedynie częściowo.²⁶⁹

Mając na względzie sprawozdanie oceniające Komisji z kwietnia 2003 r. oraz sprawozdania specjalne Trybunału Obrachunkowego nr 1/2005 i nr 2/2011 dotyczące zarządzania Urzędem ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych, w celu zwiększenia skuteczności prowadzonych przez niego dochodzeń koniecznym stało się zreformowanie Urzędu. Zmiany zostały wprowadzone Rozporządzeniem 883/2013 z dnia 11 września 2013 r.²⁷⁰

Z13: Jednostki analizy strategicznej powinny przyczynić się do poprawy jakości danych przekazywanych przez państwa członkowskie oraz tworzyć bazy danych, na podstawie których można wykrywać anomalie i wszczynać dochodzenia,

Z14: Przekazanie odpowiedzialności za strategię zwalczania nadużyć finansowych do innych jednostek Komisji,

Z15: Przekazanie odpowiedzialności za zarządzanie programami finansowymi (np. Perykles i Herkules) do innych jednostek Komisji.

²⁶⁵ Z16: Uściślenie roli Komitetu Nadzoru w celu zapewnienia braku ingerencji w prowadzone dochodzenia.

²⁶⁶ Z17: Ponowne skoncentrowanie się na funkcji dochodzeniowej, wraz z wprowadzeniem zmian do sposobu zarządzania oraz przepisów.

²⁶⁷ W zaleceniu 15 ETO wnioskował o przekazanie odpowiedzialności za strategię zwalczania nadużyć finansowych czy też odpowiedzialności za programy finansowe (np. Perykles i Hercules) do innych jednostek Komisji. Zalecenie to nie zostało przyjęte przez Komisję, która stała na stanowisku, że zadania te powinny być związane z funkcjonowaniem OLAF.

²⁶⁸ Sprawozdanie 2/2011, załącznik I.

²⁶⁹ W żadnym stopniu nie zostały wdrożone jedynie zalecenia, które nie zostały przyjęte przez Komisję, tj. zalecenie 2 - rozważenie możliwości utworzenia osobnej jednostki odpowiedzialnej za działania w zakresie koordynacji i wsparcia w celu poprawy zarządzania zasobami; 14 - przekazanie odpowiedzialności za strategię zwalczania nadużyć finansowych do innych jednostek Komisji; 15 - przekazanie do innych jednostek Komisji zarządzania programami finansowymi (np. Hercules).

²⁷⁰ Rozporządzenie (UE, EURATOM) NR 883/2013 z dnia 11 września 2013 r.²⁷⁰ dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) oraz uchylające

Rozporządzenie na nowo uregulowało kwestie związane z prowadzeniem przez OLAF dochodzeń zarówno zewnętrznych jak i wewnętrznych, doprecyzowało kwestie współpracy pomiędzy Komisją, Urzędem a państwami członkowskimi jak również wzmocniło proceduralne gwarancje osób objętych prowadzonym dochodzeniem.

W artykule 1 Rozporządzenia, określającym cele i zadania Urzędu znalazło się stwierdzenie, iż OLAF *"zapewnia państwom członkowskim pomoc ze strony Komisji w organizacji ścisłej i regularnej współpracy między ich właściwymi organami w celu koordynowania ich działań mających na celu ochronę interesów finansowych Unii przed nadużyciami finansowymi"*. Jednocześnie artykuł ten stanowi, że OLAF uczestniczy w opracowywaniu metod zapobiegania nadużyciom finansowym, korupcji i innej działalności naruszającej interesy finansowe Unii, jak również uczestniczy w ich zwalczaniu. Do zadań Urzędu należy także koordynacja wymiany doświadczeń operacyjnych oraz rozwiązań proceduralnych pomiędzy państwami członkowskimi, jak również wspieranie wspólnych działań na rzecz zwalczania nadużyć finansowych.

Rozporządzenie w art. 2 pkt 4 zdefiniowało prowadzone przez OLAF **"dochodzenia administracyjne" jako inspekcje, kontrole lub inne środki podejmowane przez Urząd w celu ochrony interesów finansowych Unii oraz w razie potrzeby - w celu stwierdzenia nieprawidłowego charakteru działalności objętej dochodzeniem**. Ten sam artykuł wyraźnie jednak stanowi, że dochodzenia te nie mają wpływu na uprawnienia właściwych organów państw członkowskich do wszczynania postępowań karnych.²⁷¹

Ważnym elementem Rozporządzenia jest zobowiązanie państw członkowskich do wyznaczenia jednostki koordynującej zwalczanie nadużyć finansowych (AFCOS) upoważnionej do współpracy i wymiany informacji z OLAF-em, w tym także o charakterze operacyjnym (art. 3 ust. 4). W Polsce jednostką koordynującą zwalczanie nadużyć finansowych, we współpracy z OLAF jest funkcjonujący w Ministerstwie Finansów Departament Audytu Środków Publicznych. Zapis ten jest o tyle istotny, że wprowadza wprost obowiązek współpracy i koordynacji działań OLAF i służb krajowych. Obowiązek współpracy powtórzony jest także w art. 325 TFUE. W praktyce współpraca pomiędzy OLAF a służbami polskimi zaangażowanymi w ochronę interesów finansowych UE odbywa się za pośrednictwem Ministerstwa - OLAF

rozporządzenie (WE) nr 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady i rozporządzenie Rady (Euratom) nr 1074/1999, Dz. U. L 248 z 18.9.2013, s.1.

²⁷¹ Zob. J. Roszkowski, E. Górnicz, M. Żurek, Leksykon integracji europejskiej, Warszawa 2003, s. 217

informuje o zamiarze podjęcia wspólnych działań operacyjnych polską AFCOS, tj. Ministerstwo Finansów, które informację o planowanych działaniach, okresie ich trwania oraz inne istotne informacje operacyjne przekazuje podległym jednostkom, które będą zaangażowane we wspólną operację.

Rozporządzenie 883/2013 szczegółowo określiło procedurę prowadzenia dochodzeń zewnętrznych²⁷². W celu ochrony interesów finansowych Unii OLAF może prowadzić kontrole na miejscu oraz inspekcje u podmiotów gospodarczych. Państwa członkowskie zostały zobowiązane do udzielania pracownikom Urzędu wsparcia niezbędnego do skutecznego wykonania ich zadań, określonych w pisemnym upoważnieniu, jak również zapewnienia, aby pracownicy Urzędu mieli dostęp do wszystkich informacji i dokumentów dotyczących sprawy będącej przedmiotem dochodzenia, które są niezbędne do skutecznego i efektywnego przeprowadzenia kontroli na miejscu i inspekcji, na takich samych warunkach, na jakich dostęp ten przysługuje właściwym organom tego państwa członkowskiego oraz zgodnie z prawem krajowym (art. 3 ust. 1).

Zgodnie z art. 3 ust. 5 w trakcie dochodzenia zewnętrznego OLAF jest uprawniony do uzyskania dostępu do wszelkich stosownych informacji (także informacji w bazach danych) związanych ze sprawą będącą przedmiotem dochodzenia, które są w posiadaniu instytucji, organów, urzędów lub agencji.

W ramach prowadzonych dochodzeń wewnętrznych rozporządzenie przyznało OLAF-owi prawo do natychmiastowego i niezapowiedzianego dostępu do wszelkich stosownych informacji, w tym również informacji w bazach danych, będących w posiadaniu instytucji, organów, urzędów i agencji, jak również do ich pomieszczeń (art. 4 ust. 1). OLAF ma prawo kontrolować księgi rachunkowe instytucji, organów, urzędów i agencji, może także sporządzać kopie i uzyskiwać wyciągi z każdego dokumentu lub zawartości każdego nośnika danych będącego w posiadaniu instytucji, organu, urzędu i agencji oraz, w razie potrzeby, zajmować te dokumenty lub dane w celu zapewnienia, aby nie były narażone na zaginięcie. Może także żądać od urzędników, innych pracowników, członków instytucji lub organów, szefów urzędów lub agencji lub członków personelu informacji pisemnych ustnych, w tym także w ramach prowadzonych przesłuchań.

²⁷² G. Stronikowska, op. cit., s. 155 i n.

Wprowadzone rozporządzeniem uprawnienia dochodzeniowe OLAF pozwalają na stwierdzenie, iż istnieją bardzo szczegółowe ramy prawne funkcjonowania Urzędu. Istniejące uregulowania prawne dają OLAF szeroki zakres uprawnień i stwarzają możliwości skutecznego prowadzenia działalności dochodzeniowej jak również współpracy z państwami członkowskimi

Zgodnie z art. 5 Rozporządzenia, dochodzenie może wszcząć Dyrektor Generalny OLAF, jeśli istnieją wystarczające podejrzenia, że miało miejsce nadużycie finansowe, korupcja lub inna nielegalna działalność na szkodę interesów finansowych Unii. Dyrektor wydając decyzję o wszczęciu lub odmowie wszczęcia dochodzenia powinien uwzględnić priorytety polityki dochodzeniowej i roczny plan zarządzania jak również potrzebę efektywnego wykorzystania zasobów urzędu i proporcjonalności stosowanych środków. Dyrektor Generalny podejmuje decyzję o wszczęciu dochodzenia zewnętrznego, działając z własnej inicjatywy lub na wniosek zainteresowanego państwa członkowskiego lub którejkolwiek instytucji, organu, urzędu lub agencji Unii.

W przypadku jeśli Dyrektor Generalny zdecyduje o niewszczygnięciu dochodzenia wewnętrznego, może on niezwłocznie przekazać wszelkie stosowne informacje zainteresowanej instytucji, jak również uzgodnić z tą instytucją odpowiednie środki mające na celu ochronę poufności źródła informacji. Może także zwrócić się o poinformowanie go o podjętych działaniach.

Procedura prowadzenia dochodzeń została określona w art. 7 rozporządzenia. Prowadzeniem dochodzeń kieruje Dyrektor Generalny OLAF, dochodzenia pod jego kierownictwem prowadzone są przez wyznaczonych przez niego pracowników Urzędu. Wszystkie instytucje, organy, urzędy i agencje są zobowiązane do niezwłocznego przekazywania Urzędowi wszelkich informacji dotyczących możliwych przypadków nadużyć finansowych, korupcji oraz innej nielegalnej działalności na szkodę interesów finansowych Unii.²⁷³ Jednocześnie organy państw członkowskich są zobowiązane do przekazania OLAF (na jego wniosek lub z inicjatywy własnej) wszelkie informacje dokumenty dotyczące prowadzonych przez Urząd dochodzeń (art. 8 rozporządzenia). Rozporządzenie w art. 9 nakłada na OLAF obowiązek gromadzenia zarówno dowodów obciążających osoby objęte dochodzeniem jak i dowody na jej korzyść. Całe

²⁷³ Zob. M. Mavrinac, Ramy prawne dotyczące działalności dochodzeniowych OLAF - regulacje i praktyka europejska, w: Instytucje i instrumenty prawne w walce z przestępczością przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej - prawo krajowe i perspektywa europejska, Materiały z Międzynarodowej Konferencji Naukowej, Warszawa 2004, s. 92 i n.

postępowanie dochodzeniowe powinno być prowadzone zgodnie z zasadą domniemania niewinności, w sposób obiektywny i bezstronny.

Upoważnieni pracownicy OLAF mogą w dowolnym momencie przesłuchać świadka lub osobę objętą dochodzeniem. Osoby przesłuchiwane mają prawo do odmowy składania zeznań lub wyjaśnień na swoją niekorzyść. Wezwanie na przesłuchanie powinno być wysłane co najmniej 10 dni roboczych przed jego zaplanowanym terminem. Termin ten może być skrócony za wyraźną zgodą osoby objętej dochodzeniem lub z uzasadnionych powodów wynikających z pilnego charakteru sprawy. W wezwaniu powinien być zawarty wykaz praw przysługujących osobie objętej dochodzeniem. W sytuacji jeśli w toku przesłuchania pojawią się dowody na to, że świadek może stać się osobą objętą dochodzeniem, przesłuchanie powinno zostać zakończone. Świadek powinien być niezwłocznie informowany o swoich prawach jako osoba objęta dochodzeniem. W takiej sytuacji na swój wniosek powinien otrzymać kopię protokołu wszelkich wcześniej przez siebie złożonych oświadczeń. Urząd nie może wykorzystywać przeciwko tej osobie wcześniej przez nią złożonych oświadczeń, jeżeli nie umożliwi jej zgłoszenia uwag do tych oświadczeń.

Gwarancje procesowe wprowadzone w rozporządzeniu należy pozytywnie ocenić z punktu widzenia ewentualnego prowadzenia na późniejszym etapie spraw przed sądami krajowymi. Gwarancje proceduralne zapewnione przesłuchiwanym świadkom, jak również podejrzanym zmniejszają ryzyko podważania materiału zgromadzonego przez OLAF w trakcie prowadzonych dochodzeń, a co za tym idzie przyczyniają się do zwiększenia skuteczności ochrony interesów finansowych Unii.

Rozporządzenie dużo precyzyjniej określa relacje pomiędzy OLAF a Komitetem Nadzoru. Zgodnie z art. 15 rozporządzenia, w celu wzmocnienia niezależności Urzędu we właściwym wykonywaniu kompetencji Komitet Nadzoru regularnie monitoruje wykonywanie przez Urząd jego zadań dochodzeniowych.²⁷⁴ W szczególności Komitet Nadzoru monitoruje rozwój sytuacji w zakresie stosowania gwarancji proceduralnych i czasu trwania dochodzeń na podstawie informacji przekazywanych przez dyrektora generalnego. Komitet Nadzoru przekazuje dyrektorowi generalnemu opinie i zalecenia. Opinie te mogą być wydawane z jego własnej inicjatywy lub na wniosek dyrektora generalnego lub instytucji, organu, urzędu lub agencji, nie ingerując jednak w przebieg dochodzeń będących w toku.

²⁷⁴ Szerzej: Z. Klepacki, *Integracja Europejska: łącznie z uczestnictwem Polski w UE i Konstytucją dla Europy*, Białystok 2005, s. 709 i n.

Rozporządzenie wprowadziło pięcioletnią kadencję członków Komitetu Nadzoru. Kadencja nie może być odnawiana. Decyzja o mianowaniu członków Komitetu Nadzoru zawiera również listę kandydatów rezerwowych, którzy mogą zastąpić członków Komitetu Nadzoru do końca ich kadencji, w przypadku jeśli jeden lub kilku członków złożyło rezygnację, zmarło lub stało się trwale niezdolnymi do pełnienia obowiązków.

Komitet Nadzoru może przedstawiać Parlamentowi Europejskiemu, Radzie, Komisji i Trybunałowi Obrachunkowemu sprawozdania dotyczące wyników dochodzeń prowadzonych przez Urząd oraz działań podejmowanych na podstawie tych wyników. Jest to istotne uprawnienie, które przyczynia się do zwiększenia współpracy pomiędzy poszczególnymi instytucjami, a co za tym idzie zwiększenia efektywności ochrony.

Rozporządzenie w art. 17 określa kompetencje stojącego na czele OLAF Dyrektora Generalnego. Jest on mianowany przez Komisję na okres 7 lat, jego kadencja nie może być odnawiana. Dyrektor w zakresie wszczynania i prowadzenia dochodzeń zewnętrznych i wewnętrznych lub sporządzania raportów w następstwie tych dochodzeń nie zwraca się o instrukcje do żadnego rządu ani instytucji, ani też nie przyjmuje od nich instrukcji. W sytuacji jeśli Dyrektor Generalny uzna, że środek podjęty przez Komisję podważa jego niezależność, powinien niezwłocznie poinformować o tym Komitet Nadzoru. W takiej sytuacji może także wnieść skargę przeciwko Komisji do Trybunału Sprawiedliwości. Dyrektor Generalny zobowiązany jest do regularnego składania Parlamentowi Europejskiemu, Radzie, Komisji i Trybunałowi Obrachunkowemu raportów z dochodzeń przeprowadzonych przez Urząd. Wprowadzone rozporządzeniem gwarancje niezależności Dyrektora Generalnego mają istotne znaczenia z punktu widzenia oceny ram prawnych funkcjonowania OLAF w kontekście ochrony interesów finansowych Unii. Gwarancje niezależności prowadzenia dochodzeń są niezbędnym fundamentem dla skuteczności prowadzonych przez OLAF działań.

Podsumowując rozważania dotyczące uprawnień OLAF należy stwierdzić, że jest on obecnie jedynym organem na szczeblu unijnym, który posiada niezależne uprawnienia dochodzeniowe,²⁷⁵ prowadząc dochodzenia dotyczące nadużyć finansowych, korupcji i innej działalności na szkodę interesów finansowych Unii.²⁷⁶ W

²⁷⁵ Sytuacja ta ulegnie zmianie, wraz z rozpoczęciem działalności przez Prokuraturę Europejską.

²⁷⁶ Art. 1 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) nr 883/2013 z dnia 11 września 2013 r. dotyczącego dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć

efekcie prowadzonych dochodzeń OLAF może wydawać zalecenia o charakterze administracyjnym, finansowym,²⁷⁷ dyscyplinarnym i sądowym.²⁷⁸

O ile ramy prawnie gwarantujące niezależności OLAF należy ocenić pozytywnie, o tyle w praktyce występują nieprawidłowości we współpracy OLAF i Komitet Nadzoru, który ma niewielki wpływ na nadzór nad funkcjonowaniem OLAF. Analiza sprawozdania z działalności Komitetu Nadzoru OLAF za rok 2017 r.²⁷⁹ pozwala na stwierdzenie licznych nieprawidłowości w funkcjonowaniu OLAF. Szczególnie niepokojący jest brak przekazywania przez OLAF informacji umożliwiających Komitetowi pełnienie swoich funkcji. Dotyczy to chociażby nieprzekazania Komitetowi Nadzoru informacji o skargach składanych na pracowników OLAF w związku z naruszeniem praw podstawowych podczas przeprowadzanych kontroli. W 2017 r. Komitet otrzymał jedynie krótkie notatki, iż wpłynęła skarga i była ona bezzasadna. Komitetowi nie udostępniono skarg ani odpowiedzi na skargi udzielonych przez OLAF skarżącym.²⁸⁰ Należy także zwrócić uwagę, iż formułowane przez Komitet Nadzoru wnioski odnoszące się do bieżącej pracy OLAF były niejednokrotnie ignorowane. Dotyczy to m. in. sytuacji przedłużających się dochodzeń. Komitet zwracał uwagę, iż koniecznym jest wprowadzenie czytelnych reguł dotyczących przedłużania prowadzonych postępowań. Zgodnie z art. 7 ust. 8 rozporządzenia 883/2019, "jeżeli dochodzenie nie może zostać zakończone w terminie 12 miesięcy po jego wszczęciu, dyrektor generalny, po upływie tego 12-miesięcznego okresu, a następnie co sześć miesięcy, składa sprawozdanie Komitetowi Nadzoru, wskazując przyczyny i środki naprawcze przewidziane w celu przyspieszenia dochodzenia". Komitet porównując sprawy wykazywane w "sprawozdaniu 12 miesięcznym", a następnie te same sprawy wykazywane w kolejnych sprawozdaniach 18, 24 i 30 miesięcznych zauważył, że bardzo często w kolejnych sprawozdaniach dotyczących tej samej sprawy wykazywano dokładnie te same przyczyny powstania

Finansowych (OLAF) oraz uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady i rozporządzenie Rady (Euratom) nr 1074/1999.

²⁷⁷ Zalecenia te kierowane są do odpowiednich Dyrekcji Generalnych w celu podjęcia działań zmierzających do odzyskania określonej kwoty. Zalecenia te nie są wiążące dla dyrekcji, a mają jedynie na celu pomoc w przygotowaniu wniosków o odzyskanie nieprawidłowo wykorzystanych płatności.

²⁷⁸ Zalecenia o charakterze sądowym są adresowane do organów wymiaru sprawiedliwości w poszczególnych państwach członkowskich. Materiał zebrany podczas dochodzenie prowadzonego przez OLAF ma służyć umożliwieniu rozpoczęcie postępowania przygotowawczego i postawienia zarzutów osobie podejrzewanej przez OALF o popełnienie nadużycia.

²⁷⁹ Sprawozdanie z działalności Komitetu Nadzoru OLAF za rok 2017 r., Dz. Urz. C 389 z 26.10.2018, s. 1.

²⁸⁰ Sprawozdanie z działalności Komitetu Nadzoru OLAF za rok 2017 r. pkt 44-46.

opóźnień jak i te same podejmowane środki naprawcze.²⁸¹ W przypadku 25% przeanalizowanych przez Komitet spraw OLAF nie podał istotnych powodów nie zakończenia dochodzenia przed upływem 12 miesięcy. W ok. 75% Komitet stwierdził, że środki naprawcze mające na celu przyspieszenie dochodzeń nie odpowiadały podanym przez OLAF przyczynom nieukończenia dochodzeń.²⁸²

Innym niepokojącym zjawiskiem, na które zwrócił uwagę Komitet Nadzoru jest rozbieżność pomiędzy priorytetami prowadzonych przez OLAF dochodzeń a tematyką faktycznie prowadzonych dochodzeń. Jako priorytety działań OLAF w ostatnich latach przyjęto następujące obszary:

- sprawy związane z projektami w zakresie transportu i sieci infrastruktury, w szczególności z procedurami zamówień publicznych;
- sprawy dotyczące projektów współfinansowanych przez Europejski Fundusz Społeczny, Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego, Fundusz Spójności, Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz fundusze przedakcesyjne, w których działania państw członkowskich lub krajów kandydujących mogą być niewystarczające;
- sprawy dotyczące projektów obejmujących elementy transgraniczne;
- sprawy wskazujące na możliwe nadużycia reguł pochodzenia lub klasyfikacji taryfowej zarówno w preferencyjnych, jak i niepreferencyjnych systemach handlowych oraz na nadużycia związane z wyceną w celu uniknięcia zapłaty zwykłych należności celnych, w tym środków taryfowych stanowiących część polityki w zakresie ochrony handlu UE;
- sprawy związane z przemysłem tytoniu, alkoholu i leków sfałszowanych do UE oraz z nielegalną produkcją tytoniu;
- sprawy związane z pomocą humanitarną i rozwojową oraz innym rodzajem wsparcia udzielanego migrantom i uchodźcom.²⁸³

Jak zauważył Komitet w sprawozdaniu, jedynie 30% spraw prowadzonych przez OLAF było związanych z obszarami określonymi jako priorytetowe.²⁸⁴ Jest to sytuacja niezrozumiała, biorąc pod uwagę fakt, iż zagadnienia ustalone jako priorytetowe w działalności dochodzeniowej są związane z największym ryzykiem występowania nadużyć. Skupianie się na prowadzeniu innych dochodzeń wpływać może na

²⁸¹ Sprawozdanie z działalności Komitetu Nadzoru OLAF za rok 2017 r., pkt. 60.

²⁸² Sprawozdanie z działalności Komitetu Nadzoru OLAF za rok 2017 r., pkt. 58.

²⁸³ Sprawozdanie z działalności Komitetu Nadzoru OLAF za rok 2017 r., pkt. 68.

²⁸⁴ Sprawozdanie z działalności Komitetu Nadzoru OLAF za rok 2017 r., pkt. 69.

skuteczność w wykrywaniu nadużyć i skutecznym odzyskiwaniu utraconych w wyniku nadużyć środków finansowych.

Analiza funkcjonujących uregulowań prawnych pozwala na postawienie tezy, iż OLAF posiada wystarczające uprawnienia do prowadzenia skutecznych działań zmierzających do ochrony interesów finansowych Unii. Ramy prawne, w których funkcjonuje Urząd zapewniają mu pełną niezależność. Jednocześnie praktyka funkcjonowania Urzędu wymaga podjęcia zdecydowanych działań. Długi czas prowadzenia dochodzeń, na który zwracał uwagę ETO jeszcze w 2005 i 2011 r. uległ wprawdzie skróceniu bezpośrednio po wejściu w życie rozporządzenia 883/2013, jednak w chwili obecnej czas prowadzenia postępowań jest niezadowalający.

Działanie podejmowane przez OLAF prezentowane są w corocznych sprawozdaniach. Już na samym wstępie analizy rocznych sprawozdań OLAF należy zwrócić jednak uwagę, że OLAF publikuje swoje sprawozdania jedynie w języku angielskim, francuskim i niemieckim. Trudno pozytywnie ocenić taki stan rzeczy. W UE 24 języki posiadają status języka urzędowego. W obrębie samej Komisji funkcjonuje Dyrekcja Generalna Tłumaczenia Pisemne, której zadaniem jest dokonywanie oficjalnych tłumaczeń dokumentów unijnych. Informacja o działaniach podejmowanych przez OLAF w celu ochrony interesów finansowych Unii powinny być znane jak najszerszej grupie odbiorców we wszystkich krajach Unii. Publikacja raportów OLAF jedynie w trzech językach znacząco utrudnia dostęp do informacji przez dużą część obywateli zamieszkujących kraje członkowskie. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku oficjalnej witryny internetowej OLAF: <https://ec.europa.eu/anti-fraud>, która umożliwia wybór oficjalnego języka jedynie na głównej stronie serwisu oraz na niektórych podstronach. Większa część zawartości witryny dostępna jest jedynie w języku angielskim, francuskim i niemieckim. Mając na uwadze konieczność równego traktowania wszystkich obywateli Unii, umożliwienia im pełnego dostępu do informacji publicznej oraz istotną rolę informacji w kształtowaniu postaw społecznych, sytuację taką należy uznać za niedopuszczalną. Warto podkreślić, że sprawozdania z działalności Komisji, sprawozdania ETO czy też sprawozdania Komitetu Nadzoru nad OLAF publikowane są we wszystkich językach urzędowych Unii Europejskiej. Biorąc pod uwagę rozmiar budżetu, jakim dysponuje OLAF jak również zadania jednej z Dyrekcji Generalnych Komisji należy postulować o jak najszybszą zmianę praktyki stosowanej przez OLAF poprzez publikację informacji o prowadzonych działaniach we wszystkich oficjalnych językach UE.

W publikowanych rocznych sprawozdaniach z działalności OLAF prezentuje efekty działań podejmowanych w celu ochrony interesów finansowych Unii. Należałoby zaznaczyć, że w kontekście działań podejmowanych przez OLAF trudno jest przeprowadzić ściśle rozgraniczenie pomiędzy działaniami podejmowanymi przez OLAF i podejmowanymi przez Komisję. OLAF jest jedną z jednostek organizacyjnych Komisji, ma od niej pełną niezależność jedynie w zakresie prowadzonych dochodzeń. Wiele inicjatyw podejmowanych przez OLAF prowadzonych jest w ścisłej współpracy i innymi jednostkami organizacyjnym Komisji. Podejmowane przez OLAF działania, w szczególności w zakresie przygotowywania strategii zwalczania działań godzących w interesy finansowe Unii są prezentowane zarówno w rocznych raportach OLAF jak i rocznych sprawozdaniach Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady w zakresie ochrony interesów finansowych Unii. W niniejszej części opracowania przedstawione zostaną jedynie działania podejmowane bezpośrednio przez OLAF, w szczególności prowadzona przez OLAF działalność dochodzeniowa.

Jako główny efekt podejmowanych przez OLAF działań dotyczących wydatków z budżetu Unii, w sprawozdaniach prezentowane są informacje o wydanych przez OLAF w związku z prowadzonymi dochodzeniami rekomendacjach dotyczących odzyskania nieprawidłowo wydatkowanych kwot.²⁸⁵ W odniesieniu do dochodów budżetu Unii OLAF pełni istotną rolę w podejmowanych Wspólnych Operacjach Celnych (JCO od ang. Joint Custom Operations).

Tabela nr 4. Działalność OLAF w latach 2013-2018.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ilość wydanych rekomendacji	353	397	364	346	309	256
Wartość rekomendowana do zwrotu (w mln euro)	403	901	888	631	3 095	371
Ilość rozpoczętych postępowań	287	288	219	219	215	219
Ilość zakończonych postępowań	415	307	304	272	197	167
Przeciętny czas trwania dochodzeń (w miesiącach) - od momentu otrzymania informacji o prawdopodobieństwie wystąpienia nadużycia	28,2	26,9	27,9	25,0	23,6	25,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z działalności OLAF.

²⁸⁵ OLAF prowadząc dochodzenia administracyjne, w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości lub nadużyć w zakresie wydatkowania środków unijnych wydaje rekomendacje zobowiązujące odpowiednie organy do odzyskania nieprawidłowo wydatkowanych kwot. W zależności od obszaru, w którym zostały stwierdzone nadużycia, za odzyskanie nieprawidłowo wydatkowanych kwot odpowiadają odpowiednie organy w państwach członkowskich (w przypadku zarządzania dzielonego) lub odpowiednie Dyrekcje Generalne Komisji.

W Tabeli 4 podane zostały informacje na temat działalności OLAF w poszczególnych latach. Analiza danych pozwala na stwierdzenie, iż rocznie OLAF kończy więcej postępowań niż otwiera. To pozytywna tendencja, która obrazuje zwiększoną aktywność dochodzeniową po 2013 r., w związku z wejściem w życie rozporządzenia 883/2013. Pomimo kończenia większej ilości spraw w stosunku do spraw nowootwieranych czas trwania postępowań w większości przypadków przekracza okres 24 miesięcy.

W 2017 r. znacząco wzrosła wartość rekomendacji odzyskania środków w stosunku do ubiegłych lat. Jak podaje OLAF, jest to efekt podjęcia w latach 2016 i 2017 na szeroką skalę zakrojonych działań dotyczących ochrony granic UE i wymiaru należności celnych.²⁸⁶ Biorąc pod uwagę wysokość środków zarekomendowanych do zwrotu w wyniku działań podejmowanych w obszarze ochrony granic należałoby postulować, aby w kolejnych latach działania podejmowane przez OLAF w zakresie ochrony obszaru celnego UE traktować priorytetowo.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, iż OLAF w sprawozdaniach przedstawia jedynie przeciętny czas trwania postępowań zakończonych (które z wyjątkiem 2017 r. trwały średnio ponad 2 lata). Jak zauważa Komitet Nadzoru nad OLAF, taka publikacja danych ma charakter jedynie statystyczny. Biorąc pod uwagę fakt, iż niektóre z prowadzonych postępowań OLAF trwają 66 miesięcy²⁸⁷, publikowanie danych dotyczących czasu trwania dochodzeń jedynie w ujęciu średniego czasu trwania może zniekształcać rzeczywistość. W sprawozdaniu z działalności OLAF za rok 2017 zamieszczona została informacja dotycząca ilości postępowań, których czas trwania przekracza 20 miesięcy w stosunku do wszystkich prowadzonych w danym roku postępowań. Dane te zawiera Tabela nr 5.

Tabela nr 5. Postępowania trwające powyżej 20 miesięcy w stosunku do wszystkich prowadzonych postępowań

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
37%	41%	38%	22%	30%	30%	22%	20%	22%	22%

Źródło: Sprawozdania z działalności OLAF za rok 2017 i 2018.

²⁸⁶ OLAF Report 2017, s. 35.

²⁸⁷ Sprawozdanie z działalności Komitetu Nadzoru OLAF za rok 2017 r., pkt. 60.

Analizując dane zawarte w tabeli nr 4 należy także zwrócić uwagę, że samo rekomendowanie środków do zwrotu nie jest równoznaczne z ich odzyskaniem, co jest istotne z punktu widzenia oceny efektywności działań podejmowanych przez OLAF. Niejednokrotnie zwracał na to uwagę ETO. Trybunał już w 2005 roku w pkt VII sprawozdania 1/2005 zawarł stwierdzenie, że *"choć procedury sprawozdawcze uległy ostatnio poprawie, informacje bardziej dotyczą liczby rozpoczętych operacji niż faktycznie uzyskanych rezultatów w postaci rzeczywiście odzyskanych zdefraudowanych środków czy sankcji dyscyplinarnych lub karnych nałożonych na osoby, które dopuściły się nadużyć finansowych"*. Podobna uwaga zawarta została w sprawozdaniu Trybunału 2/2011, w pkt V: *"Informacje dotyczące wyników OLAF-u w zakresie działań, potencjalnych i rzeczywistych rezultatów są dostępne w CMS. Jednakże OLAF nie podaje tych informacji w jednym dokumencie, co umożliwiłoby wiarygodne porównanie jego wyników na przestrzeni czasu i w różnych sektorach"*.

W sprawozdaniu specjalnym Europejskiego Trybunału Obrachunkowego 2/2011. Zostały przedstawione dane dotyczące poziomu odzyskiwania środków finansowych związane z wydawanymi przez OLAF rekomendacjami. Przedstawia je Tabela nr 6.

Tabela nr 6. Wartość środków odzyskanych na skutek wydanych przez OLAF rekomendacji

		Kwoty zarekomendowane do odzyskania w wyniku postępowań prowadzonych przez OLAF w okresie 2004-2009 (w mln euro)	Kwoty odzyskane do kwietnia 2010	% odzyskanych kwot w stosunku do wydanych rekomendacji
OGÓŁEM:		1 536,40	318,5	20,73 %
w tym:				
Dochodzenia zewnętrzne	rolnictwo	136,8	5,5	4,02%
	cła	306,6	112,9	36,82%
	Pomoc zewnętrzna	74,9	10,9	14,55%
	Fundusze strukturalne	124,2	46,6	37,52%
	Inne (wydatki bezpośrednie, organy i agencje UE, handel)	13,9	3,8	27,34%
Dochodzenia wewnętrzne		3,0	0,5	16,66%
Koordinacja i wsparcie		877,0	138,3	15,76%

Źródło: Sprawozdanie Europejskiego Trybunału Obrachunkowego 2/2011.

Z analizy zawartych w Tabeli 6 danych wynika, iż do końca 2010 r. udało się odzyskać jedynie niecałe 21% kwot wskazanych przez OLAF do odzyskania w rekomendacjach wydanych w okresie od 2004 do 2009 r., przy czym najmniejszą skuteczność w odzyskiwaniu środków odnotowano w sektorze rolnictwa, gdzie poziom odzyskanych kwot w stosunku do wydanych rekomendacji wyniósł jedynie niecałe 5%. Największy odsetek odzyskanych środków (blisko 40%) wystąpił natomiast w obszarze ceł i funduszy strukturalnych.

Wartość środków odzyskanych w wyniku wydanych przez OLAF rekomendacji w okresie 2004-2009 wyniosła niecałe 320 mln euro. Zestawiając wartość odzyskanych w wyniku wydanych rekomendacji środków można zestawić z budżetem OLAF w analogicznym okresie, który obrazuje Tabela nr 7.

Tabela nr 7. Budżet OLAF w latach 2004-2009

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Personel OLAF	26,7	25,2	32,09	32,62	33,44	34,5
Personel zewnętrzny	5	6,2	2,6	2,98	2,77	2,7
Budżet OLAF (w tym wydatki na personel) w mln euro	42,5	43,2	50,09	52,02	53,27	57,85

Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych raportów z działalności OLAF

W latach 2004-2009 łączny budżet OLAF wyniósł 298,93 mln euro (w roku 2009 OLAF zatrudniał 296 pracowników własnych i 72 osoby personelu zewnętrznego - łącznie 468 osób). Była to kwota nieznacznie niższa od wartości faktycznie odzyskanych w tym okresie środków (318,5 mln euro). Warto zauważyć, iż personel instytucji państw członkowskich był zaangażowany zarówno podczas dochodzeń prowadzonych przez OLAF jak też podczas odzyskiwania rekomendowanych do zwrotu kwot (czas pracy poświęcony na współpracę z urzędnikami OLAF nie został w żaden sposób wyceniony). W tym kontekście wartość odzyskanych środków jest niższa od nakładów ponoszonych na ich odzyskanie.

W latach 2012-2015 OLAF publikował w swoich sprawozdaniach informacje o wysokości środków odzyskanych w danym roku. Wysokość środków odzyskanych w tych latach wynosiła odpowiednio: w 2012 - 94,49 mln euro, 2013 - 117,5 mln euro,²⁸⁸

²⁸⁸ The OLAF Report 2013, s 22.

2014 - 206,5 mln euro,²⁸⁹ 2015 - 187,3 mln euro.²⁹⁰ Wartość odzyskanych środków w danym roku odnosiła się do wszystkich środków odzyskanych w danym roku, niezależnie od tego, kiedy została wydana rekomendacja. Jak podkreśla OLAF w swoich sprawozdaniach, za odzyskanie zarekomendowanych do zwrotu środków odpowiedzialne są odpowiednie organy w państwach członkowskich²⁹¹. W sprawozdaniach z działalności OLAF za lata 2016 i 2017 informacje o faktycznie odzyskanych kwotach nie zostały zamieszczone. Komitet Nadzoru nad OLAF odnotowuje wprawdzie, iż OLAF posiada procedury wewnętrzne monitorowania odzyskiwanych środków finansowych, jak również stwierdza, iż "Dyrektor generalny OLAF ma zasadniczo zamiar zwracać się do adresatów jego zaleceń finansowych o przekazywanie informacji o kwotach przyjętych do odzyskania"²⁹² jednak pomimo tego w sprawozdaniach OLAF nie znalazły się informacje o wysokości odzyskanych kwot. Raporty OLAF odsyłają w tym zakresie do sprawozdań rocznych Komisji dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Trybunału Obrachunkowego na temat zarządzania budżetem UE i jego wyników. Jednakże w sprawozdaniach Komisji nie są publikowane dane odnoszące się do rekomendacji wydawanych przez OLAF. Można znaleźć w nich dane odnoszące się do nałożonych korekt finansowych w stosunku do globalnej wartości płatności, nie dotyczy to jednak rekomendacji OLAF a jedynie nieprawidłowości stwierdzonych podczas kontroli wniosków o płatność wymagających dokonani korekt. Dla przykładu, w sprawozdaniu Komisji dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Trybunału Obrachunkowego na temat zarządzania budżetem UE i jego wyników za 2016 r.²⁹³ na stronie 88 zamieszczona została tabela dotycząca korekt finansowych w 2016 r. Dane przedstawione przez Komisję w tymże sprawozdaniu przedstawia Tabela nr 8. Analizując te dane można stwierdzić, iż w 2016 roku nałożone korekty finansowe wynosiły ok 2,5% w stosunku do globalnej wartości płatności.

²⁸⁹ The OLAF Report 2014, s. 21.

²⁹⁰ The OLAF Report 2015 s. 33.

²⁹¹ The OLAF Report 2015, s. 19.

²⁹² Pkt 62 Sprawozdania z działalności Komitetu Nadzoru nad OLAF za rok 2016, Dz. Urz. C 386 z 25.10.2018, s.1.

²⁹³ COM(2017) 351 final, s. 88.

Tabela nr 8. Korekty finansowe i wysokość środków odzyskanych w 2016 r.

Fundusz	Ogółem płatności z budżetu UE w 2016 r.	Ogółem korekty finansowe i odzyskanie środków potwierdzone w 2016 r.	% płatności z budżetu UE	Ogółem korekty finansowe i odzyskanie środków wykonane w 2016 r.	% płatności z budżetu UE
Rolnictwo:	56 454	2 087	3,7 %	1 948	3,5 %
<i>EFRG</i>	44 084	1 387	3,1 %	1 662	3,8 %
<i>Rozwój obszarów wiejskich</i>	12 370	700	5,7 %	286	2,3 %
Polityka spójności:	37 134	1 204	3,2 %	943	2,5 %
<i>EFRR</i>	21 067	706	3,3 %	623	3,0 %
<i>Fundusz Spójności</i>	7 449	102	1,4 %	1	0,0 %
<i>EFS</i>	8 148	389	4,8 %	235	2,9 %
<i>IFOR/EFR</i>	422	14	3,2 %	17	3,9 %
<i>Sekcja Orientacji EFOGR</i>	48	(5)	(11,0 %)	67	140,1% 1 %
Obszary polityki wewnętrznej	23 165	309	1,3 %	318	1,4 %
Obszary polityki zewnętrznej	10 277	173	1,7 %	175	1,7 %
<i>Administracja</i>	9 325	4	0,0 %	4	0,0 %
OGÓŁEM	136 355*	3 777	2,8 %	3 389	2,5 %

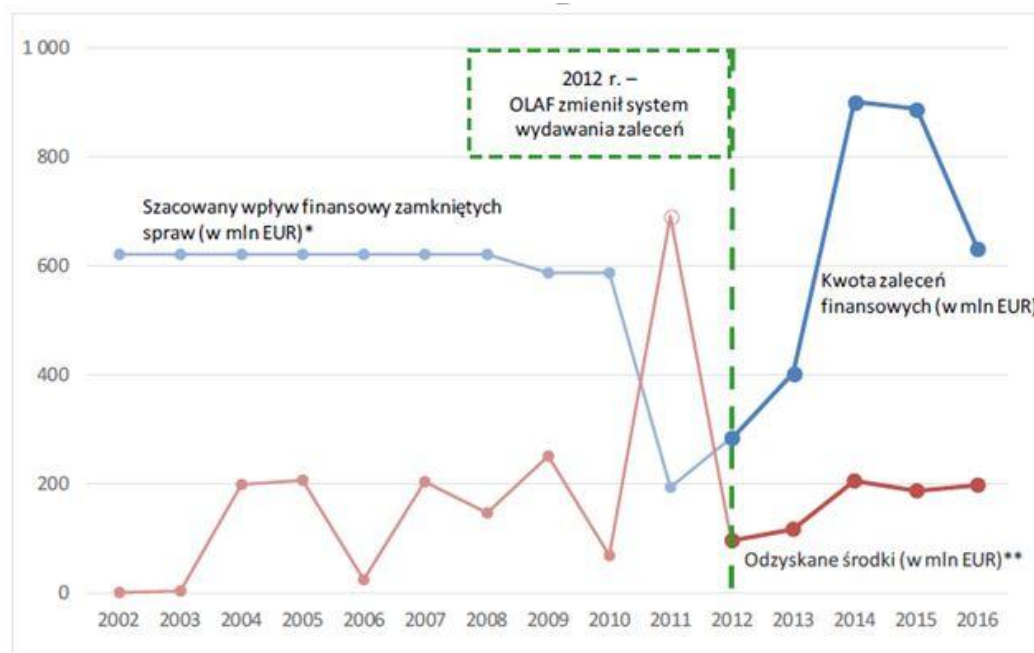
Źródło: Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Trybunału Obrachunkowego - Sprawozdanie roczne na temat zarządzania budżetem UE i jego wyników za 2016 r.

Jak podano w sprawozdaniu, "korekta finansowa jest **potwierdzona**, jak tylko zostanie ona zaakceptowana przez państwo członkowskie lub przyjęta decyzją Komisji. Korektę finansową uznaje się za **wykonaną**, kiedy korekta zostanie zastosowana i ujęta w rozliczeniach Komisji, co oznacza, że transakcja finansowa została zatwierdzona przez właściwego urzędnika zatwierdzającego w następujących przypadkach: odliczenie od kwoty z wniosku o płatność okresową lub płatność salda końcowego, nakaz odzyskania środków lub transakcja umorzenia"²⁹⁴. Podane wartości nie odnoszą się więc bezpośrednio do faktycznego odzyskania, a jedynie uznania jej za wymagającą odzyskania i ujęcia w rozliczeniach Komisji.

Zestawienie kwot, których odzyskanie zlecił OLAF w okresie 2002-2016 oraz kwot, które faktycznie odzyskano przedstawione zostało przez ETO w sprawozdaniu specjalnym 01/2019

²⁹⁴ Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Trybunału Obrachunkowego na temat zarządzania budżetem UE i jego wyników za 2016 r., COM(2017) 351 final, s. 88

Wykres 1. Kwoty, których odzyskanie zalecono, i kwoty faktycznie odzyskane, lata 2002–2016



Źródło: Sprawozdanie Europejskiego Trybunału Obrachunkowego 01/2019

Odnosząc się do danych zawartych w Wykresie 1 należy wyjaśnić, iż wartość rekomendacji wydanych w latach 1999-2008 przyjęta została na podstawie danych podanych przez OLAF w sprawozdaniu za rok 2008, w którym łączną wartość wydanych w tym okresie rekomendacji określono na poziomie 6,2 mln euro. Wartość ta została w równej wysokości podzielona na lata 1999-2008, co dało średni roczną wartość rekomendacji na poziomie ok. 620 mln. Z uwagi na brak danych jako wartość rekomendacji za rok 2008 i 2009 zastosowano średnią kwotę z lat 2002-2011.²⁹⁵

Jak obrazuje to Wykres 1, średnio rocznie odzyskiwane są środki na poziomie ok. 200 mln euro. Rozdźwięk pomiędzy wydawanymi przez OLAF zaleceniami a faktycznie odzyskanymi kwotami jest więc ogromny. Jeśli pod uwagę zostanie wzięta skumulowana wartość wydanych przez OLAF rekomendacji (w okresie 2013 - 2016 to wartość ponad 2 820 mln euro) w stosunku do skumulowanych odzyskanych kwot (w okresie 2013 - 2016 to wartość ponad 760 mln euro), procentowy udział odzyskanych kwot osiągnie jedynie ok 25% wartości kwot zleconych do odzyskania. Wykres nie uwzględnia rekomendacji z 2017 r. na kwotę ponad 3 000 mln euro. W przypadku ich uwzględnienia w powyższych wyliczeniach poziom faktycznie odzyskanych kwot w stosunku do wydanych rekomendacji zmniejszyłby się do ok. 16%.

²⁹⁵ Sprawozdanie Europejskiego Trybunału Obrachunkowego 01/2019, s. 43.

Koszty funkcjonowania Urzędu w okresie 2012-2017 przedstawiają Tabela nr 9. W tabeli ujęte są wydatki od roku 2012, tj. roku poprzedzającego reformę Urzędu. Sprawozdania z działalności OLAF we wcześniejszych latach nie zawierają tak szczegółowego rozbięcia pozycji budżetu

Tabela nr 9. Budżet OLAF w okresie 2012-2018 (w mln EUR).

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
personel	38,5	38,7	38,5	39	40,5	42,1	40,9
infrastruktura	6,3	6,5	7,2	6,5	6,7	6,7	7,0
ICT (teleinformatyka)	5	5	4,3	5,3	5	4,9	4,9
Wynagrodzenia personelu zewnętrznego (pracowników, ekspertów)	2,5	2,6	2,6	2,6	2,6	2,5	2,5
misje	2,6	2,5	2	1,7	1,7	1,4	1,4
Działania zapobiegające nadużyciom	1,2	1,1	1,7	1,7	1,9	1,9	1,9
Szkolenia, spotkania, konferencje	1,3	1,3	0,9	0,9	0,5	0,5	0,5
RAZEM:	57,4	57,7	57,2	57,7	58,9	60	59,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych sprawozdań z działalności OLAF

Zestawiając wydatki Urzędu na przestrzeni ostatnich lat można zaobserwować rokrocznie wzrost wydatków na wynagrodzenia personelu. Wydatki na personel zewnętrzny (wynagrodzenia ekspertów, specjalistów z państw członkowskich) utrzymują się na podobnym poziomie. Tendencja do zwiększania poziomu zatrudnienia występuje w wielu instytucjach. Byłoby wskazane, aby wraz ze wzrostem wydatków na wynagrodzenia personelu wzrastała także sprawność funkcjonowania Urzędu. W tym kontekście za wcześnie jeszcze by ocenić tę tendencję w odniesieniu do znaczącego wzrostu wartości rekomendacji wydanych w 2017 r. Jeśli w kolejnych sprawozdaniach z działalności OLAF przedstawione zostaną informacje o równie znaczącym wzroście faktycznie odzyskanych kwot, będzie to niewątpliwy sukces w zakresie ochrony interesów finansowych UE - sukces zarówno OLAF jaki i państw członkowskich odpowiedzialnych za odzyskanie rekomendowanych kwot.

Działalność dochodzeniowa OLAF w okresie 2013-2017 zaprezentowana została w Tabeli 10.

Tabela nr 10. Działalność dochodzeniowa OLAF

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ilość zweryfikowanych zgłoszeń nt. nieprawidłowości na szkodę UE	1 294	1 417	1 442	1 157	1 111	1 259
Ilość dochodzeń rozpoczętych w danym roku	253	234	219	219	215	219
Ilość zakończonych dochodzeń	415	307	304	272	197	167
Ilość wydanych rekomendacji	353	397	364	346	309	259
Wartość środków zarekomendowanych w wyniku prowadzonych dochodzeń do zwrotu	402,8 mln euro	901 mln euro	888 mln euro	631,1 mln euro	3 035 mln euro	371 mln euro

Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych raportów OLAF

Ilość rozpoczynanych przez Urząd dochodzeń utrzymuje się w ostatnich latach na podobnym poziomie ponad 200 spraw rocznie. Z wyjątkiem lat 2017 i 2018 w każdym roku ilość spraw zakończonych była większa od ilości rozpoczynanych dochodzeń, co należy uznać za pozytywny trend biorąc pod uwagę bardzo długi czas trwania (powyżej 24 miesięcy) dochodzeń prowadzonych przed reformą w 2013 r. Większa ilość kończonych spraw stwarza szansę na dużo sprawniejsze prowadzenie noworozpoczynanych dochodzeń. W roku 2017 Urząd zarekomendował do zwrotu kwotę środków kilkukrotnie wyższą niż w latach ubiegłych. Rekomendacje wydane przez OLAF w 2017 r. przekroczyły kwotę 3 miliardów euro, przy porównywalnej do ubiegłych lat ilości prowadzonych i kończonych spraw. Uwzględniając fakt, iż rekomendacje związane są w dużej mierze z działaniami związanymi z ochroną wspólnego obszaru celnego, należy wysoko ocenić zastosowany przez OLAF sposób selekcji zagadnień kontrolnych, który umożliwił osiągnięcie tak dobrych rezultatów.

Tabela nr 11 obrazuje ilość prowadzonych w ciągu roku spraw w podziale na poszczególne sektory. Obserwując ilość prowadzonych w ciągu roku spraw można zauważyć znaczący spadek w stosunku do roku 2013. Jest to niewątpliwie efekt kończenia wcześniej rozpoczętych spraw, co ma też odzwierciedlenie w spadku średniego okresu trwania postępowań. Największy spadek ilości prowadzonych postępowań zaobserwować można w obszarze funduszy strukturalnych (spadek o ponad połowę - ze 149 do 73) oraz w sektorze rolnym (spadek z 82 do 22 prowadzonych spraw). Spadek prowadzonych spraw z zakresu funduszy strukturalnych może budzić

pewne zdziwienie. To bowiem w zakresie funduszy strukturalnych państwa członkowskie zgłaszają do KE najwięcej przypadków nieprawidłowości i nadużyć. Wydaje się więc wskazanym, aby ten obszar funkcjonowania UE był także w większym zakresie monitorowany w ramach działalności dochodzeniowej OLAF. Trudnym do wyjaśnienia jest także bardzo mała ilość dochodzeń prowadzonych w zakresie przemytu tytoniu i ochrony własności intelektualnej. Być może wynika to z wysokiej skuteczności działań podejmowanych w tym zakresie przez służby celne państw członkowskich oraz zadowalających wyników podejmowanych wspólnych operacji celnych (JCO). Niezależnie od przyczyn należałoby postulować aby OLAF w swoich sprawozdaniach choć w niewielkim zakresie dodał komentarz odnoszący się do struktury prowadzonych dochodzeń.

Tabela nr 11. Ilość prowadzonych przez OLAF dochodzeń w poszczególnych latach.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Fundusze strukturalne	149	111	104	69	73	85
Pomoc zewnętrzna	80	79	66	52	58	44
Wydatki centralne	42	49	58	59	71	82
Cła i Handel	54	56	50	60	44	43
Personel UE	46	43	37	48	64	65
Fundusze rolne	82	60	36	21	22	33
Fundusz Społeczny	0	42	21	19	5	11
Tytoń i podrabiane produkty	15	21	18	8	7	3
Nowe instrumenty finansowe	16	13	8	8	18	48
RAZEM:	484	474	398	344	362	414

Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych sprawozdań OLAF

Skuteczność działań podejmowanych przez OLAF została kompleksowo oceniona przez Trybunał Obrachunkowy w Sprawozdaniu specjalnym 01/2019. Jak podano w pkt. 94 sprawozdania, "w latach 2009–2016 OLAF wydał łącznie 541 zaleceń sądowych. Do tej pory organy państw członkowskich podjęły decyzje w sprawie 308 z tych zaleceń – wydały akty oskarżenia w 137 przypadkach (44,5%), oddaliły natomiast 171 spraw (55,5%)". Warto w tym miejscu zauważyć, że sprawy, w których wydano akty oskarżenia na skutek rekomendacji OLAF stanowią jedynie mały odsetek spraw dotyczących nadużyć, w których państwa członkowskie wydały akty oskarżenia. Dla przykładu, tylko w Polsce w latach 2013-2016 wydanych zostało 446 aktów oskarżenia

w sprawach nadużyć na szkodę środków pochodzących z UE.²⁹⁶ Wśród samych natomiast spraw, w których OLAF zalecił podjęcie środków sądowych, w ponad połowie spraw nie wydano aktu oskarżenia. OLAF analizując ten stan rzeczy jako przyczyny wymieni kilka powodów. W 56 % przypadków oddalenia spraw skierowanych przez OLAF do władz sądowych w latach 2008-2015 oddalenie sprawy nastąpiło z powodu niewystarczającego materiału dowodowego zebranego przez OLAF lub organ krajowy. W 22% przypadków przyczyną oddalenia był fakt, iż działania objęte dochodzeniem OLAF nie stanowiły przestępstwa w systemie prawa krajowego. W 14% przypadków nastąpiło natomiast przedawnienie²⁹⁷. Jak słusznie zauważa Trybunał Obrachunkowy, aby uniknąć przypadków przedawnienia bardzo istotna jest współpraca OLAF z organami krajowymi już na wcześniejszych etapach postępowania²⁹⁸. Sytuacja, w której prokuratorzy krajowi nie mają żadnego kontaktu z OLAF aż do momentu przedstawienia raportu końcowego nie jest sytuacją korzystną. Informowanie krajowych prokuratorów o podejrzeniu popełnienia przestępstwa jeszcze w trakcie prowadzenia dochodzenia przez OLAF umożliwiłoby udzielenie pomocy przez prokuratorów krajowych lub rozpoczęcie przez nich własnego postępowania przygotowawczego w celu uniknięcia przedawnienia przestępstwa²⁹⁹. Należy zgodzić się ze stanowiskiem prezentowanym przez ETO, że sytuacja, w której ponad połowa spraw przekazywanych przez OLAF do sądowych organów krajowych kończy się brakiem wniesienia aktu oskarżenia z powodu braku dowodów na popełnienie przestępstwa lub z powodu przedawnienia, świadczy o uchybieniach w zakresie współpracy OLAF z organami krajowymi.³⁰⁰

Pomimo faktu, iż w wyniku podejmowanych w ostatnich latach działań administracyjnych na rzecz odzyskania nieprawidłowo wykorzystanych środków finansowych udaje się odzyskać poniżej 30% środków zarekomendowanych przez OLAF do zwrotu (co obrazuje Wykres 1), postępowania administracyjne są dużo

²⁹⁶ Na 446 wydanych w Polsce aktów oskarżenia 50 spraw zakończyło się warunkowym umorzeniem postępowania, a więc orzeczeniem stwierdzającym winę oskarżonego. Zob. szerzej sprawozdanie specjalne 01/2019, pkt 95.

²⁹⁷ Dokument zawierający analizę działań następczych państw członkowskich po zaleceniach sądowych OLAF w okresie od stycznia 2008 r. do grudnia 2015 r., s. 1.

²⁹⁸ Sprawozdanie specjalne 01/2019, pkt 97.

²⁹⁹ Sprawozdanie specjalne 01/2019, pkt. 98.

³⁰⁰ Sprawozdanie specjalne 01/2019, pkt. 99.

bardziej skuteczne od stosowanych środków karnych (zabezpieczenie czy konfiskata mienia).³⁰¹

Kolejnym istotnym obszarem działalności OLAF w zakresie ochrony interesów finansowych UE jest prowadzenie wspólnych operacji celnych (JCO, ang. Joint Custom Operations). Współpraca międzynarodowa organów celnych jest istotna nie tylko dla państw członkowskich, ale także dla budżetu Unii, dla którego opłaty celne stanowią ważne źródło dochodu w ramach tradycyjnych zasobów własnych.³⁰² Wspólne operacje celne są skoordynowanymi i ukierunkowanymi działaniami OLAF we współpracy z organami celnymi krajów UE jak również niektórych krajów spoza UE, mającymi na celu zwalczanie przemytu towarów wrażliwych (jak tytoń, alkohol czy substancje psychoaktywne). OLAF zapewnia podczas tych operacji wsparcie w celu prowadzenia skoordynowanych działań, w szczególności poprzez stałą infrastrukturę techniczną, narzędzia informatyczne i komunikacyjne czy też analizę strategiczną i wsparcie administracyjne i finansowe.³⁰³

W roku 2015 OLAF prowadził siedem wspólnych operacji celnych (JCO):³⁰⁴

1. JCO JETSTREAM - wspólna operacja skoordynowana przez francuskie służby celne, której celem było wykrywanie nielegalnego handlu na Oceanie Atlantyckim. Efektem prowadzonych działań było m.in. przejście kilku ton transportowanego drogą morską haszyszu.
2. JCO JUPITER - celem operacji była walka z nielegalnym transportem i handlem towarami wrażliwymi na obszarze Morza Śródziemnego. Koordynatorem operacji były hiszpańskie służby celne.
3. JCO FRANKSTEAD - operacja zorganizowana i prowadzona przez organy celne z Niemiec i Wielkiej Brytanii, której celem była walka z przemytem narkotyków.

³⁰¹ Does crime still pay? Criminal asset recovery within the EU; Survey of statistical information 2010-2014, Europol 2016, Oficjalna strona internetowa Europolu, <https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/does-crime-still-pay>, dostęp w dniu 02-11-2019 r.

³⁰² M. Fryštak, D. Šramková, The Role of Customs Administration in the Globalized World, w: B. Mikołajczyk (red), Free Movement of Goods and Persons Across the Polish – Czech – Slovak Borders: legal differences and similarities, Katowice 2012, s. 281 i n.

³⁰³ zob. szerzej: <https://ec.europa.eu/anti-fraud/policy/joint-customs-operations-jco>, dostęp w dniu: 02-11-2018.

³⁰⁴ Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2015 r. COM(2016) 47, s. 12. W sprawozdaniu OLAF za 2015 r. znalazła się informacja jedynie o trzech prowadzonych operacjach: KCO Sasha, JCO Baltica, JCO Romuluk II - OLAF Report 2015 r., s. 19.

4. JCO SASHA - operacja, której organizatorem i koordynatorem były francuskie organy celne. Celem akcji było zwalczanie przemytu oraz handlu chemicznymi prekursorami narkotyków. W operacji brała udział większość krajów członkowskich. Operacja wspierana była przez służby EUROPOLU. Efektem prowadzonych działań było przejęcie ok. 185 kg nielegalnych substancji.
5. JCO BALTICA - operacja kierowana i koordynowana przez OLAF oraz polskie organy celne. W operacji wzięło udział 6 krajów europejskich (Estonia, Łotwa, Litwa, Polska, Finlandia i Szwecja) oraz EUROPOL. Celem operacji była walka z przemytem papierosów z Federacji Rosyjskiej i Białorusi na teren Unii Europejskiej. W wyniku przeprowadzonych działań służbom celnym udało się przejąć ok. 13 mln nielegalnie przewożonych papierosów.
6. JCO HANSA - operacja zorganizowana przez służby celne Wielkiej Brytanii oraz Europol, której celem była walka z nielegalnym przepływem towarów akcyzowych, w szczególności papierosów. OLAF uczestniczył w operacji oraz zapewniał system bezpiecznej wymiany informacji.
7. JCO ROMOLUK II - operacja zorganizowana przez OLAF oraz rumuńskie organy celne. W operacji brały udział służby celne Rumunii, Mołdawii i Ukrainy, a jej celem była kontrola przesyłek wwożonych do Unii Europejskiej Transportem drogowym i kolejowym. W trakcie operacji przejęto ponad 3,8 mln papierosów oraz ok. 100 litrów alkoholu.

Dane dotyczące efektów przeprowadzanych wspólnych operacji celnych (JCO) zawarte w rocznym sprawozdaniu Komisji oraz rocznym raporcie OLAF za 2015 r. są bardzo lakoniczne. Trudno ocenić, czy wspólne operacje przeprowadzane przy ogromnym zaangażowaniu służb celnych z wielu krajów przynoszą rzeczywiste i wymierne efekty, a przede wszystkim jakie przynoszą efekty w stosunku do zaangażowanych środków finansowych.

W roku 2016 OLAF współorganizował lub wspierał 12 wspólnych operacji celnych, w tym 4 z nich organizowane we współpracy z krajami członkowskimi były przez OLAF finansowane:³⁰⁵

1. JCO MAGNUM - operacja, która była koordynowana przez organy celne Estonii. Jej celem była walka z przemytem wyrobów tytoniowych drogą lądową

³⁰⁵The OLAF Report 2016, s. 24.

z Rosji, Białorusi i Ukrainy. Operacja doprowadziła do przejęcia około 11 mln papierosów.

2. JCO WAREHOUSE III - operacja koordynowana przez służby celne Finlandii, której celem była walka z przemytem towarów akcyzowych, w szczególności olejów mineralnych i paliwa, jak również z unikaniem obowiązków podatkowych. W operację zaangażowane było 26 krajów członkowskich oraz Europol. Efektem operacji było przejęcie kilku tysięcy litrów oleju napędowego (diesel).
3. JCO ORION - operacja koordynowana przez Greckie służby celne, której celem była walka z towarami pochodzącymi spoza UE, wprowadzanymi na rynek europejski z pominięciem opłat celnych i VAT. Operacja była zarządzana przez Stałą Jednostkę Koordynacji Operacyjnej OLAF (ang. OLAF Permanent Operational Coordination Unit), brały w niej udział 23 kraje członkowskie oraz Europol. Operacja pomogła odkryć przypadki niedoszacowania wartości przedmiotów podlegających obowiązkowi celny.
4. JCO WAFERS - operacja koordynowana przez służby celne Królestwa Niderlandów. Jej celem było przeciwdziałanie sprowadzaniu do UE z Chin i Hong Kongu nieoryginalnych części zamiennych oraz innych nieoryginalnych produktów. Operacja prowadzona była we współpracy z Europolem oraz przedstawicielami przemysłu. Prowadzona operacja doprowadziła do przejęcia kilkuset tysięcy nieoryginalnych części zamiennych i innych nieoryginalnych produktów.

Podobnie jak w przypadku wspólnych operacji celnych prowadzonych w 2015 r. tak i w przypadku operacji z 2016 r. w sprawozdaniach Komisji jak i OLAF brakuje informacji o wartości wykrytych nieprawidłowości czy wartości wykrytych nieprawidłowości w stosunku do nakładów poniesionych na ich wykrycie.³⁰⁶

Nieco obszerniejsze informacje o wynikach Wspólnych Operacji Celnych zostały zaprezentowane w sprawozdaniu OLAF za 2017 r., w którym OLAF

³⁰⁶ W danych opublikowanych w raporcie OLAF można znaleźć natomiast informację o ilości papierosów przejętych w związku z prowadzonymi operacjami dotyczącymi przeciwdziałania przemytu. W ramach wspólnych operacji celnych (JCO) przejęto w roku 2013 ok. 68 mln przemycanych papierosów, w roku 2014 - 132 mln, w roku 2015 - 17 mln, a w roku 2016 - 11 mln. (The OLAF Report 2016, s. 25). Uwagę zwraca fakt, że po bardzo efektywnym roku 2014, w kolejnych dwóch latach ilość przejmowanych przemycanych papierosów uległ blisko dziesięciokrotnemu zmniejszeniu. Na podstawie publikowanych sprawozdań trudno jest ocenić, czy spadek wykrywalności przemytu wynika z podejmowanych przez Komisję i OLAF działań w tym zakresie, w tym uszczelnienia granic, czy też może przemytnicy znaleźli inne metody wwozu na teren Unii wyrobów akcyzowych.

współorganizował lub zapewniał wsparcie w 11 Wspólnych Operacjach Celnych. W rocznym sprawozdaniu OLAF za 2017 r. bliżej opisane zostały 4 z nich:

1. JCO RENEGADE - Koordynowana przez OLAF operacja ukierunkowana na handel międzynarodowy podrobionymi samochodowymi częściami zamiennymi. Uczestniczyły w niej wszystkie państwa członkowskie UE, Norwegia, 12 krajów azjatyckich, Interpol i Europol. W operację były także zaangażowane europejskiej porty morskie. Efektem operacji było przejęcie ponad 70 000 podrobione samochodowych części zamiennych, jak również 400 000 innych podrobionych towarów, w tym guma do żucia, zabawki, perfumy, drobny sprzęt AGD. Dodatkowo w ramach operacji skonfiskowano 56 milionów papierosów, oraz 668 kilogramów kokainy. Szacunkowa wartość opłat celnych i akcyzowych należnych od skonfiskowanych towarów określona została na 12 mln euro.
2. JCO MAGNUM II była ukierunkowana na przemyt tytoniu drogą lądową na terytorium UE z krajów trzecich, takich jak Białoruś, Ukraina i Rosja. Operacja była koordynowana przez estońską administrację celną i OLAF z zaangażowaniem czternastu państw członkowskich. Operacja doprowadziła do zajęcia około 20 milionów papierosów.
3. JCO CERBERUS dotyczyła przeciwdziałaniu praniu brudnych pieniędzy. Operacja była koordynowana przez francuską administrację celną i OLAF. W operację zaangażowanych było 27 państw członkowskich oraz Europol. W wyniku operacji zostało przejęte 6,4 mln EUR w gotówce.
4. JCO OCTOPUS II została zorganizowana przez francuską służbę celną we współpracy z OLAF. W opublikowanym raporcie OLAF za 2017 r. nie podane zostały wyniki operacji (w momencie publikacji raportu były one w trakcie szacowania).³⁰⁷

W sprawozdaniu za 2017 r. finansowy wymiar podejmowanych operacji celnych opisany jest bardziej szczegółowo niż w poprzednich latach. Z punktu widzenia oceny podejmowanych działań istotnym byłaby jednak możliwość zapoznania się z efektami działań podejmowanych w pozostały siedmiu operacjach celnych, o których w raporcie rocznym nie znalazła się żadna wzmianka. W sprawozdaniu za rok 2018 r. znalazła się wzmianka o jednej wspólnej operacji celnej - JCO Marco, wspólnej operacji Hansa oraz

³⁰⁷ The OLAF Report 2017, str. 30

operacji wspólnej kontroli granicznej (JBCO - Joint Border Control Operation) Janus. W sprawozdaniu tym znalazła się także informacja o rozpoczęciu działalności Wspólnego Centrum Badawczego (Joint Research Centre), finansowanego w ramach programu Hercules III. Centrum jest wspólnym projektem OLAF i KE, którego celem jest wspieranie i ułatwianie pracy analitycznym służbom celnym z państw członkowskich.³⁰⁸ Inicjatywę tę należy ocenić pozytywnie, i jednocześnie zgodzić się z opinią OLAF, iż współpraca pomiędzy państwami członkowskimi w zakresie wymiany doświadczeń w zwalczaniu przestępstw celnych jest bardzo ważna. Jest to szczególnie istotne z uwagi na znaczący wzrost w ostatnich latach międzynarodowego handlu internetowego oraz związanych z tym sytuacjami zaniżania wartości sprowadzanych towarów, ich błędnym opisem czy błędnie deklarowanym pochodzeniem.

Podsumowując działania podejmowane przez OLAF na rzecz ochrony interesów finansowych Unii pod kątem ich skuteczności należy zwrócić uwagę na kilka istotnych kwestii. Po pierwsze obowiązujące uregulowania prawne przyznają OLAF szerokie kompetencje do prowadzenia dochodzeń zarówno zewnętrznych jak i wewnętrznych, w obrębie samej Komisji. OLAF posiada wystarczające proceduralne gwarancje niezależności umożliwiające skuteczne prowadzenie dochodzeń.

Po drugie, praktyka działalności OLAF była w ostatnich latach krytykowana zarówno przez Europejski Trybunał Obrachunkowy jak i przez Komitet Nadzoru nad OLAF. Jako główne zastrzeżenia wysuwano przede wszystkim zbyt długi czas prowadzenia przez OLAF dochodzeń oraz niską skuteczność realizacji wydawanych przez OLAF rekomendacji (w przypadku formułowania przez OLAF zaleceń finansowych udaje się odzyskać jedynie mniej niż jedną trzecią środków zarekomendowanych do zwrotu). Za realizację rekomendacji wydawanych przez OLAF odpowiadają państwa członkowskie, niemniej na skuteczność ich działania ma wpływ jakość zebranego przez OLAF materiału dowodowego czy też czas, w którym OLAF przekazuje informacje o poczynionych ustaleniach. Długi czas prowadzenia postępowań przyczynia się do przedawnienia czynów związanych z popełnieniem nadużyć. W tym kontekście należy postulować jak najszybszą zmianę uregulowań odnoszących się do OLAF wprowadzając maksymalny okres trwania postępowań.³⁰⁹ W tym kontekście należałoby uwzględnić zalecenie Komitetu Nadzoru nad OLAF, który w odniesieniu do

³⁰⁸ The OLAF Report 2018, s. 22.

³⁰⁹ Zalecenie takie było formułowane przez ETO już w roku 2005, do dnia dzisiejszego nie zostało jednak zrealizowane i pozostaje w dalszym ciągu aktualne. Sprawozdanie specjalne ETO 1/2005, zalecenie 6.

czasu trwania dochodzeń uznał, iż na co najmniej 18 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia obowiązującego w państwach członkowskich OLAF powinien wysłać wstępne sprawozdanie z prowadzonego dochodzenia odpowiednim organom w państwach członkowskich.³¹⁰

Po trzecie, od 2017 r. znacząco zmienił się kontekst prawny funkcjonowania OLAF w związku z powołaniem Prokuratury Europejskiej (EPPO). EPPO będzie odpowiedzialna za ochronę interesów finansowych UE przy użyciu prawa karnego. Jej funkcjonowanie ograniczone będzie jednak do państw, które przystąpiły do jej tworzenia.³¹¹ W związku z tym OLAF będzie miał inne kompetencje w krajach uczestniczących i nieuczestniczących w tworzeniu Prokuratury. W zaistniałej sytuacji konieczne jest podjęcie politycznej decyzji odnośnie formy dalszego funkcjonowania OLAF. Zdaniem autora zmiany w funkcjonowaniu OLAF nie powinny się ograniczać jedynie do ustalenia zasad współpracy z EPPO czy skrócenia czasu prowadzonych przez OLAF dochodzeń. ETO formułując wnioski w sprawozdaniu dotyczącym zwalczania nadużyć finansowych stwierdził, iż należy "ponownie rozważyć rolę i obowiązki OLAF w zakresie zwalczania nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE w kontekście utworzenia EPPO. W szczególności Komisja powinna zaproponować Parlamentowi Europejskiemu i Radzie takie rozwiązania, które pozwolą powierzyć OLAF strategiczną i nadzorczą rolę w unijnych działaniach w zakresie zwalczania nadużyć".³¹² Niewątpliwie przygotowywanie strategii zwalczania nadużyć czy koordynacja działań podejmowanych przez instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych jest istotnym czynnikiem wpływającym na skuteczność podejmowanych działań. Warto jednak zwrócić uwagę, iż od momentu powołania w 1999 r. OLAF jest odpowiedzialny za całokształt działań Komisji związanych ze zwalczaniem nadużyć finansowych na szkodę UE.³¹³ Jak słusznie zauważa ETO, OLAF jest odpowiedzialny za opracowywanie polityki Komisji w zakresie zwalczania nadużyć, nie jest natomiast odpowiedzialny za wdrażanie tych polityk.³¹⁴ Biorąc pod uwagę ilość podmiotów zaangażowanych w ochronę interesów finansowych UE

³¹⁰ Sprawozdanie Komitetu Nadzoru OLAF za rok 2017, pkt. 8

³¹¹ Należy zgodzić się z poglądem prezentowanym przez G. Stronikowską, że nawet w przypadku przystąpienia do tworzenia EPPO wszystkich państw członkowskich, Prokuratura Europejska nie może zastąpić OLAF-u. Zdaniem autorki utworzenie EPPO może wręcz umożliwić lepsze wywiązywanie się przez OLAF z powierzonych zadań, G. Stronikowska, op. cit., s.160.

³¹² Sprawozdanie Specjalne nr 01/2019 "Zwalczanie nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE – konieczne jest podjęcie działań", wniosek IV, s. 7-8.

³¹³ Art. 1 Decyzji Komisji 1999/352/WE EWWIS Euratom z 28-04-1999 r.

³¹⁴ Sprawozdanie Specjalne nr 01/2019, pkt. 55.

zarówno na szczeblu krajowym jak i unijnym sugestia ETO odnośnie powierzenia OLAF kompetencji do koordynacji działań w walce z nadużyciami na szkodę UE wydaje się być w pełni uzasadnione. W kontekście utworzenia EPPO należy jednak podkreślić, że OLAF powinien w dalszym ciągu kontynuować prowadzenia dochodzeń administracyjnych, które powinny być główną formą walki z nadużyciami. To bowiem w wyniku postępowań administracyjnych dochodzi najczęściej do odzyskania nieprawidłowo wydatkowanych środków. Sprawy karne przeciwko sprawcom przestępstw prowadzone przez EPPO powinny być jedynie uzupełnieniem działalności OLAF zmierzającej do ochrony interesów UE.

2.4. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Europejski Trybunał Obrachunkowy

Istniejący obecnie Europejski Trybunał Obrachunkowy został ustanowiony Traktatem z 22 lipca 1975 r.³¹⁵ Traktat połączył dwie funkcjonujące wcześniej instytucje: Komisję Rewizyjną wspólną dla EWG i Euratomu (*The Audit Board of the EEC and Euratom*) oraz Rewidenta Księgowego EWWiS (*The ESCC Auditor*)³¹⁶ tworząc Europejski Trybunał Obrachunkowy - ETO (*European Court of Auditors (ECA)*). Utworzenia takiego urzędu domagał się już 1973 r. Parlament Europejski.³¹⁷ Trybunał rozpoczął swą działalność 18 października 1977 r. w Luksemburgu. Ideą jego powołania była wola utworzenia niezależnego organu, który mógłby kontrolować prawidłowość wykorzystywania środków finansowych przez organy wspólnotowe.³¹⁸

Traktat z Maastricht z 1992 r. wzmocnił pozycję Trybunału zaliczając go do instytucji Unii Europejskiej i stawiając na równi z Komisją, Radą i Parlamentem. Traktat ten nałożył na Trybunał obowiązek wydawania co roku poświadczenia wiarygodności dotyczącego rozliczeń UE oraz legalności i prawidłowości transakcji leżących u ich podstaw.

³¹⁵ Traktat zmieniający niektóre postanowienia finansowe Traktatu ustanawiającego Europejskie Wspólnoty Gospodarcze oraz Traktatu ustanawiającego Jedną Radę i Jedną Komisję Wspólnot Europejskich z dnia 22 lipca 1975 r.

³¹⁶ B. Srebro, op. cit., s. 104.

³¹⁷ J. Ingehlram, *The European Court of Auditors: Current Legal Issues*, CMLRev. 2000, No. 1, s. 129.

³¹⁸ Zob. A. Sylwestrzak, *Trybunał Obrachunkowy*, w: A. Wróbel, J. Łacny, D. Kronobis-Romanowska, *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, Komentarz*, t. III, s. 546.

Traktat z Amsterdamu z 1997 r., który wszedł w życie w 1999 r. potwierdził niezależność Trybunału oraz rozszerzył jego uprawnienia na wszystkie obszary polityki unijnej.³¹⁹ Traktat ten dodatkowo wprowadził możliwość odwoływania się przez Europejski Trybunał Obrachunkowy do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w celu ochrony swoich prerogatyw wobec innych instytucji Unii Europejskiej.

Od 2009 r. podstawy funkcjonowania Trybunału określone są w art. 285-287 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE). Wśród instytucji Unii Europejskiej Trybunał Obrachunkowy pełni funkcję niezależnej instytucji sprawującej zewnętrzną kontrolę nad rachunkami Unii.

Zgodnie z art. 285 TFUE w skład Trybunału Obrachunkowego wchodzi po jednym obywatelu z każdego państwa członkowskiego. Członkowie Trybunału Obrachunkowego są w pełni niezależni w pełnieniu swoich funkcji w ogólnym interesie Unii. Aktualnie Trybunał składa się z 28 członków mianowanych przez Radę na odnawialną sześcioletnią kadencję. Członkowie Trybunału wybierają spośród siebie Prezesa na trzyletnią odnawialną kadencję (art. 286 pkt 2 TFUE).³²⁰ Członkowie Trybunału Obrachunkowego nie mogą podczas pełnienia swych funkcji wykonywać żadnej innej zarobkowej lub niezarobkowej działalności zawodowej (art. 286 pkt 4 TFUE).³²¹

W kontekście ochrony interesów finansowych Unii działalność Trybunału jest bardzo istotna. Zgodnie z art. 287 TFUE do głównych zadań Trybunału Obrachunkowego należy:

- kontrola rachunków wszystkich dochodów i wydatków Unii, jak również wszystkich organów lub jednostek organizacyjnych utworzonych przez Unię, w zakresie przepisów je ustanawiających;
- poświadczenie wiarygodności rachunków, jak również legalności i prawidłowości operacji leżących u ich podstaw. Poświadczenie może zostać uzupełnione przez szczegółowe oceny każdego z głównych obszarów działalności Unii;

³¹⁹ Traktat z Maastricht wprowadził pojęcie trzech filarów Unii: I filar: Wspólnota Europejska (unia gospodarcza), II filar: Wspólna polityka zagraniczna i bezpieczeństwa (unia polityczna), III filar: Współpraca policyjna i sądowa w sprawach karnych (unia policyjno-sądownicza). Traktat amsterdamski rozszerzył zakres uprawnień ETO na II i III filar Unii.

³²⁰ Zob. J. Roszkowski, E. Górnicz, M. Żurek, op. cit., s. 374.

³²¹ Zob. J. Maliszewska-Nienartowicz, System Instytucjonalny i prawny Unii Europejskiej, Toruń 2010, s. 176 i n.

- badanie legalności i prawidłowość dochodów i wydatków oraz kontrola należytego zarządzania finansami;
- sporządzanie rocznych sprawozdań po zamknięciu każdego roku budżetowego;
- przygotowywanie sprawozdań specjalnych w celu przedstawienia uwag Trybunału w kwestiach ważnych z punktu widzenia polityki finansowej Unii;
- wydawanie opinii na żądanie jednej z pozostałych Instytucji Unii;
- informowanie odpowiednich instytucji o przypadkach nieprawidłowości i podejrzeniach nadużyć wykrytych w trakcie kontroli.³²²

Podkreślenia wymaga fakt, iż Trybunał Obrachunkowy nie ma uprawnień sądowniczych, a jego opinie nie są prawnie wiążące.³²³ Biorąc jednak pod uwagę szeroki przekrój zagadnień, którymi zajmuje się Trybunał jego spostrzeżenia mogą w znaczący sposób przyczyniać się do poprawy ochrony interesów finansowych. Działania Trybunału jako zewnętrznego kontrolera finansów UE koncentrują się na sprawozdawczości finansowej zwłaszcza w kontekście wykonania budżetu i realizacji polityk unijnych. Trybunał przeprowadza trzy rodzaje kontroli: kontrole finansowe, kontrole zgodności oraz kontrole wykonania zadań.³²⁴

Kontrole finansowe mają na celu ustalenie, czy sprawozdania finansowe są kompletne i poprawne, oraz sprawdzenie, czy rzetelnie i zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej przedstawiają sytuację finansową oraz przepływy pieniężne w badanym okresie. Kontrole zgodności mają określić, czy zarówno po stronie przychodów i wydatków transakcje przeprowadzane przez UE były wyliczone prawidłowo i zgodnie z właściwymi uregulowaniami prawnymi. Kontrole wykonania zadań mają natomiast na celu określenie, czy środki unijne zostały optymalnie wykorzystane oraz czy wydatkowanie środków pozwoliło na uzyskanie zamierzonego celu.³²⁵

Trybunał Obrachunkowy prowadząc kontrole współpracuje z Najwyższymi Organami Kontrolnymi w krajach członkowskich. W Polsce kontrole Trybunału

³²² S. Mitrowski, Europejski Trybunał Obrachunkowy – organ kontrolny w systemie instytucjonalnym Wspólnot Europejskich, "Studia Europejskie" 2006, Nr 4, s. 107.

³²³ Zob. M. Górka, System instytucjonalny Unii Europejskiej, Warszawa 2010, s. III 69.

³²⁴ "Podręcznik kontroli finansowej i kontroli zgodności", publikacja Europejskiego Trybunału Obrachunkowego.

³²⁵ Zob. także M. Górka, Trybunał Obrachunkowy, w: J. Barcz, M. Górka, A. Wyrozumalska, op.cit. , s. 185.

prowadzone są we współpracy z Najwyższą Izbą Kontroli³²⁶. Kontrole prowadzone są w zgodzie z kodeksem etyki oraz zgodnie z międzynarodowymi standardami kontroli, w szczególności zgodnie z międzynarodowymi standardami najwyższych organów kontroli (ISSAI) wydanymi przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI).

W celu wydania poświadczenia wiarygodności, określanego często jako DAS (franc. *declaration d'assurance*) Trybunał prowadzi głównie kontrole finansowe i kontrole zgodności. Kontrole te skupiają się głównie na wiarygodności rozliczeń oraz prawidłowości transakcji, na których oparte zostały rozliczenia.³²⁷ Podczas kontroli badana są losowo wybrane próby transakcji oraz systemy kontroli i nadzoru obowiązujące w kontrolowanych instytucjach. Aby szczegółowo ocenić wszystkie obszary budżetu Unii kontrole prowadzone są we wszystkich państwach członkowskich i w odniesieniu do wszystkich kategorii wydatków. Ustalenia kontroli przedstawiane są w rocznych sprawozdaniach Trybunału.

Kontrole wykonania zadań prowadzone przez Trybunał mają na celu ocenę jakości dochodów i wydatków UE oraz ocenę na ile prawidłowo stosowane są zasady należytego zarządzania finansami.³²⁸ W ramach tych kontroli badane są systemy zarządzania i procedury stosowane w instytucjach zarządzających funduszami oraz poszczególnymi programami UE. Kontrole mają na celu ocenę, czy fundusze unijne są wydatkowane gospodarnie, w sposób wydajny, oszczędny i skuteczny. Wyniki kontroli wykonania zadań publikowane są przez Trybunał w sprawozdaniach specjalnych. Zakres tematyczny kontroli jest bardzo szeroki, obejmując zarządzania finansami publicznymi, kwestie związane ze wzrostem gospodarczym, zatrudnieniem czy ochroną środowiska. Wyniki tych kontroli mogą stanowić podstawę do podejmowania stosownych działań zmierzających do ochrony interesu finansowego Unii.

Kontrole prowadzone przez Trybunał planowane są zarówno w perspektywie rocznej jak i wieloletniej. Aktualnie cele strategiczne Trybunału określone zostały w Strategii Europejskiego Trybunału Obrachunkowego na lata 2018-2020.³²⁹ Należy podkreślić, że strategia ETO na lata 2018-2020 jest bardzo nowatorska w stosunku do

³²⁶ Kontrole ETO w Polsce, oficjalna strona internetowa NIK, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/kontrole-eto-w-polsce.html>, publikacja z dn. 8-11-2010, dostęp w dniu 03-04-2019 r.

³²⁷ J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych Unii...*, s. 286.

³²⁸ A. Sylwestrzak, *Trybunał Obrachunkowy i Europejski Trybunał Obrachunkowy w Unii Europejskiej*, Gdańskie Studia Prawnicze, 2005, t. XIV s. 19; B. Laffan, *op. cit.*, s. 79.

³²⁹ "Budowanie zaufania na gruncie niezależnej kontroli. Strategia Europejskiego Trybunału Obrachunkowego na lata 2018-2020", s. 6, <https://www.eca.europa.eu/pl/Pages/Strategy.aspx>.

dotychczasowej działalności Trybunału i istotnie zmienia podejście do wykonywanej działalności kontrolnej³³⁰. Do roku 2018 działalność ETO sprowadzała się przede wszystkim do sprawdzania rozliczalności prowadzonych przez Unię rozrachunków. Strategia na lata 2013-2017 cel działalności Trybunału określała jako maksymalizację wkładu ETO w rozliczalność publiczną UE.³³¹ Priorytety, które miały służyć osiągnięciu tego celu określone były jako:

- koncentrowanie produktów działalności ETO na poprawie rozliczalności UE;
- współpraca w celu podniesienia wkładu ETO w rozliczalność UE;
- dalszy rozwój ETO jako profesjonalnej instytucji kontrolnej;
- jak najlepsze wykorzystywanie wiedzy, umiejętności i doświadczenia ETO;
- wykazywanie wyników i rozliczalności ETO.

Jak pokazuje powyższe wyliczenie, formułując cele na lata 2013-2017 Trybunał skupiał się prawie wyłącznie na ocenie rozliczalności wydatków.

Strategia określona przez Trybunał na lata 2018- 2020 zawiera zupełnie inną wizję kierunków działań ETO. Kontrole realizowane przez ETO mają w świetle tej strategii skupiać się nie tylko na prawidłowości ponoszonych przez Unię wydatków, ale obejmować znacząco szersze spojrzenie - mają pokazywać wartość dodaną podejmowanych przez Unię działań. Jako wartość dodana w publikacjach Trybunału określone są kwestie faktycznego oddziaływania podejmowanych działań na obywateli oraz uzyskiwania zamierzonych celów. Należy pozytywnie ocenić tę zmianę, umożliwi ona bowiem pełniejsze wykorzystanie potencjału oraz dotychczasowego doświadczenia ETO.

Jako strategiczne cele Trybunału na lata 2018-2020 określone zostały:³³²

- zapewnienie większej wartości dodanej poświadczenia wiarygodności w kontekście bieżącego zarządzania finansami UE;
- położenie większego nacisku na aspekty wykonania zadań w ramach działań podejmowanych przez UE;

³³⁰ Szerzej: M. Postuła, *Polityka społeczno-gospodarcza w UE. Finanse na poziomie krajowym, europejskim i globalnym*, Warszawa 2019, s. 133 i n.

³³¹ "Europejski Trybunał Obrachunkowy. Strategia na lata 2013-2017" s. 5, <https://www.eca.europa.eu/pl/Pages/Strategy.aspx>.

³³² Budowanie zaufania na gruncie niezależnej kontroli. Strategia Europejskiego Trybunału Obrachunkowego na lata 2018-2020, s. 6, <https://www.eca.europa.eu/pl/Pages/Strategy.aspx>, dostęp w dniu: 21-12-2018 r.

- zapewnianie różnym kręgom odbiorców jasnych informacji na temat wyników prac Trybunału;
- ukierunkowanie organizacji pracy na produkty.

W Strategii Trybunału Obrachunkowego na lata 2018-2020 szczególny nacisk został położony na inne niż dotychczas aspekty. Przede wszystkim zamierzeniem Trybunału jest aby jego prace nie ograniczały się jedynie do stwierdzenia, czy fundusze Unijne były wydawane zgodnie z obowiązującymi przepisami, ale odpowiadały na pytanie, czy wydatkowanie unijnych środków spełniło zakładane cele i osiągnęło zamierzone rezultaty. Przyjęta przez Trybunał strategia zakłada bardziej precyzyjną ocenę wartości dodanej działań podejmowanych przez Unię. Trybunał w strategii zauważa konieczność szerokiego oglądu działań prowadzonych przez UE. Działania podejmowane przez Unię są niejednokrotnie realizowane równolegle na szczeblu lokalnym, regionalnym i krajowym, jak również w ramach polityk pozostających ze sobą w ścisłych relacjach. W tym kontekście kontrola rzeczywistych efektów osiągniętych przy wykorzystaniu środków unijnych wymaga wielopłaszczyznowego podejścia, co Trybunał zamierza wdrożyć w podejmowanych przez siebie działaniach. Trybunał zamierza w większym zakresie upowszechnić dobre praktyki dotyczące efektów osiągniętych dzięki funduszom unijnym, tak aby efekty osiągnięte lokalnie w niektórych krajach mogły być wzorem do wykorzystania w innych regionach czy na gruncie innych realizowanych polityk.

Warte podkreślenia jest także ukierunkowanie pracy ETO na produkty. Jako swoje główne produkty Trybunał określa sprawozdania roczne, sprawozdania specjalne, publikacje przekrojowe, opinie oraz specjalne sprawozdania roczne.³³³ Wszystkie te publikowane przez Trybunał dokumenty mają w większym niż dotychczas stopniu przyczynić się do zapewnienia wszystkim osobom i instytucjom zaangażowanym we wdrażanie polityk unijnych jak również obywatelom Unii lepszego dostępu do informacji na temat budżetu Unii oraz obszarów jej polityki. Publikując swoje sprawozdania Trybunał stawia sobie za cel wyjaśnienie, co zostało osiągnięte dzięki podejmowanym przez Unię działaniom, oraz jakie działania należy podjąć, w celu sprostania pojawiającym się wyzwaniom. Zmiany w strategicznym podejściu do działań Trybunału Obrachunkowego ocenić należy bardzo pozytywnie. Doświadczenia

³³³ Budowanie zaufania na gruncie niezależnej kontroli – Strategia Europejskiego Trybunału Obrachunkowego na lata 2018-2020, s. 5.

Trybunału zdobyte podczas ponad 40 letniej działalności powinny być wykorzystane do szerszego spojrzenia na działalność Unii, niż tylko badanie wiarygodności zapisów księgowych oraz ocena wydatków w świetle zgodności z obowiązującymi przepisami. Nowe, szersze spojrzenie na problematykę wydatkowania środków unijnych w kontekście realizacji zakładanych celów w znaczącym stopniu może przyczynić się do poprawy zarządzania finansami Unii.

Formułując cele strategiczne na lata 2018-2020 Trybunał zwrócił uwagę na dwa elementy szczególnie istotne w kontekście ochrony interesu finansowego Unii.³³⁴

Po pierwsze Trybunał zauważył problem z wdrażaniem zaleceń formułowanych w jego sprawozdaniach. Pomimo określania zaleceń bardzo często nie są one w wystarczającym stopniu wdrażane przez kontrolowane jednostki. Trybunał zamierza zadbać o to, aby zalecać usuwanie niedociągnięć i nieprawidłowości w sposób racjonalny, nie pociągający za sobą niewspółmiernych kosztów, ale jednocześnie w przypadku wystąpienia takiej konieczności - postulując zmiany obowiązujących uregulowań prawnych.

Po drugie, Trybunał podkreślił w strategii, iż jego działania przyczyniają się do ochrony interesów finansowych Unii, w szczególności w zakresie wykrywania nadużyć finansowych. Z uwagi na rangę tego zagadnienia Trybunał postawił sobie za cel w latach 2018-2020 dokonanie przeglądu działań UE skierowanych przeciwdziałaniu korupcji i nadużyciom finansowym, jak również dokonanie oceny jakości systemów wykrywania i zapobiegania tymże nadużyciom i korupcji obowiązujących w organach unijnych, w szczególności w Komisji Europejskiej i OLAF.³³⁵

Warto zwrócić uwagę, że problematyka ochrony interesów finansowych UE zajmowała istotnie miejsce w działalności Trybunału także we wcześniejszych latach. Najważniejsze wnioski i zalecenia formułowane przez ETO w publikowanych opiniach³³⁶ i sprawozdaniach specjalnych³³⁷ prezentowane są w niniejszej pracy przy

³³⁴ Ibidem, s. 7.

³³⁵ Jednymi z pierwszych efektów tak ustalonych priorytetów była publikacja w 2018 r. opinii nr 8/2018 (przedstawionej na mocy art. 325 ust. 4 TFUE) w sprawie wniosku Komisji z dnia 23 maja 2018 r. dotyczącego zmiany rozporządzenia (UE, Euratom) nr 883/2013 dotyczącego OLAF w odniesieniu do współpracy z Prokuraturą Europejską i skuteczności dochodzeń prowadzonych przez OLAF (Dz.Urz. UE C 42 z 1.2.2019 r., s. 1) oraz publikacja na początku 2019 r. Sprawozdania Specjalnego nr 01/2019 "Zwalczanie nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE – konieczne jest podjęcie działań".

³³⁶ Opinia nr 8/2005 dotycząca wniosku w sprawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczącego wzajemnej pomocy administracyjnej w celu ochrony interesów finansowych Wspólnoty przez nadużyciami i wszelkimi innymi działaniami niezgodnymi z prawem (przedstawiona na mocy art. 280 ust. 4 Traktatu WE), Dz.U. C 313 z 9.12.2005, s. 1;

okazji analizy poszczególnych instytucji zaangażowanych w ochronę interesów finansowych UE. W tym miejscu natomiast należałoby poddać bliższej analizie dane publikowane w rocznych sprawozdaniach Trybunału z wykonania budżetu Unii Europejskiej. Podobnie jak we wcześniejszych rozważaniach, zakres czasowy analizy sprawozdań obejmować będzie lata 2013-2017.³³⁸

Roczne sprawozdania z wykonania budżetu przedstawiane przez Trybunał Obrachunkowy Parlamentowi Europejskiemu i Radzie mają na celu poświadczenie wiarygodności rozliczeń oraz legalności i prawidłowości transakcji leżących u podstaw skonsolidowanego sprawozdania finansowego Unii Europejskiej. Poświadczenie wiarygodności następuje na podstawie przeprowadzanych przez Trybunał Obrachunkowy kontroli. Trybunał na mocy art. 287 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej bada skonsolidowane sprawozdanie finansowe Unii Europejskiej składające się ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz ze zagregowanego sprawozdania z wykonania budżetu za rok budżetowy.

Na skonsolidowane sprawozdanie finansowe składają się bilans, sprawozdanie z finansowych wyników działalności, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w aktywach netto oraz podsumowanie istotnych zasad rachunkowości i inne

Opinia nr 7/2006 na temat wniosku w sprawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 1073/1999 dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF) (*przedstawiona na mocy art. 280 ust. 4, WE*), Dz.U. C 8 z 12.1.2007, s. 1;

Opinia nr 6/2011 (*przedstawiona na mocy art. 325 TFUE*) dotycząca zmienionego wniosku w sprawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 1073/1999 dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF) i uchylającego rozporządzenie (Euratom) nr 1074/1999, Dz.U. C 254 z 30.8.2011, s. 1;

Opinia nr 8/2012 w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie zwalczania nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii za pośrednictwem prawa karnego (*przedstawiona na mocy art. 325 TFUE*), Dz.U. C 383 z 12.12.2012, s. 1;

Opinia nr 6/2014 (*przedstawiona na mocy art. 325 TFUE*) dotycząca wniosku w sprawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającego rozporządzenie (UE, Euratom) nr 883/2013 w odniesieniu do powołania kontrolera gwarancji proceduralnych, Dz.U. C 419 z 21.11.2014, s. 1;

Opinia nr 1/2016 (*przedstawiona na mocy art. 325 TFUE*) w sprawie wniosku dotyczącego rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającego rozporządzenie (UE, Euratom) nr 883/2013 w odniesieniu do sekretariatu Komitetu Nadzoru Europejskiego Urzędu ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF), Dz.U. C 150 z 27.4.2016, s. 1;

³³⁷ Sprawozdanie specjalne nr 1/2005 dotyczące zarządzania Europejskim Urzędem ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF) wraz z odpowiedziami Komisji (*przedstawione na mocy art. 248 ust. 4 akapit drugi Traktatu WE*), Dz.U. C 202 z 18.8.2005, s. 1;

Sprawozdanie specjalne nr 2/2011 pt. „Działania następcze związane ze sprawozdaniem specjalnym nr 1/2005 dotyczącym zarządzania Europejskim Urzędem ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych”;

Sprawozdanie specjalne nr 24/2015 pt. „Zwalczanie wewnątrzspółnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania” (*przedstawione na mocy art. 287 ust. 4 akapit drugi TFUE*).

³³⁸ Wybór roku 2013 jako pierwszego poddanego analizie wynika z dwóch przesłanek. Z jednej strony rok ten był ostatnim rokiem funkcjonowania perspektywy finansowej 2007-2013, z drugiej zaś istotnym czynnikiem była dokonana w tym roku reforma funkcjonowania OLAF.

informacje dodatkowe. Zagregowane sprawozdanie z wykonania budżetu składa się natomiast ze zregregowanego sprawozdania z wykonania budżetu i informacji dodatkowych.

Trybunał przeprowadza kontrolę zgodnie z wydanymi przez IFAC Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej i kodeksem etyki oraz z Międzynarodowymi Standardami Najwyższych Organów Kontroli wydanymi przez INTOSAI (ISSAI). Na podstawie powyższych standardów Trybunał obowiązany jest zaplanować i przeprowadzić kontrole w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że leżące u podstaw przygotowania sprawozdania transakcje są legalne i prawidłowe, a skonsolidowane sprawozdanie finansowe Unii Europejskiej nie zawiera istotnych błędów i zniekształceń.

Poza poświadczeniem wiarygodności rozliczeń sprawozdania Trybunału zawierają wnioski i zalecenia w odniesieniu do wszystkich obszarów podlegających kontroli. Publikowane sprawozdania zawierają odpowiedzi Komisji na wnioski i zalecenia Trybunału. Komisja ponosi bowiem ostateczną odpowiedzialność za legalność i prawidłowość transakcji leżących u podstaw rozliczeń Unii Europejskiej (art. 317 TFUE). Realizowane przez Trybunał poświadczenie wiarygodności rozliczeń oraz legalności i prawidłowości transakcji leżących u jej podstaw w odniesieniu do dochodów, zobowiązań i płatności spełnia istotną rolę w kontekście ochrony interesów finansowych UE. Z jednej bowiem strony umożliwia ocenę podejmowanych bieżących działań, z drugiej zaś strony stanowi element kontroli działalności Komisji w zakresie ochrony interesów finansowych UE.

W analizowanym przedziale czasowym (lata 2013-2018) Trybunał nie wnosił zastrzeżeń do wiarygodności obliczeń. We wszystkich latach opinia Trybunału była pozytywna, stanowiąc iż *"sprawozdanie finansowe Unii Europejskiej za rok zakończony w dniu 31 grudnia (...) przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach sytuację finansową Unii na dzień 31 grudnia (...) oraz wyniki transakcji, przepływy pieniężne i zmiany w aktywach netto za zakończony w tym dniu rok budżetowy"*.

Oдноśnie legalności i prawidłowości transakcji leżących u podstaw rozliczeń Trybunał formułował jednak zastrzeżenia wydając w roku 2013, 2014 i 2015 opinię negatywną.³³⁹ W latach 2016 i 2017 Trybunał wydał w tym zakresie opinie pozytywne z zastrzeżeniem.³⁴⁰

³³⁹ W sprawozdaniu za 2013 r. opinia negatywna na temat legalności i prawidłowości płatności leżących u podstaw rozliczeń brzmiała: *"We wszystkich grupach polityk obejmujących wydatki operacyjne wystąpił*

Tabela nr 12. Udział poszczególnych kategorii błędów w ogólnie szacowanym poziomie błędu

	2013	2014	2015	2016	2017
Koszty niekwalifikowalne ujęte w zestawieniach poniesionych wydatków	39%	41%	42%	41%	61%
Nieprawidłowo zadeklarowane powierzchnie użytkowników rolnych	14%	20%	19%	17%	----
Niekwalifikowalne projekty, działania lub beneficjenci	22%	5%	16%	17%	32%
Poważne błędy dotyczące zamówień publicznych	21%	27%	11%	15%	1%
Błędy popełnione przez Komisję i instytucje pośredniczące	----	5%	7%	6%	2%
Inne błędy	4%	2%	5%	4%	4%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań Trybunału Obrachunkowego

Wśród błędów wykrytych podczas kontroli prowadzonych przez Trybunał, a będących podstawą wydania negatywnych opinii przeważały błędy kwalifikowalności w wydatkach dotyczących zwrotu kosztów. Były to głównie niekwalifikowalne koszty uwzględniane we wnioskach o płatność, ale też niekwalifikowalni beneficjenci,

istotny poziom błędu. Według szacunków Trybunału najbardziej prawdopodobny poziom błędu w zakresie płatności za zrealizowane wydatki leżących u podstaw rozliczeń wynosi 4,7 %. Zbadane systemy nadzoru i kontroli były częściowo skuteczne pod względem zapewniania legalności i prawidłowości płatności leżących u podstaw rozliczeń" (Sprawozdanie roczne Trybunału Obrachunkowego dotyczące wykonania budżetu za rok budżetowy 2013 wraz z odpowiedziami instytucji, Dz. Urz. UE C 398 z 12.11.2014, s. 11). Trybunał wydając negatywne opinie na temat legalności i prawidłowości płatności leżących u podstaw rozliczeń za rok 2014 poziom błędu określił na poziomie 4,4%, a w roku 2015 - 3,8%, w obu przypadkach stwierdzając, że "w opinii Trybunału, ze względu na wagę kwestii opisanych w uzasadnieniu wydania negatywnej opinii na temat legalności i prawidłowości płatności leżących u podstaw rozliczeń, w płatnościach leżących u podstaw rozliczeń za rok zakończony w dniu 31 grudnia (...) występuje istotny poziom błędu". Szerzej: Sprawozdanie roczne Trybunału Obrachunkowego dotyczące wykonania budżetu za rok budżetowy 2014 wraz z odpowiedziami instytucji (Dz. Urz. UE C 373 z 10.11.2015, s. 11); Sprawozdanie roczne Trybunału Obrachunkowego dotyczące wykonania budżetu za rok budżetowy 2015 wraz z odpowiedziami instytucji (Dz. Urz. UE C 375 z 13.10.2016, s. 13).

³⁴⁰ *Jak czytamy w sprawozdaniu Trybunału, "W wydatkach za 2016 r. obejmujących wydatki dokonane na zasadzie zwrotu kosztów występuje istotny poziom błędu. Szacowany przez Trybunał poziom błędu w płatnościach dokonanych na zasadzie zwrotu kosztów wynosi 4,8 %. Ogólny szacowany poziom błędu (3,1 %) w dalszym ciągu przekracza przyjęty przez Trybunał próg istotności, nie ma jednak charakteru rozległego. W płatnościach opartych na uprawnieniach nie występuje istotny poziom błędu. Ogólny wniosek Trybunału jest poparty dokonaną przez Komisję analizą kwot obarczonych ryzykiem przedstawioną w rocznym sprawozdaniu z zarządzania i wyników dotyczącym budżetu UE (...) W opinii Trybunału, z wyjątkiem implikacji kwestii poruszonych w punkcie zawierającym uzasadnienie wydania opinii z zastrzeżeniem na temat legalności i prawidłowości płatności leżących u podstaw rozliczeń, płatności leżące u podstaw rozliczeń za rok zakończony w dniu 31 grudnia 2016 r. są legalne i prawidłowe we wszystkich istotnych aspektach", Sprawozdanie roczne Trybunału Obrachunkowego dotyczące wykonania budżetu za rok budżetowy 2016 wraz z odpowiedziami instytucji, Dz. U. C 322 z 28.9.2017, s. 13. Odpowiednio w roku 2017 poziom błędu w płatnościach został przez Trybunał określony na poziomie 3,7 %, przy ogólnym szacowanym poziomie błędu na poziomie 2,4%, Sprawozdanie roczne Trybunału Obrachunkowego dotyczące wykonania budżetu za rok budżetowy 2017 wraz z odpowiedziami instytucji, Dz. Urz. UE C 357 z 4.10.2017, s. 13.*

działania czy projekty.³⁴¹ Trybunał w swoich kontrolach stwierdzał także poważne naruszenia przepisów dotyczących zamówień publicznych. W poszczególnych latach udział poszczególnych błędów w ich łącznej liczbie ulegał zmianom, co obrazuje Tabela nr 12.

W analizowanym okresie we wszystkich latach największy procentowo udział błędów stanowiły koszty niekwalifikowane ujęte w zestawieniach poniesionych wydatków. Do roku 2016 stanowiły one ponad 40% wszystkich stwierdzonych błędów, w roku 2017 stanowiąc ponad 60%. Wzrost zauważalny w 2017 roku należy wiązać przede wszystkim z faktem zmiany prezentacji danych statystycznych. We wcześniejszych latach jako odrębna pozycja wykazywane były nieprawidłowo zadeklarowane powierzchnie użytków rolnych, które stanowiły ok 20% stwierdzanych nieprawidłowości. Kategoria ta nie została wyodrębniona w roku 2017, w związku z czym wzrósł procentowy udział niekwalifikowalnych kosztów, do której to kategorii w dużej mierze zaliczone zostały nieprawidłowości związane z deklarowanymi powierzchniami gruntów. Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE informacje te są o tyle istotne, że wskazują obszary największego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. Obszary te powinny podlegać ocenie przez instytucje zarządzające poszczególnymi programami operacyjnymi oraz powinny być uwzględniane na etapie planowania kontroli.

W roku 2013 w sprawozdaniu Trybunału zabrakło odrębnej informacji o błędach popełnionych przez Komisję - błędy te zostały zakwalifikowane do pozycji inne błędy. Wśród innych błędów w latach 2014-2017 przeważają płatności, co do których nie przedstawiono dokumentacji poświadczającej. W roku 2017 Trybunał wykazał w jednej pozycji "koszty niekwalifikowalne" zarówno koszty niekwalifikowane jak i błędy wynikające z nieprzestrzegania zobowiązań rolno-środowiskowo-klimatycznych, w tym także nieprawidłowo wykazywane powierzchnie gruntów deklarowane przez rolników.

W przypadku stwierdzenia podczas kontroli przeprowadzonej przez Trybunał Obrachunkowy prawdopodobieństwa popełnienia nadużycia finansowego, Trybunał przekazuje informacje o tym fakcie do OLAF w celu dalszej analizy i ewentualnego wszczęcia dochodzenia. Ilość zgłoszonych przez Trybunał Obrachunkowy przypadków podejrzenia popełnienia nadużycia finansowego przedstawia Tabela nr 13.

³⁴¹ Sprawozdanie roczne (...) za rok 2013 - s. 25; Sprawozdanie roczne (...) za rok 2014, s. 25; Sprawozdanie roczne (...) za rok 2015, s. 25; Sprawozdanie roczne (...) za rok 2016, s. 27; Sprawozdanie roczne (...) za rok 2017, s. 32

Tabela nr 13 - Liczba zgłoszonych przez Trybunał Obrachunkowy przypadków podejrzenia popełnienia nadużycia finansowego w latach 2013-2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ilość zgłoszonych przez Trybunał Obrachunkowy przypadków podejrzeń nadużycia finansowego stwierdzonych podczas prac kontrolnych	14	22	27	11	13	9
Ilość zgłoszonych przez Trybunał Obrachunkowy przypadków podejrzeń nadużycia finansowego wykrytych na podstawie informacji przekazanych przez obywateli	brak danych	brak danych	15	5	6	brak danych
Szacunkowa ilość transakcji podlegających ocenie Trybunału w danym roku	1 000	1 200	1 200	1 000	703	brak danych

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań Trybunału Obrachunkowego

Przypadki podejrzeń nadużycia finansowego zgłaszane przez ETO do OLAF dotyczyły najczęściej deklaratywnych wydatków niespełniających kryteriów kwalifikowalności, ale także konfliktu interesów i innych nieprawidłowości w zakresie zamówień. Zdarzały się także przypadki sztucznego stworzenia warunków w celu uzyskania dofinansowania. W 2017 r. podejrzenia sztucznego stworzenia warunków w celu spełnienia kryteriów kwalifikowalności były najczęstszym przypadkiem zgłaszanym przez Trybunał do OLAF.

Od 2017 r. OLAF ma obowiązek informowania Trybunału o sposobie rozstrzygnięcia w sprawach kierowanych do niego przez Trybunał, zgodnie z ustaleniami zawartymi w decyzji 43/2017.³⁴² Pierwsza informacja o wynikach spraw przekazanych przez Trybunał do OLAF pojawiła się w sprawozdaniu Trybunału za rok 2016.³⁴³ Przypadki podejrzeń popełnienia nadużycia finansowego zgłoszone przez Trybunał do OLAF w latach 2010-2016 dały podstawę do wszczęcia 67 dochodzeń, z których na dzień 31 grudnia 2016 r. 16 było wciąż w toku. Na 51 zakończonych dochodzeń, w 28 przypadkach OLAF wydał zalecenia dotyczące odzyskania środków lub rozważenia możliwości wszczęcia postępowania sądowego. Zalecenia odzyskania środków wydane przez OLAF dotyczyły kwoty 247 mln euro (stan na dzień 31-12-2016 r.). W pozostałych 23 zakończonych sprawach OLAF najczęściej stwierdzał, że

³⁴² Decision No 43-2017 on cooperation between the European Court of Auditors (ECA) and the European Anti-Fraud Office (OLAF) concerning cases of suspected fraud identified by the ECA during its audit work or provided to it as unsolicited denunciations from third parties, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/DEC43_2017/DEC43_2017_EN.pdf, dostęp w dniu: 27-12-2018 r.

³⁴³ Sprawozdanie roczne Trybunału Obrachunkowego dotyczące wykonania budżetu za rok budżetowy 2016 wraz z odpowiedziami instytucji, Dz. Urz. UE C 322 z 28.9.2017, s. 35.

nie stwierdzono dowodów na popełnienie nadużycia, które miałyby wpływ na finansowe bądź inne interesy UE.

Podsumowując działalność Trybunału Obrachunkowego na przestrzeni ostatnich lat, ale także całej ponad 40 letniej działalności w zakresie zewnętrznej kontroli finansów Unii Europejskiej można stwierdzić, że kontrole prowadzone przez tę instytucję prowadzone we współpracy z najwyższymi organami kontroli w państwach członkowskich zawsze prowadzone były w oparciu o najwyższe standardy. W sprawozdaniach z kontroli dotyczących wykonania budżetu jak i w innych działaniach kontrolnych ETO niejednokrotnie wskazywał na uchybienia w różnych dziedzinach funkcjonowania polityk unijnych ale również zwracał uwagę na dobre praktyki występujące w krajach członkowskich. Jego uwagi i zastrzeżenia były podstawą do przeprowadzenia reformy OLAF w 2013 r. Pomimo wprowadzonych zmian w funkcjonowaniu OLAF, jego działalność w dalszym ciągu wzbudza zastrzeżenia ETO³⁴⁴. Ocena działalności OLAF dokonywana przez ETO nie jest jedynym wkładem ETO w ochronę interesów finansowych UE. Nie mniej istotne jest poświadczanie wiarygodności rozliczeń jak również działalność na polu międzynarodowym we współpracy z Najwyższymi Organami Kontroli (NOK) państw członkowskich. W kontekście ochrony interesów finansowych UE należałoby jednak zwrócić uwagę na fakt, iż ETO posiada uprawnienia kontrolne, nie prowadzi natomiast działań nadzorczych. Co do zasady jest to właściwa koncepcja funkcjonowania zewnętrznego organu audytowego. Przyjęcie takiego modelu funkcjonowania Trybunału przekłada się na możliwość wdrożenia formułowanych przez niego wniosków i zaleceń. Opinie Trybunału są w wielu przypadkach ignorowane przez KE³⁴⁵, która odnosząc się do stwierdzeń Trybunału nie podejmuje wystarczających działań, które umożliwiłyby wprowadzenie ich w życie. Zmiana charakteru zaleceń Trybunału nie wydaje się możliwa do wprowadzenia, należałoby jednak postulować, aby adresaci zaleceń Trybunału w większym stopniu starali się uwzględnić je w podejmowanych działaniach, co niewątpliwie miałyby korzystny wpływ na poprawę ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.

³⁴⁴ Zastrzeżenia zgłaszane przez ETO w stosunku do OLAF dotyczą niezmiennie przewlekłości prowadzonych przez OLAF postępowań ale także niewielkiej skuteczności działań podejmowanych wskutek wydawanych przez OLAF rekomendacji. Podkreślany jest też aspekt niewystarczającej współpracy z odpowiednimi organami państwa członkowskich oraz niewystarczające zaangażowanie w tworzenie i wdrażanie strategii zwalczania nadużyć na szkodę interesów finansowych UE. Sprawozdanie specjalne ETO 01/2019: Zwalczanie nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE – konieczne jest podjęcie działań.

³⁴⁵ dla przykładu można przytoczyć odpowiedzi Komisji na Sprawozdania specjalne ETO 01/2019.

2.5. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Trybunał Sprawiedliwości został ustanowiony w 1951 r. Traktatem Paryskim o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali (EWWiS).³⁴⁶ Traktat bardzo wąsko określił kompetencje Trybunału, ograniczając je głównie do rozpoznawania skarg na decyzje lub rekomendacje Wysokiej Władzy oraz badania legalności jej uchwał. Traktaty Rzymskie w 1957 r. tworzące Europejską Wspólnotę Gospodarczą oraz Europejską Wspólnotę Energii Atomowej wraz z utworzeniem Wspólnot powołały do funkcjonowania odrębne Trybunały Sprawiedliwości. Statuty tworzonych Trybunałów zostały załączone do Traktatów w formie protokołów.³⁴⁷ Ponieważ zadania trzech utworzonych Trybunałów były bardzo zbliżone, podjęta została polityczna decyzja o ich połączeniu. Powołanie jednego Trybunału Sprawiedliwości wspólnego dla trzech Wspólnot dokonane zostało w formie Konwencji o niektórych wspólnych organach Wspólnot Europejskich z 25 marca 1957 r. Na mocy Konwencji Trybunał Sprawiedliwości stał się organem wspólnym dla wszystkich trzech Wspólnot.³⁴⁸ Traktat z Lizbony zmienił nazwę tego organu na Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Trybunał jest jedną z siedmiu instytucji unijnych ustanowionych w Traktatach, a podstawy jego funkcjonowania określone zostały w art. 19 TUE oraz art. 251-281 TFUE. Trybunał jest stałym organem sądowym, kolegialnym i niezależnym, o charakterze ponadnarodowym. Poza uregulowaniami zawartymi w Traktatach funkcjonowanie Trybunału reguluje także Statut, który został dołączony jako protokół do traktatów.³⁴⁹

Zadania Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej określone zostały w art. 19 ust. 3 TUE, zgodnie z którym Trybunał orzeka zgodnie z Traktatami:

- w zakresie skarg wniesionych przez Państwa Członkowskie, instytucje lub osoby fizyczne lub prawne;

³⁴⁶ Traktat Paryski oprócz Trybunału Sprawiedliwości ustanowił także inne instytucje wspólnotowe - Wysoką Władzę, Specjalną Radę Ministrów i Wspólne Zgromadzenie.

³⁴⁷ Szerzej: A. Wentkowska, Europejski Trybunał Sprawiedliwości i sądy krajowe. Doktryna i praktyka w stosowaniu prawa wspólnotowego, Sosnowiec 2005, s. 11.

³⁴⁸ J. Barcik, Struktura instytucjonalna Unii Europejskiej, w: J. Barcik, A. Wentkowska, op. cit., s. 168.

³⁴⁹ Tekst skonsolidowany Statutu: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-10/staut_cons_pl.pdf, dostęp w dniu: 03-01-2019 r.

- w trybie prejudycjalnym, na wniosek sądów Państw Członkowskich, w sprawie wykładni prawa Unii lub ważności aktów przyjętych przez instytucje;
- w innych sprawach przewidzianych w Traktatach.

Jurysdykcja TSUE rozciąga się na całość prawa UE, z wyłączeniem wspólnej polityki zagranicznej oraz bezpieczeństwa.³⁵⁰

Struktura organizacyjna TSUE zmieniała się kilkakrotnie od czasu jego powstania³⁵¹. Od czasu wejścia w życie Traktatu z Lizbony w obrębie instytucji, jaką jest TSUE funkcjonują: Trybunał Sprawiedliwości, Sąd³⁵² oraz Sądy wyspecjalizowane.³⁵³ Od orzeczeń wydanych przez Sąd przysługuje prawo odwołania się do Trybunału Sprawiedliwości, ograniczone jednakże do kwestii prawnych. Skargi wniesione na orzeczenia sądów wyspecjalizowanych są z kolei rozpatrywane przez Sąd (art. 256 ust 2 TFUE). Zgodnie z art. 251 TFUE w skład Trybunału Sprawiedliwości wchodzi jeden sędzia z każdego państwa członkowskiego (aktualnie w Trybunale zasiada 28 sędziów). Trybunał wspomagany jest przez Rzeczników Generalnych (fr. *Avocat général*, ang. *Advocate General*).³⁵⁴ Rolą Rzeczników Generalnych jest publiczne przedstawianie uzasadnionych wniosków w sprawach, które zgodnie ze Statutem TSUE wymagają jego zaangażowania (art. 252 TFUE). Kandydaci na rzeczników generalnych powinni spełniać takie same wymogi jak kandydaci na sędziów

³⁵⁰ J. Barcik, *Struktura...*, s. 180.

³⁵¹ Z uwagi na zwiększającą się ilość rozpatrywanych spraw w 1986 r. w obrębie Trybunału utworzony został Sąd Pierwszej Instancji, a Traktat z Nicei z 2001 r. wyodrębnił w ramach Trybunału Sądy wyspecjalizowane. Szerzej: ibidem, s. 169.

³⁵² Sąd, zgodnie z art 256 ust. 1 TFUE jest właściwy do rozpoznawania w pierwszej instancji skarg (z wyjątkiem skarg powierzonych sądowi wyspecjalizowanemu utworzonemu na mocy artykułu 257) określonych w:

art. 263 TFUE - m.in. skargi wniesione przez Państwo Członkowskie, Parlament Europejski, Radę lub Komisję, podnoszących zarzut braku kompetencji, naruszenia istotnych wymogów proceduralnych, naruszenia Traktatów lub jakiegokolwiek reguły prawnej związanej z ich stosowaniem lub nadużycia władzy; skarg wniesionych przez Trybunał Obrachunkowy, Europejski Bank Centralny i Komitet Regionów, zmierzających do zapewnienia ochrony ich prerogatyw,

art. 265 TFUE - skargi Państw Członkowskich i innych instytucji Unii na zaniechanie działania (z naruszeniem Traktatów) przez Parlament Europejski, Radę Europejską, Radę, Komisję lub Europejski Bank Centralny,

art. 268 TFUE - odszkodowania za szkody wyrządzone przez instytucje Unii lub ich pracowników,

art. 270 TFUE - spory pomiędzy Unią a jej pracownikami,

art 272 TFUE - orzekanie na mocy klauzuli arbitrażowej umieszczonej w umowie prawa publicznego lub prywatnego, zawartej przez Unię lub w jej imieniu.

³⁵³ Aktualnie w strukturze TSUE funkcjonuje jeden sąd wyspecjalizowany - Sąd do spraw służby publicznej. Sąd ten rozpatruje spory pomiędzy instytucjami unijnymi a ich pracownikami. Szerzej: M. Strzałkowska, *Sąd do spraw Służby Publicznej Unii Europejskiej*, Toruń 2008.

³⁵⁴ Instytucja Rzecznika Generalnego została przyjęta z francuskiego systemu prawnego, w którym w V Republice przy Radzie Stanu (*Conseil d'État*) działa urząd Rzecznika Generalnego jako doradcy prawnego dla sędziów. Szerzej: J. Barcik, *Sędzia śledczy, asystent, referendarz sądowy? Kilka uwag o rzecznikach generalnych Trybunału Sprawiedliwości*, "Iustitia" 2013, Nr 4.

TSUE. Zgodnie z art. 19 ust. 2 TUE i art. 253 TFUE są oni wybierani spośród osób o niekwestionowanej niezależności i mających kwalifikacje wymagane w ich państwach do zajmowania najwyższych stanowisk sądowych lub są prawnikami o uznanej kompetencji. Należy zwrócić uwagę, że rzecznicy generalni działają z jedynie przy Trybunale Sprawiedliwości, instytucja ta nie występuje natomiast przy Sądzie i sądach wyspecjalizowanych.³⁵⁵

Sędziowie i rzecznicy generalni są wybierani na 6 letnią kadencję, która może być odnawiana. Są oni mianowani za wspólnym porozumieniem przez rządy państw członkowskich, przy czym co trzy lata następuje wymiana części składu sędziów (art. 254 TFUE). Wybór sędziów poprzedzony jest konsultacją z komitetem powołanym w tym celu zgodnie z art. 255 TFUE. W skład komitetu wchodzi siedem osób wybranych spośród byłych członków Trybunału Sprawiedliwości i Sądu, członków krajowych sądów najwyższych oraz prawników o uznanej kompetencji, przy czym jedną z kandydatur proponuje Parlament Europejski. Komitet powoływany jest decyzją Rady, która mianuje członków komitetu oraz decyzją ustanawia reguły funkcjonowania komitetu. Komitet opiniuje kandydatów do wykonywania funkcji sędziego i rzecznika generalnego w Trybunale Sprawiedliwości i Sądzie przed ich mianowaniem przez rządy państw członkowskich. Należy zgodzić się ze zdaniem prezentowanym przez J. Barcika, iż udział w procedurze wyboru sędziów specjalnie powołanej komisji wynika z bardzo wysokiej pozycji zarówno sędziów TSUE jak i Rzeczników Generalnych, co się z tym wiąże - z koniecznością wyłonienia najlepszych kandydatur.³⁵⁶

Zgodnie z postanowieniami Traktatów sędziowie TSUE, tak jak i rzecznicy generalni, są w pełni niezależni i nie mogą przyjmować instrukcji od jakiegokolwiek rządu lub organu. Są także nieusuwalni, poza przypadkiem zakończenia kadencji lub śmierci. Sędziów i rzeczników generalnych chroni immunitet jurysdykcyjny, który trwa także po zakończeniu kadencji, w odniesieniu do podejmowanych przez nich działań w ramach czynności służbowych.

Sprawy, które podlegają rozpoznaniu przez Trybunał Sprawiedliwości można podzielić na sporne i niesporne.³⁵⁷ Sprawy niesporne obejmują dokonywanie wykładni prawa wspólnotowego w oparciu o pytania prejudycjalne (art. 267 TFUE) oraz

³⁵⁵ Statut Sądu może przewidywać, że Sąd wspierany będzie także przez rzeczników generalnych. W takim przypadku funkcję rzeczników mają pełnić wyznaczeni dotychczasowi sędziowie Sądu.

³⁵⁶ J. Barcik, *Struktura...*, s. 175.

³⁵⁷ J. Barcik, *Struktura...*, s. 181.

wydawanie opinii o zgodności projektowanej umowy międzynarodowej z postanowieniami TFUE (art. 218 ust 11 TFUE).

W literaturze przedmiotu od wielu lat trwa dyskusja na temat charakteru orzeczeń wydawanych przez TSUE, oraz próba odpowiedzi na pytanie, czy orzeczenia Trybunału można traktować jako źródła prawa.³⁵⁸ Wielu autorów podkreśla istotne znaczenie orzeczeń Trybunału dla rozwoju prawa wspólnotowego,³⁵⁹ jednakże należy zgodzić się z poglądem, iż z uwagi na fakt, iż normy traktatowe nie wspominają o związaniu Trybunału swoimi poprzednimi decyzjami, orzeczenia Trybunału nie stanowią źródłem prawa. Jak trafnie zauważa D. Lasok, "Trybunał Sprawiedliwości, choć nie oparty na modelu angielskim, ale na modelu sądów systemu prawa cywilnego, jest spadkobiercą kultury prawnej Państw Członkowskich. W tym duchu Trybunał stanowi prawo sędziowskie w drodze interpretacji Traktatów, które stało się bardziej przystępne pod wpływem tradycji i praktyki prawa angielskiego".³⁶⁰

Bezsporny w tym kontekście jest natomiast stwierdzenie, iż Trybunał Sprawiedliwości dokonuje wykładni prawa wspólnotowego, o czym wprost stanowi art. 267 TFUE. Jako wykładnię prawa należy rozumieć zespół czynności zmierzających do ustalenia znaczenia i zakresu wyrażen języka prawnego.³⁶¹ Trybunał nie jest przy tym związany żadnymi zasadami interpretacji.³⁶² Mając na względzie specyfikę prawa unijnego, zgodzić się należy ze stwierdzeniem, iż Trybunał wypracował własną koncepcję interpretacji prawa unijnego, tzw. konstruktywną metodę interpretacji, opartą na wykładni systemowej, opartej na ogólnych założeniach struktury unijnej oraz teleologicznej, wynikającej z celów, dla których zawarte zostały traktaty.³⁶³ Model interpretacji prawa stosowany przez Trybunał nazywany jest też modelem europejskim (*European way*), zgodnie z którym zadanie Trybunału polega nie tylko na rozstrzygnięciu pojawiających się rozbieżności językowych, ale przede wszystkim na potwierdzeniu koncepcji unijnego porządku prawnego.³⁶⁴ W tym kontekście warto przytoczyć pogląd,

³⁵⁸ Zob. D. Lasok, op. cit., s. 171; A. Bleckmann, *Europarecht. Das Recht den Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Köln, Berlin, Bonn, München 1985, s. 94; A. Wentkowska, *Europejski Trybunał...*, s. 40.

³⁵⁹ D. Lasok, op. cit., s. 184, W. Czaplinski, *System...*, s. 176

³⁶⁰ D. Lasok, op. cit., s. 184.

³⁶¹ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2007, s. 192.

³⁶² D. Lasok, op. cit., s. 184.

³⁶³ P. Pescatore, *The Law of Integration: Emergence of a New Phenomenon*, Leiden 1974, s. 86, za: J. Barcik, *Struktura...*, s. 303.

³⁶⁴ A. Wentkowska, *Stosowanie prawa Unii Europejskiej*, w: J. Barcik, A. Wentkowska, op. cit., s. 304; Zob. Wyrok TSUE z 12.11.1996 r. w sprawie C-84/94 *United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland v Council of the European Union. Council Directive 93/104/EC concerning certain aspects of the*

iz prawo unijne jest ciągle rozwijającą się rzeczywistością, co wpływa na działalność Trybunału, który z tego powodu powstrzymuje się od dokładnej klasyfikacji ogólnych zasad prawnych, "aby utrzymać elastyczność potrzebną do rozstrzygania merytorycznych kwestii powstających niezależnie od rozbieżności terminologicznych".³⁶⁵ W bezpośrednim związku z orzeczeniami TSUE pozostaje zagadnienie obowiązku stosowania prawspólnotowej wykładni prawa przez sądy krajowe. Zasady prawspólnotowej wykładni jak również jej granice sformułowane zostały przez Trybunał w połowie lat osiemdziesiątych ubiegłego wieku.³⁶⁶ Sprowadzają się one do tzw. zasady pierwszeństwa prawa europejskiego, zgodnie z którą w przypadku kolizji norm krajowych z normami prawa europejskiego, a jednocześnie nie jest możliwe wypełnienie obydwu regulacji (krajowej i unijnej), powinna zostać zastosowana norma prawa europejskiego.³⁶⁷

Działalność Trybunału jako organu sądowego dokonującego m.in. wykładni obowiązujących przepisów ma niewątpliwie wpływ na kształtowanie się dorobku prawnego Unii, w tym także związanego z ochroną jej interesów finansowych. Podkreślić należy, iż Trybunał jako organ sądowy nie jest bezpośrednio zaangażowany w ochronę interesów finansowych Unii, jego orzeczenia na przestrzeni lat miały jednak istotny wpływ na doprecyzowanie zakresu pojęć związanych z ochroną interesów finansowych czy też wprost na działania podejmowane przez instytucje unijne i krajowe. Jak zauważa B. Srebro, Trybunał Sprawiedliwości zaangażowany był w

organization of working time - Action for annulment - Trybunał oddalając skargę złożoną przez UK na przyjętą przez Komisję dyrektywę 93/104/EC powołał się na ogólny cel Unii, jakim jest ochrona zdrowia i bezpieczeństwa pracowników, argumentując (przekład własny: "artykuł 118a Traktatu stanowi właściwą podstawę prawną do przyjęcia przez Wspólnotę środków, których głównym celem jest ochrona zdrowia i bezpieczeństwa pracowników, niezależnie od dodatkowych skutków, jakie takie środki mogą mieć dla ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego. Ponieważ jego celem jest zapewnienie tej ochrony, art. 118a stanowi bardziej konkretny przepis niż art. 100 i 100a, którego istnienie nie powoduje ograniczenia jego zakresu i musi być szeroko interpretowane w odniesieniu do zakresu, jaki nadaje prawodawstwu wspólnotowemu działania dotyczące zdrowia i bezpieczeństwa pracowników. Takie działanie może obejmować środki o zasięgu ogólnym, a nie tylko środki specyficzne dla niektórych kategorii pracowników, które muszą mieć charakter wymogów minimalnych tylko w tym sensie, że państwa członkowskie mają swobodę przyjęcia bardziej środków ochronnych". Podobnie w wyroku z dnia 25 czerwca 1992 r. C-116/91 Licensing Authority South Eastern Traffic Area v British Gas plc., Trybunał stwierdził, iż "zakres rozporządzenia nr 3820/85 nie może zależeć od istnienia i treści ustawodawstwa krajowego", potwierdzając nadrzędną moc prawa wspólnotowego.

³⁶⁵ A. Wentkowska, Stosowanie, op. cit., s. 306.

³⁶⁶ Zob. wyrok ETS w sprawie 14/83, von Colson and Kamman v. Land Nordrhein-Westfalen, ECR 1984, s. 1891, wyrok ETS w sprawie 79/83, Harz v. Deutsche Tradax GmbH, ECR 1984, s. 1921, wyrok ETS w sprawie 80/86, Criminal proceeding v. Kolpinghuis Nijmegen BV, ECR 1987, s.3969, wyrok ETS w sprawie 157/86, Murphy v/ An Bord Telecom Eireann, ECR 1988, s. 673.

³⁶⁷ Zob. orzeczenie ETS 6/64 w sprawie Flaminio Costa v. Enel. Szerzej: K. Kopyściańska, M. Kopyściański, Wykładnia prawspólnotowa w orzecznictwie ETS, H. Litwińczuk (red.), Prawo Europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 2010, s. 371 i n.

ochronę budżetu Unii przed oszustwami i nadużyciami od końca lat 70-tych XX wieku, w kontekście przedstawianych przez Trybunał Obrachunkowy sprawozdań sygnalizujących niedostateczny poziom realizowanej przez państwa członkowskie ochrony interesów finansowych Wspólnot³⁶⁸. Trybunał Sprawiedliwości w swoich orzeczeniach z tego okresu położył nacisk na odpowiedzialność państw członkowskich za ochronę interesów finansowych Unii, należy bowiem pamiętać, że dopiero w 1992 r. Traktat z Maastricht nałożył na państwa członkowskie obowiązek ochrony interesów Unii przez przy użyciu takich samych środków jak w przypadku własnych interesów. W kolejnych latach orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości dotyczyły różnych aspektów ochrony interesów finansowych Unii, w szczególności opłat celnych, podatku VAT, zamówień publicznych czy kontroli prowadzonych przez OLAF. Z uwagi na zakres niniejszego opracowania, w szczególności odnoszący się do skuteczności działań podejmowanych przez organy zaangażowane w ochronę interesów finansowych Unii, w dalszej części opracowania przedstawione zostaną orzeczenia, które zdaniem Autora mają najistotniejszy wpływ na analizowaną problematykę.

Jako jedno z fundamentalnych dla ochrony interesów finansowych Unii uważa się orzeczenie Trybunału z 21 września 1989 r. w sprawie tzw. greckiej kukurydzy³⁶⁹. Stan faktyczny sprawy dotyczył eksportu kukurydzy z Jugosławii do Grecji, która to kukurydza w celu uniknięcia zapłacenia opłat rolnych została następnie przewieziona do Belgii z fałszywym określeniem Grecji jako kraju pochodzenia. Władze greckie uznały kukurydzę jako pochodzącą z Grecji i nie pobrały należnych opłat rolnych, które jako stanowiące dochody własne UE powinny były zostać odprowadzone do budżetu Unii. Komisja wykrywając to fałszerstwo stwierdziła, że w sprawę zaangażowani byli m.in. greccy urzędnicy. Grecja została wezwana przez Komisję do odprowadzenia należnych opłat oraz podjęcia środków karnych lub dyscyplinarnych wobec osób zaangażowanych w ten proceder. Grecja nie kwestionując faktu sfalszowania świadectw pochodzenia kukurydzy nie podjęła jednak żadnych działań, w związku z czym Komisja wniosła skargę do Trybunału w trybie ówczesnego art. 226 TWE (obecnie art. 258 TFUE). Trybunał w pkt 5 wydanego wyroku stwierdził, że Grecja poprzez zaniechanie wszczęcia postępowania karnego lub dyscyplinarnego naruszyła obowiązki wynikające

³⁶⁸ B. Srebro, op. cit., s. 102.

³⁶⁹ Wyrok z 21 września 1989 r. w sprawie 68/88 Komisja przeciwko Grecji, Rec. 1989, s. 2965. Szerzej: S. Biernat, Zasada efektywności prawa wspólnotowego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w: S. Biernat (red.) Studia z prawa Unii Europejskiej w piątą rocznicę utworzenia Katedry Prawa Europejskiego Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2000, s. 46; B. Srebro, op. cit., s. 102; J. Łacny, Ochrona interesów finansowych Unii..., s. 63.

z zasady lojalnej współpracy określonej w art. 5 Traktatu ustanawiającego EWG (obecne art. 4 ust. 3 TUE). Jednocześnie Trybunał stwierdził, iż nawet w przypadku jeśli przepisy wspólnotowe nie przewidują sankcji za naruszenie przepisów, państwo członkowskie powinno podejmować wszelkie niezbędne środki, które zagwarantują przestrzeganie prawa wspólnotowego. Co więcej, w pkt. 25 Trybunał uznał, że władze krajowe powinny prowadzić postępowanie wobec naruszeń prawa wspólnotowego z taką samą starannością, z jaką realizują postępowania w sprawach naruszających interesy krajowe. W ocenie Trybunału sankcje stosowane w związku z naruszeniem prawa wspólnotowego powinny być proporcjonalne, skuteczne i odstrasżające a jednocześnie powinny być nakładane przy zastosowaniu analogicznych warunków prawnomaterialnych i procesowych, jak w przypadku naruszenia prawa krajowego. Trybunał w tym przypadku z zasady lojalnej współpracy wywiódł dwie reguły. Z jednej strony określił, iż państwa członkowskie zobowiązane są podejmować działania zapewniające prawidłowe stosowanie prawa wspólnotowego także w przypadkach, kiedy prawo to nie ustanawia w tym względzie specyficznych wymogów lub odsyła do prawa krajowego. Z drugiej strony Trybunał po raz pierwszy zwrócił uwagę na konieczność stosowania zasady asymilacji w odniesieniu do ochrony interesów finansowych Wspólnoty. Warto zwrócić uwagę, że wyrok ten miał charakter precedensowy, a ogólne zasady sformułowana w wyroku została ujęte w art. 209a w Traktacie z Maastricht.³⁷⁰

W podobnym duchu Trybunał wypowiedział się w orzeczeniu prejudycjalnym z dnia 28 lipca 1999 r. w sprawie *Criminal proceedings v. Maria Amelia Nunes and Evangelina de Matos*.³⁷¹ W sprawie w efekcie nieprawidłowego wykorzystania pomocy finansowej z Europejskiego Funduszu Socjalnego, przeciwko M.A. Nunes i E. de Matos wszczęto w Portugalii postępowanie karne. Należy zaznaczyć, że obowiązujące w tym czasie rozporządzenie 2980/83³⁷² za nieprawidłowe wykorzystanie pomocy przewidywało jedynie sankcje administracyjne - zawieszenie, zredukowanie lub cofnięcie udzielonego wsparcia oraz obowiązek odzyskania nieprawidłowo wydatkowanych kwot. Trybunał w niniejszej sprawie odwołał się do sformułowań zawartych w orzeczeniu 68/88 w sprawie greckiej kukurydzy dotyczących zasady

³⁷⁰ Art. 209a nałożył na państwa członkowskie obowiązek podejmowania tych samych środków do zwalczania nadużyć naruszających interesy finansowe Wspólnoty, jakie podejmowane są do zwalczania nadużyć naruszających ich własne interesy. J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych Unii...*, s. 64.

³⁷¹ Orzeczenie TS z 28 lipca 1999 r. w sprawie C-186/98, ECLI:EU:C:1999:376,

³⁷² Rozporządzenie Rady nr 2950/83 z 17 października 1983 w sprawie implementacji decyzji nr 83/516 o zadaniach Europejskiego Funduszu Socjalnego, Dz. Urz. UE L 289 z 22.10.1983, s.1.

efektywności i asymilacji stwierdzając, iż w przypadku gdy ustawodawstwo wspólnotowe nie przewiduje za naruszenie przepisów żadnych kar jak również nie odsyła w tym zakresie do ustawodawstwa krajowego, to art. 5 Traktatu ustanawiającego EWG (obecne art. 4 ust. 3 TUE) zobowiązuje państwa do podjęcia adekwatnych działań niezbędnych do zagwarantowania stosowania i efektywności prawa wspólnotowego. Władze krajowe są natomiast zobowiązane do podjęcia postępowania wobec naruszenia prawa wspólnotowego w taki sam sposób jak w przypadku naruszenia prawa krajowego.

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii istotne są także dwa wyroki Trybunału z 2003 r. w sprawach C-11/00 Komisja przeciwko Europejski Bank Centralny³⁷³ i C-15/00 Komisja przeciwko Europejski Bank Inwestycyjny³⁷⁴ odnoszące się do zakresu pojęcia ochrony interesów finansowych Wspólnoty. Wyroki te zostały przywołane w rozdziale 1 niniejszej pracy w kontekście kształtowania się pojęcia ochrony interesów finansowych Unii. Stan faktyczny niniejszych spraw związany był z możliwością kontroli przez OLAF w EBC i EBI. Zarówno EBC jak i EBI stały na stanowisku, iż nie powinny one podlegać kontroli OLAF z uwagi na fakt, iż dysponują one własnymi budżetami, niezależnymi od budżetu Wspólnoty, co z kolei jest potwierdzeniem ich niezależności finansowej. Trybunał Sprawiedliwości nie podzielił tego stanowiska stwierdzając, iż fakt posiadania odrębnego budżetu przez EBC i EBI nie stanowi uzasadnienia, iż nie stanowi on "interesu finansowego Wspólnoty", jak również nie uzasadnia braku możliwości prowadzenia dochodzeń wewnętrznych przez OLAF w tych instytucjach.

Innym istotnym z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii jest wyrok odnoszący się do postępowań prowadzonych przez OLAF, który został wydany w sprawie T-48/16 Sigma Orionis SA przeciwko Komisji Europejskiej³⁷⁵. Sigma Orionis SA była spółką prawa francuskiego, która podpisała umowy na realizację projektów badawczych w ramach siódmego programu ramowego w zakresie badań, rozwoju technologicznego i demonstracji (zwanego dalej PR7) i Programu Horyzont 2020. W związku z zarzutami manipulowania arkuszami czasu pracy i stosowania nadmiernej stawki godzinowej w ramach przedsięwzięć objętych PR7, OLAF wszczął przeciwko spółce dochodzenie, którego wyniki były podstawą do wypowiedzenia

³⁷³ ECLI:EU:C:2003:395.

³⁷⁴ ECLI:EU:C:2003:396.

³⁷⁵ Wyrok TSUE z 3 maja 2018 r. w sprawie T-48/16, Sigma Orionis SA przeciwko Komisji Europejskiej.

umów na dofinansowanie projektów. Sąd francuski uznał, iż dochodzenie prowadzone przez OLAF było prowadzone z naruszeniem francuskich norm proceduralnych odnoszących się w szczególności do prawa do obrony. Spółka Sigma Orionis wniosła sprawę przeciwko Komisji domagając się wypłaty przewidzianych w umowach kwot dotacji, kwestionując jednocześnie prawidłowość prowadzonego przez OLAF postępowania. W szczególności strona skarżąca powołała się na:

- art. 3 ust. 3 rozporządzenia nr 883/2013, zgodnie z którym podczas kontroli na miejscu i inspekcji pracownicy OLAF postępują – z zastrzeżeniem mającego zastosowanie prawa Unii – zgodnie z przepisami i praktyką zainteresowanego państwa członkowskiego”;
- art. 6 ust. 1 akapit trzeci rozporządzenia nr 2185/96, stanowiący, że z zastrzeżeniem przepisów prawa Unii inspektorzy OLAF są zobowiązani do przestrzegania przepisów proceduralnych przewidzianych ustawą danego państwa członkowskiego;
- art. 11 ust. 2 rozporządzenia nr 883/2013, zgodnie z którym przy przygotowaniu przez OLAF raportów i zaleceń uwzględnia się prawo krajowe zainteresowanego państwa członkowskiego.

Sigma Orionis SA argumentowała, iż w niniejszej sprawie francuskie prawo krajowe zostało naruszone z trzech względów:

- przed przystąpieniem do czynności w pomieszczeniach skarżącej OLAF powinien był uzyskać upoważnienie pochodzące od sądu krajowego;
- w trakcie tych czynności inspektorom powinni towarzyszyć funkcjonariusze krajowej policji sądowej;
- powinni oni poinformować skarżącą o przysługujących jej prawach do sprzeciwienia się kontrolom i inspekcjom na miejscu.³⁷⁶

Trybunał nie przychylił się do argumentów przedstawianych przez Sigma Orionis,³⁷⁷ i oddalając jej skargę podkreślił w pkt 116 wyroku, iż "u podstaw tego orzecznictwa leży

³⁷⁶ Pkt 75 wyroku T-48/16.

³⁷⁷ W punktach 80 i 81 wyroku Trybunał stwierdził, że przypadku "pierwszej kwestii, w odniesieniu do której prawo francuskie miało zostać naruszone, rozporządzenia nr 883/2013 i 2185/96 nie zobowiązują do przestrzegania wymogów krajowych przed przeprowadzeniem przez OLAF kontroli i inspekcji w siedzibie podmiotu gospodarczego, przynajmniej w sytuacji, gdy podmiot ten nie sprzeciwił się tym czynnościom. Jedynie w takim wypadku art. 9 rozporządzenia nr 2185/96 przewiduje bowiem, w akapicie pierwszym, że dane państwo członkowskie, zgodnie z przepisami krajowymi, udziela inspektorom OLAF

zasada pierwszeństwa prawa Unii, która jest istotną cechą porządku prawnego Unii, co sprawia, że okoliczność powoływania się przez państwo członkowskie na przepisy prawa krajowego, nawet rangi konstytucyjnej, nie może mieć wpływu na skuteczność prawa Unii na terytorium tego państwa (zob. wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo)".

Wyrokiem Trybunału, który należałoby przeanalizować w kontekście ochrony interesów Unii w zakresie dochodów z tytułu podatku VAT jest wyrok z 8 września 2015 r. w sprawie C-105/14.³⁷⁸ Wyrok został wydany na podst. art. 267 TFUE w trybie prejudycjalnym, złożonym przez Tribunale di Cuneo (Włochy) w postępowaniu karnym przeciwko: I. Taricco, E. Filippi, I. Leonetti, N. Spagnolo, D. Salvoni, F. Spaccavento, G. Anakiev. Wniosek o wydanie orzeczenia dotyczył przedawnienia karalności przestępstw związanych z podatkiem VAT.

I. Taricco i inni (zwani dalej łącznie „pozwanymi”) zostali oskarżeni o utworzenie i zorganizowanie organizacji w celu popełnienia różnych przestępstw w dziedzinie podatku VAT. W szczególności postawiono im zarzut tworzenia "karuzel w podatku VAT", polegających na tworzeniu spółek wystawiających fałszywe dokumenty zakupu oraz dokumentujące fikcyjne transakcje. Należąca do pozwanych spółka rejestrowała te dokumenty w swoim systemie księgowym i nienależnie odliczała od nich podatek VAT. Przestępstwa popełniane były w okresie od 2005 do 2009 roku.

niezbędnej pomocy w zakresie umożliwiającym im wykonywanie ich obowiązków podczas kontroli na miejscu lub inspekcji, a w akapicie drugim – że w razie potrzeby do państwa członkowskiego należy podjęcie koniecznych środków przewidzianych przez prawo krajowe. Tymczasem, jak wynika z akt, skarżąca nie sprzeciwiła się kontrolom i inspekcjom na miejscu w sprawie, która została wniesiona do Sądu." Odnosząc się do drugiego z zarzutów Trybunał w pkt 85 i 86 wyroku zauważył, że zgodnie z mającymi zastosowanie rozporządzeniami Unii Europejskiej:

- dochodzenia są prowadzone przez inspektorów OLAF pod kierownictwem dyrektora generalnego tego organu (art. 7 ust. 1 rozporządzenia nr 883/2013, art. 4 i art. 6 ust. 1 rozporządzenia nr 2185/96);
- inspektorzy ci powinni poinformować władze krajowe przed przystąpieniem do kontroli i inspekcji na miejscu (art. 4 akapit pierwszy rozporządzenia nr 2185/96);
- inspektorom mogą towarzyszyć przedstawiciele władz krajowych lub eksperci krajowi oddelegowani do Komisji (art. 4 akapit pierwszy rozporządzenia nr 2185/96);
- obecność tych przedstawicieli powinna zostać zaakceptowana, gdy wyrażą oni takie życzenie (art. 4 akapit drugi rozporządzenia nr 2185/96);
- w przypadku sprzeciwienia się kontroli lub inspekcji na miejscu władze krajowe powinny podjąć stosowne środki w celu zapewnienia, aby misja OLAF została wykonana z poszanowaniem prawa krajowego (art. 9 rozporządzenia nr 2185/96)."

Jak podkreślił Trybunał, "z przepisów tych wynika, że kwestia obecności przedstawicieli krajowych jest uregulowana w rozporządzeniu nr 2185/96 i że w związku z przeprowadzanymi przez OLAF kontrolami i inspekcjami na miejscu obecność ta jest wymagana w dwóch sytuacjach, które w tym wypadku nie zaistniały. Po pierwsze, obecność ta jest konieczna w wypadku, gdy dany podmiot gospodarczy sprzeciwia się przeprowadzeniu przez OLAF kontroli i inspekcji. W świetle informacji przekazanych przez skarżącą sprzeciw taki nie został wyrażony. Po drugie, obecność przedstawicieli krajowych musi zostać zaakceptowana, jeżeli przedstawiciele ci wystąpili z takim żądaniem."

³⁷⁸ ECLI:EU:C:2015:555

Sąd włoski kierując do Trybunału pytanie prejudycjalne zwrócił uwagę, iż przepisy prawa włoskiego pozwalające w wyniku przerwania biegu przedawnienia na przedłużenie terminu przedawnienia jedynie o jedną czwartą jego pierwotnego okresu trwania, prowadzą w rzeczywistości do braku przerwania biegu przedawnienia w większości postępowań karnych.³⁷⁹ Jak zauważył Sąd, okoliczność ta skutkowałaby tym, że oskarżeni o popełnienie oszustwa w podatku VAT w wysokości kilku milionów euro mogliby korzystać z bezkarności wynikającej z upływu terminu przedawnienia. Trybunał w sentencji wyroku stwierdził, iż w przypadku jeśli prawo krajowe uniemożliwia wywiązanie się z wynikającego z art. 325 TFUE³⁸⁰, sąd krajowy powinien w razie potrzeby powstrzymać się od stosowania prawa krajowego aby umożliwić realizację zobowiązań ciążących na państwach członkowskich w zakresie zwalczania czynów godzących w interesy finansowe Unii³⁸¹.

Interpretacja dokonana przez Trybunał w sprawie Tarrico została poszerzona w wyroku Trybunału z dnia 5 grudnia 2017 r. w sprawie C-42/17.³⁸² W sprawie tej włoski Trybunał Konstytucyjny (*Corte costituzionale*) zwrócił się z wnioskiem o wydanie orzeczenia prejudycjalnego w sprawie karnej przeciwko M.A.S. oraz M.B. dotyczącej przestępstw związanych z podatkiem VAT. Trybunał Konstytucyjny kierując sprawę do TSUE zwrócił uwagę, na kilka kwestii. Zgadzając się z argumentami Trybunału Sprawiedliwości podniesionymi w wyroku Taricco, włoski Sąd Kasacyjny (*Corte*

³⁷⁹ Pkt 23 wyroku w sprawie C-105/14.

³⁸⁰ Art 325 TFUE w ust. 1 stanowi, iż Unia i państwa członkowskie zwalczają nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii za pomocą środków podejmowanych zgodnie z niniejszym artykułem, które mają skutek odstraszający i zapewniają skuteczną ochronę w państwach członkowskich oraz we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych Unii. Jednocześnie ust. 2 nakłada na państwa członkowskie obowiązek podejmowania takich samych środków do zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe Unii, jakie podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe.

³⁸¹ W szczególności Trybunał w sentencji wyroku stwierdził iż "*Uregulowanie krajowe w dziedzinie przedawnienia przestępstw karnych, takie jak ustanowione przez ostatni akapit art. 160 kodeksu karnego, zmienionego przez ustawę nr 251 z dnia 5 grudnia 2005 r. w związku z art. 161 tego kodeksu, które przewidywało w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, że zdarzenie przerywające bieg przedawnienia, zaistniałe w trakcie postępowania karnego dotyczącego poważnych oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, skutkuje przedłużeniem terminu przedawnienia jedynie o jedną czwartą jego pierwotnego czasu trwania, może stanowić zagrożenie dla obowiązków nałożonych na państwa członkowskie przez art. 325 ust. 1 i 2 TFUE w sytuacji, w której owo uregulowanie krajowe uniemożliwia nałożenie skutecznych i odstraszających sankcji karnych w znacznej liczbie przypadków poważnych oszustw stanowiących zagrożenie dla interesów finansowych Unii Europejskiej lub przewiduje dłuższe terminy przedawnienia w przypadku oszustw stanowiących zagrożenie dla interesów finansowych danego państwa członkowskiego, niż w przypadku oszustw stanowiących zagrożenie dla interesów finansowych Unii Europejskiej, czego sprawdzenie należy do sądu krajowego. Do sądu krajowego należy nadanie pełnej skuteczności art. 325 ust. 1 i 2 TFUE, poprzez powstrzymanie się w razie potrzeby od stosowania przepisów prawa krajowego, które skutkują uniemożliwieniem danemu państwu członkowskiemu przestrzegania obowiązków nałożonych na niego przez art. 325 ust. 1 i 2 TFUE.*"

³⁸² ECLI:EU:C:2017:936.

suprema di cassazione) oraz Sąd Apelacyjny w Mediolanie (*Corte d'appello di Milano*) stanęły na stanowisku, iż nie powinny stosować spornych przepisów o przedawnieniu, i w sprawach karnych odnoszących się do przestępstw naruszających interesy finansowe UE, i pomimo upływu przewidzianego w prawie włoskim terminu przedawnienia rozpatrywać sprawę co do istoty. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego takie rozwiązanie nie jest zgodne z nadrzędnymi zasadami włoskiego porządku konstytucyjnego i poszanowaniem niezbywalnych praw człowieka. Trybunał Konstytucyjny podkreślił także, że we włoskim porządku prawnym system przedawnienia w sprawach karnych ma charakter materialnoprawny, w związku z czym wchodzi w zakres stosowania zasady legalności wynikającej z art. 25 włoskiej Konstytucji.³⁸³ Trybunał Sprawiedliwości w sentencji wyroku zmodyfikował argumentację zawartą w wyroku *Taricco* stanowiąc, że *"art. 325 ust. 1 i 2 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nakłada on na sąd krajowy obowiązek niestosowania, w ramach postępowania karnego dotyczącego przestępstw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, przepisów krajowych w przedmiocie przedawnienia należących do krajowego prawa materialnego, które stoją na przeszkodzie nałożeniu skutecznych i odstraszających sankcji karnych w znacznej liczbie wypadków poważnych oszustw naruszających interesy finansowe Unii Europejskiej bądź które przewidują krótsze terminy przedawnienia dla poważnych oszustw naruszających te interesy aniżeli terminy przedawnienia dla oszustw naruszających interesy finansowe danego państwa członkowskiego, chyba że takie niestosowanie skutkuje naruszeniem zasady ustawowej określoności czynów zabronionych i kar ze względu na niedostateczną określoność znajdującej zastosowanie ustawy lub z uwagi na działanie wstecz przepisów ustanawiających surowsze warunki odpowiedzialności niż obowiązujące w chwili popełnienia przestępstwa"*.³⁸⁴

Do terminów przedawnienia Trybunał odniósł się także w wyroku z dnia 15 czerwca 2017 r. w sprawie C-436/15 z wniosku Agencji Zarządzania Projektami Ochrony Środowiska Ministerstwa Środowiska Republiki Litewskiej przeciwko Regionalnemu Centrum Gospodarki Odpadami Alytus UAB.³⁸⁵ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożył Najwyższy Sąd Administracyjny Litwy (*Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas*), a przedmiotem wniosku była wykładnia

³⁸³ Pkt 12-14 wyroku.

³⁸⁴ Sentencja wyroku w sprawie C-42/17.

³⁸⁵ Sprawa C-436/15 Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Aplinkos projektų valdymo agentūra przeciwko „Alytaus regiono atliekų tvarkymo centras” UAB, ECLI:EU:C:2017:468.

art. 3 ust. 1 rozporządzenia nr 2988/95 w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, odnoszącego się do okresów przedawnienia.³⁸⁶ Stan faktyczny sprawy związany był z zakończeniem realizacji projektu finansowanego ze środków UE „Utworzenia systemu gospodarowania odpadami w rejonie Alytus” na Litwie. Projekt został zakończony 31 grudnia 2008 r. Litewska agencja zarządzająca w marcu 2015 r. stwierdziła, że w trakcie realizacji projektu wystąpiły nieprawidłowości, które powinny skutkować uznaniem wydatków za niekwalifikowalne. Litewski sąd uznał, iż w sprawie nastąpiło przedawnienie (zgodnie z art. 3 ust. 1 rozporządzenia nr 2988/95 okres przedawnienia wynosi 4 lata). Agencja odwołała się od decyzji sądu podnosząc argument, iż nieprawidłowość powstała w trakcie realizacji "programu wieloletniego", który zakończył się później, w związku z czym termin przedawnienia powinien rozpocząć się od zakończenia programu wieloletniego. Najwyższy Administracyjny Sąd Litwy wystąpił do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym w celu określenia znaczenia terminu "programu wieloletniego" oraz określenia terminu, od którego należy liczyć bieg przedawnienia. Trybunał w orzeczeniu potwierdził, iż nieprawidłowość została popełniona w związku z realizacją programu wieloletniego, ale równocześnie stwierdził, że "art. 3 ust. 1 rozporządzenia nr 2988/95 należy interpretować w ten sposób, że termin przedawnienia nieprawidłowości, której dopuszczono się w ramach „programu wieloletniego”, takiego jak projekt rozpatrywany w postępowaniu głównym, biegnie od dnia popełnienia owej nieprawidłowości – zgodnie z art. 3 ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia nr 2988/95, przy czym, jeśli chodzi o nieprawidłowość „ciągłą lub powtarzającą się”, termin przedawnienia biegnie od dnia, w którym nieprawidłowość ustała – zgodnie z art. 3 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 2988/95”³⁸⁷. Trybunał potwierdził tym samym stanowisko, które zajął litewski sąd pierwszej instancji. W kontekście ochrony interesów finansowych Unii stanowisko to jest o tyle istotne, iż wprowadza gwarancje nie tylko dla ochrony interesów finansowych Unii ale także podmiotów wydatkujących środki pochodzące z budżetu Unii. Pośrednio stanowisko, które zajął Trybunał powinno motywować organy krajowe do unikania przewlekłości prowadzonych postępowań. Warto także zwrócić uwagę, iż

³⁸⁶ Art. 3 w ustępie pierwszym określa warunki przedawnienia w przypadku wystąpienia nieprawidłowości stanowiąc, że "okres przedawnienia wynosi cztery lata od czasu dopuszczenia się nieprawidłowości określonej w art. 1 ust. 1. Zasady sektorowe mogą jednak wprowadzić okres krótszy, który nie może wynosić mniej niż trzy lata.

W przypadku nieprawidłowości ciągłych lub powtarzających się okres przedawnienia biegnie od dnia, w którym nieprawidłowość ustała. W przypadku programów wieloletnich okres przedawnienia w każdym przypadku biegnie do momentu ostatecznego zakończenia programu."

³⁸⁷ Pkt 2 sentencji wyroku w sprawie C-436/15.

jest to stanowisko różniące się od stanowiska wyrażonego w sprawie C-105/14 (Tarrico), w którym Trybunał dopuścił możliwość nieuwzględniania przepisów krajowych jeśli stoją one w sprzeczności z podstawowymi zasadami Unii. W odróżnieniu jednakże od sprawy Tarrico, w sprawie Alytaus stan prawny odnosił się do nieprawidłowości, a nie czynów będących nadużyciami, a więc popełnianych z zamiarem umyślnym.

Analizując orzeczenia Trybunału w zakresie podatku VAT istotny wydaje się wyrok z dnia z dnia 6 lipca 2017 r. w sprawie C-254/16 Glencore Agriculture Hungary Kft. (dawniej Glencore Grain Hungary Kft) przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej), zwanej dalej organem podatkowym.³⁸⁸ W wyroku tym trybunał wyraźnie wskazał, że przepisy unijne sprzeciwiają się przewlekłości postępowania z winy organu podatkowego oraz ponoszeniu wynikających z tego faktu ujemnych konsekwencji przez podatników. Stan faktyczny sprawy C-254/16, w której Sąd Administracyjny i Pracy w Budapeszcie zwrócił się pytaniem prejudycjalnym dotyczył zwrotu nadpłaconego podatku VAT. Spółka Glencore handlująca zbożem wystąpiła do organu podatkowego o zwrot nadpłaconego podatku VAT w wysokości ponad 12 mln euro. W związku ze złożonym wnioskiem organ podatkowy wszczął kontrolę, a następnie zażądał od spółki przedstawienia szeregu dokumentów, które nie zostały dostarczone w wyznaczonym terminie. Z tego powodu organ podatkowy nałożył na spółkę grzywnę oraz dokonał zwrotu jedynie części nadpłaconego podatku (około 5,9 mln euro). Po zakończeniu postępowania kontrolnego, które trwało ponad 2 lata organ podatkowy wypłacił pozostałą część nadpłaconego podatku, odmówił jednak zapłacenia odsetek z tytułu opóźnienia w zwrocie podatku VAT argumentując to nałożonymi na początku postępowania podatkowego grzywnami. Trybunał nie podzielił argumentacji organu podatkowego, stwierdzając w sentencji, że "prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ono przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, według których w wypadku wszczęcia kontroli podatkowej przez organ i nałożenia grzywny na podatnika za brak współpracy można przenieść datę zwrotu nadwyżki podatku od wartości dodanej do momentu przekazania temu podatnikowi protokołu z kontroli i można odmówić wypłaty odsetek za zwłokę, nawet

³⁸⁸ ECLI:EU:C:2017:522.

jeśli czas trwania kontroli podatkowej jest nadmiernie długi i nie można go w całości przypisać zachowaniu podatnika".³⁸⁹

Przytoczone powyżej orzeczenia nie wyczerpują całości zagadnień związanych z problematyką ochrony interesów finansowych Unii w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ich analiza pozwala jednak na stwierdzenie, że Trybunał ma niewątpliwy wkład w kształtowanie się pojęć związanych z tą problematyką. Orzeczenia Trybunału mają duże znaczenie w kształtowaniu praktyki odnoszącej się do jednego z głównych dochodów budżetu Unii - wpływów z tytułu podatku VAT³⁹⁰ czy też zamówień publicznych,³⁹¹ nierozzerwalnie związanych z wydatkowaniem środków publicznych, w tym środków pochodzących z budżetu Unii.

2.6. Uwarunkowania ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Prokuraturę Europejską

Prokuratura Europejska (EPPO, ang. *European Public Prosecutor's Office*) została ustanowiona Rozporządzeniem Rady (UE) 2017/1939 z dnia 12 października 2017 r. wdrażającym wzmocnioną współpracę w zakresie ustanowienia Prokuratury Europejskiej,³⁹² rozpocznie natomiast działalność przed końcem 2020 r.³⁹³ Z punktu widzenia niniejszej rozprawy nie jest możliwa ocena skuteczności działań podejmowanych przez EPPO, jednakże z uwagi na szczególną rolę, jaką Prokuratura będzie pełnić w zakresie ochrony interesów finansowych Unii koniecznym jest przedstawienie kontekstu jej powstania jak i implikacji dla funkcjonowania innych

³⁸⁹ ECLI:EU:C:2017:522.

³⁹⁰ Szerzej: R. Namysłowski (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z zakresu VAT. Polska perspektywa, Komentarz*, Warszawa 2014.

³⁹¹ Szerzej: M. Lemke, D. Piasta, *Analiza Orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego zamówień publicznych w okresie od 1999 do 2005 r.*, Warszawa 2006.

³⁹² Dz. Urz. L 283 z 31.10.2017 r., s. 1

³⁹³ Zakłada się, że tworzenie Prokuratury może potrwać od dwóch do trzech lat, oficjalna data rozpoczęcia działalności EPPO zostanie określona przez Komisję na wniosek Europejskiego Prokuratora Generalnego, <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/eppo/>, dostęp w dniu: 01-05-2019 r.

instytucji zaangażowanych w ochronę interesów finansowych UE, w szczególności OLAF oraz organów krajowych.³⁹⁴

Koncepcja powołania ponadnarodowej, niezależnej instytucji unijnej, która byłaby odpowiedzialna za ściganie i karanie przestępstw popełnianych na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej pojawiła się w połowie lat 90-tych ubiegłego wieku.³⁹⁵ W związku z przygotowaniem do konferencji międzyrządowej w Amsterdamie w 1996 r., z inicjatywy Komisji (Dyrekcji Generalnej ds. kontroli finansowej) oraz Parlamentu Europejskiego, rozpoczęte zostały prace pod kierunkiem M. Delmas-Marty, których celem miało być przeprowadzenie analizy istniejących uregulowań w państwach członkowskich w zakresie karnoprawnej ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich jak również przygotowanie koncepcji harmonizacji istniejących uregulowań oraz opracowanie koncepcji efektywnej ochrony interesów finansowych Wspólnoty przy użyciu prawa karnego. Efektem prowadzonych prac było powstanie projektu *Corpus Iuris*³⁹⁶, którego pierwsza wersja została opublikowana w 1997 r.³⁹⁷ Ostateczna wersja została uzgodniona podczas konferencji

³⁹⁴ R. Kierzyńska, Skutki utworzenia urzędu Prokuratury Europejskiej dla Ochrony Interesów Finansowych Unii Europejskiej na poziomie Europejskim i krajowym, w: C. Nowak (red.), Ochrona interesów Finansowych a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009.

³⁹⁵ Kształt i funkcjonowanie Prokuratury Europejskiej były przedmiotem dyskusji także w doktrynie polskiej, zob. L.K. Paprzycki, R. Paprzycki, Europejskie-wspólnotowe. Prawo karne z polskiej perspektywy, w: L. Leszczyński, R. Skrętowicz, Z. Hołda (red.), W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska, Lublin 2005, s. 465-482, C. Michalczyk, Idea powołania Prokuratury Europejskiej - propozycja wyjścia z impasu, w: C. Nowak (red.) Ochrona interesów finansowych rozszerzonej Unii Europejskiej: nowe wyzwania, stare problemy. Materiały z międzynarodowej konferencji naukowej, Warszawa 2007, s. 163-167, A. Brzozowska, Idea powołania Prokuratora Europejskiego o propozycja relacji nowej instytucji z Eurojust, "Przegląd Prawa Europejskiego" 2005, Nr 2, s. 47-53, J. Pańkiewicz, Instytucja Europejskiego prokuratora Generalnego a polski system karny, w: E. Dynia, C.P. Kłak (red.), Europejskie standardy ochrony praw człowieka a ustawodawstwo polskie, Rzeszów 2005, s. 437-450, A. Lach, Model wymiaru sprawiedliwości w sprawach karnych w Unii Europejskiej, "Państwo i Prawo" 2009, nr 6, s. 90-99, H. Kuczyńska, Wspólny obszar postępowania karnego w prawie Unii Europejskiej, Warszawa 2008, s. 98-113, J. Łacny, Europejska Prokuratura w projekcie Konstytucji dla Europy, "Przegląd Prawa Europejskiego" 2005, Nr 3-4, s. 76-91, P. Hofmański, Przyszłość ścigania karnego w Europie, "Europejski Przegląd Sądowy" 2006, Nr 12, s. 11.

³⁹⁶ Od łacińskiego sformułowania *Corpus Iuris ad defendo utilitates oeconomicas Unionis Europea* - zbiór praw dla ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.

³⁹⁷ M. Delmas-Marty, *Corpus Iuris* introducing penal provisions for the purpose of the financial interests of the European Union, Paris 1997. Projekt był szeroko analizowany przez przedstawicieli nauki z państw członkowskich UE, jak również przez polskich autorów, m.in.: E. Bagińska, Projekt kodyfikacji europejskiego prawa czynów niedozwolonych, "Państwo i Prawo" 2004, z. 6 s. 32; A. Marek, Problematyka *Corpus Iuris*, "Monitor Prawniczy" 2002, nr 3 s. 123, C. Nowak, *Corpus Iuris* - wersja florencka a polskie prawo materialne, "Przegląd Prawa Karnego" 2005, nr 24, s. 58; L.K. Paprzycki, *Corpus Iuris* a polski kodeks postępowania karnego - problematyka harmonizacji, "Prokuratura i Prawo" 2000, nr 3, s. 7; L.K. Paprzycki, *Corpus Iuris* - projekt europejskiego Prawa Karnego. Zarys problematyki, "Palestra" 2000, z. 4, s. 127 i n.

we Florencji w 2000 r.³⁹⁸ Corpus Iuris składał się z trzech części. Pierwsza z nich - "Prawo karne - część szczegółowa" zawierała definicje przestępstw naruszających interesy finansowe Wspólnoty, część druga - "Prawo karne - część ogólna" dotyczyła pojęcia winy, oraz form popełnienia przestępstwa odpowiedzialności karnej osób fizycznych, osób prawnych oraz osób zajmujących stanowiska kierownicze. W części drugiej zamieszczone zostały także przepisy dotyczące kar i środków karnych. Część trzecia obejmowała natomiast przepisy o Prokuraturze Europejskiej, jej statusie, strukturze i uprawnieniach oraz przepisy dotyczące procedury.³⁹⁹ Corpus Iuris zakładała, że Prokuratura Europejska będzie organem Wspólnoty, niezależnym zarówno od władz krajowych jak i od instytucji unijnych.⁴⁰⁰ Prokuraturę tworzyć miał Generalny Prokurator Europejski (mianowanego przez Radę na wniosek Komisji i za zgodą Parlamentu Europejskiego,) z siedzibą w Brukseli oraz Prokuratorzy Europejscy Oddelegowani, w ilości równej ilości państw członkowskich, każdy z siedzibą w stolicy państwa członkowskiego. Corpus Iuris zmieniał model współpracy państw członkowskich w sprawach karnych z horyzontalnego, polegającego na dobrowolnej współpracy państw członkowskich w oparciu o zasadę wzajemności, na wertykalny - traktujący obszar państw członkowskich jako jednolity obszar jurysdykcyjny, w ramach którego Prokuratura Europejska mogłaby prowadzić postępowania bez konieczności uzyskiwania zgody od władz państw członkowskich.⁴⁰¹ J. Łacny określa Corpus Iuris "fragmentaryczną quasi-kodyfikacją karną", która była próbą przejścia od etapu harmonizacji prawa karnego w państwach członkowskich do etapu jego unifikacji.⁴⁰² Mimo, iż projekt Corpus Iuris nie uzyskał mocy prawnej, to jednak jego powstanie znacząco przyczyniło się z jednej strony do rozwoju koncepcji europejskiej przestrzeni prawnej z drugiej zaś strony stał się kamieniem milowym dla dalszych prac nad utworzeniem Prokuratury Europejskiej.⁴⁰³ W kolejnych latach koncepcja powołania EPPO była rozważana w raporcie Komisji Niezależnych Ekspertów w 1999 r., projekcie

³⁹⁸ Wersja ta określana jest jako Corpus Iuris 2000 lub wersja florencka, zob. szerzej J. Łacny, *Ochrona...*, s. 71., L.K. Paprzycki, *Corpus Iuris a polski kodeks postępowania karnego...*, 7 i n.

³⁹⁹ Szerzej: M. Tomczyk, *op.cit.* s. 89 i n.

⁴⁰⁰ Szerzej: M. Wąsek-Wiaderek, *O roli sądów w funkcjonowaniu Prokuratury Europejskiej uwag kilka*, w: Nowak C. (red.), *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany...*, s. 108-119.

⁴⁰¹ C. Van Den Wyngaert, *Eurojust and the European Public Prosecutor*, w: N. Walker (red) *Europe's Area of Freedom, Security and Justice*, Oxford 2004, s. 215.

⁴⁰² J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych Unii...*, s. 73.

⁴⁰³ E. Zientara, *op. cit.* s. 62 i n., A. Górski, w: A. Górski, A. Sakowicz (red.), *Zwalczanie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych*, Warszawa 2006, s. 74.

Traktatu z Nicei z 2001 r.⁴⁰⁴, projekcie Traktatu ustanawiającego Konstytucje dla Europy z 2004 r.,⁴⁰⁵ by zostać wprowadzoną w Traktacie z Lizbony w 2007 r.⁴⁰⁶

Traktat z Lizbony wprowadzając zmiany w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej nie przesądził o kształcie nowopowstającej Prokuratury Europejskiej. Art 86 TFUE stanowi jedynie, iż Rada, stanowiąc w drodze rozporządzeń zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą, może ustanowić Prokuraturę Europejską w oparciu o Eurojust.⁴⁰⁷ Przepis ten umożliwił Radzie utworzenie Prokuratury jedynie w przypadku uzyskania jednomyślności.⁴⁰⁸ W dniu 17 lipca 2013 r. Komisja na podstawie art. 86 TFUE przyjęła wniosek dotyczący rozporządzenia Rady w sprawie ustanowienia Prokuratury Europejskiej.⁴⁰⁹ Uzgodnienia międzypaństwowe trwały blisko 4 lata, jednakże nie udało się uzyskać przewidzianej w Traktacie jednomyślności.⁴¹⁰ W związku z brakiem jednomyślności w Radzie, 16 krajów członkowskich⁴¹¹ na początku 2017 r. powiadomiło o zamiarze podjęcia wzmocnionej współpracy w celu ustanowienia Prokuratury Europejskiej⁴¹². W dniu 5 października 2017 Parlament Europejski wyraził zgodę na utworzenie Prokuratury Europejskiej na zasadzie

⁴⁰⁴ Konferencja międzyrządowa Nicei w 2000 r. nie uwzględniła ostatecznie wprowadzenia urzędu Prokuratury Europejskiej w przyjętym podczas konferencji Traktacie.

⁴⁰⁵ Komisja Europejska mając w perspektywie kolejną konferencję międzyrządową w 2004 r., zapowiedziała już w roku 2001 przygotowanie zielonej książki w sprawie Prokuratury Europejskiej. Księga została opublikowana przez Komisję 11 grudnia 2011 r. i zawierała szczegółową koncepcję powołania Prokuratora Europejskiego oraz prawnokarnej ochrony interesów finansowych Wspólnoty. Traktat ustanawiający Konstytucję dla Europy podpisany w dniu 29 października 2004 r. w Rzymie przewidywał utworzenie Prokuratury Europejskiej, z uwagi jednak na negatywny wynik referendum we Francji i w Holandii traktat nie wszedł w życie.

⁴⁰⁶ Szerzej na temat historycznego kształtowania się koncepcji Prokuratury Europejskiej: M. Tomczyk, Prokuratura..., s. 30 - 119.

⁴⁰⁷ W przypadku wykorzystania mechanizmu wzmocnionej współpracy istotna jest zasada, zgodnie z którą państwa nieuczestniczące we wzmocnionej współpracy nie wstrzymują integracji, zob. A. Sakowicz, Wzmocniona współpraca a powołanie Prokuratury Europejskiej. Niebezpieczeństwo wielobiegunowej współpracy w ochronie interesów finansowych Unii Europejskiej, w: C. Nowak (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009, s. 71 i n.

⁴⁰⁸ Komunikat prasowy Rady Europejskiej nr 48/17; <http://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2017/02/07-epo-enhanced-cooperation/>, dostęp w dniu: 11-09-2017 r.

⁴⁰⁹ COM(2013) 534

⁴¹⁰ Na temat różnych koncepcji funkcjonowania EPPO zob. J. Vervaele, Judicial and political accountability for criminal investigations and prosecutions by a European Public Prosecutor's Office in the EU: the dissymmetry of shared enforcement, w: M. Scholten, M. Luchtman (red.), Law enforcement by EU Authorities. Implications for political and judicials Accountability, Cheltenham - Northampton 2017, s. 247 i n.

⁴¹¹ Belgia, Bułgaria, Chorwacja, Cypr, Finlandia, Francja, Grecja, Hiszpania, Litwa, Luksemburg, Niemcy, Portugalia, Republika Czeska, Rumunia, Słowacja i Słowenia.

⁴¹² Komunikat prasowy Rady Europejskiej z dnia 3 kwietnia 2017 r. nr 184/17; <http://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2017/04/03-epo/>, dostęp w dniu 11-09-2017 r.

wzmocnionej współpracy,⁴¹³ a w dniu 12 października 2017 r. Rada przyjęła rozporządzenie 2017/1939 z dnia 12 wdrażające wzmocnioną współpracę w zakresie ustanowienia Prokuratury Europejskiej.⁴¹⁴

Podczas procedowania nad wnioskiem Rady państwa członkowskie zgłaszały liczne zastrzeżenia do wniosku. Zgłaszane zastrzeżenia można sprowadzić do kilku istotnych zagadnień, w szczególności szereg parlamentów narodowych⁴¹⁵ wyraziło stanowisko, że działanie w zakresie dochodzenia i ścigania na szczeblu państw członkowskich jest wystarczające, a mechanizmy koordynacji i dochodzenia istniejące na szczeblu Unii (Eurojust, Europol i OLAF) będą również wystarczające. Podnoszone były także argumenty przeciwko proponowanej scentralizowanej formie funkcjonowania Prokuratury. W szczególności francuski Senat, który co do zasady poparł ustanowienie Prokuratury, opowiedział się za strukturą kolegialną, w której reprezentowane byłyby wszystkie państwa członkowskie i która wybierałaby przewodniczącego ze swoich członków, z uwzględnieniem ewentualnej rotacji wśród takich państw.⁴¹⁶ Niektóre parlamenty⁴¹⁷ poruszyły także kwestię kompetencji Prokuratury Europejskiej, nie popierając wyłącznych kompetencji Prokuratury Europejskiej oraz podkreślając ryzyko nadrzędnego traktowania dochodzeń europejskich kosztem priorytetów określonych przez państwa członkowskie w zakresie skuteczniejszego sposobu korzystania z instrumentów i zasobów dochodzeniowych.⁴¹⁸ Poza zastrzeżeniami natury ogólnej, zgłaszanej przez parlamenty narodowe, w doktrynie polskiej zwracano uwagę na bardziej szczegółowe problemy, wymagające precyzyjnego rozstrzygnięcia. P. Hofmański podkreślając, iż koncepcja powołania Prokuratury Europejskiej jest naturalną konsekwencją rozpoczęcia procesu harmonizacji prawa karnego, zwrócił uwagę na problemy związane z tworzeniem EPPO, w szczególności zaliczając do nich brak jasnych znamion czynów zabronionych,

⁴¹³ Do tworzenia Prokuratury Europejskiej nie przystąpiły Polska oraz Dania, Holandia, Irlandia, Malta, Szwecja, Wielka Brytania i Węgry.

⁴¹⁴ Dz. Urz. L 283 z 31.10.2017 r., s. 1.

⁴¹⁵ Cypryjski *Vouli ton Antiprosopon*, czeski *Senát*, irlandzkie *Houses of the Oireachtas*, holenderskie *Eerste Kamer* i *Tweede Kamer*, Rumuńska *Camera Deputaților*, Słoweński *Državni Zbor*, Szwedzki *Riksdag*, brytyjski *House of Commons*). Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Parlamentów Narodowych w sprawie przeglądu wniosku dotyczącego rozporządzenia Rady w sprawie ustanowienia Prokuratury Europejskiej w zakresie zasady pomocniczości zgodnie z protokołem nr 2, COM(2013) 851 final, s. 6.

⁴¹⁶ Podobnie parlamenty Rumunii i Malty, Komunikat COM(2013) 851 final, s. 6.

⁴¹⁷ Holandia, Węgry, Rumunia, Słowenia.

⁴¹⁸ Komunikat COM(2013) 851 final, s. 12, o problematyce relacji pomiędzy Prokuraturą Europejską a polską prokuraturą zob. K. Dudka, B. Dudzik, Prokuratura Europejska w polskim systemie wymiaru sprawiedliwości, w: C. Nowak (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany... Warszawa 2009, s. 96 i n.

które miałyby ścigać prokuratura. Zdaniem tego autora niedopuszczalnym byłoby określenie normy prawa karnego materialnego w oparciu TFUE. Jednocześnie zwrócił uwagę, iż funkcjonowanie Prokuratury Europejskiej powinno być oparte o jednolity system prawa procesowego.⁴¹⁹

Duża część zgłaszanych przez państwa członkowskie uwag i zastrzeżeń została uwzględniona w przyjętym ostatecznie rozporządzeniu 2017/1939.⁴²⁰ Zgodnie z rozporządzeniem struktura EPPO jest dwupoziomowa. Jak stanowi art. 8 rozporządzenia, Prokuratura Europejska jest niepodzielnym unijnym organem o zdecentralizowanej strukturze, działającym jako jeden urząd, przy czym zorganizowana jest na szczeblu centralnym i pozacentralnym. Szczebel centralny stanowi Prokuratura Centralna w siedzibie Prokuratury Europejskiej w Luksemburgu. W skład Prokuratury Centralnej wchodzi: kolegium, stałe izby, Europejski Prokurator Generalny, zastępcy Europejskiego Prokuratora Generalnego, prokuratorzy europejscy i dyrektor administracyjny. Szczebel pozacentralny stanowią delegowani prokuratorzy europejscy, którzy działają w państwach członkowskich.

Zgodnie z art. 9 rozporządzenia w skład kolegium Prokuratury Europejskiej wchodzi Europejski Prokurator Generalny oraz po jednym prokuratorze europejskim z każdego państwa członkowskiego. Europejski Prokurator Generalny przewodniczy posiedzeniom kolegium oraz odpowiada za ich przygotowanie. Kolegium sprawuje kontrolę zwierzchnią nad działaniami Prokuratury Europejskiej. Jak słusznie zauważa M. Tomczyk, przyjęty model funkcjonowania EPPO, w którym na szczeblu centralnym obok Europejskiego Prokuratora Generalnego i jego zastępców funkcjonować będą prokuratorzy europejscy pochodzący z państw członkowskich, osłabia znacząco jego pozycję. Kolegialna koncepcja funkcjonowania EPPO była jednak podczas dyskusji o kształcie tworzonej Prokuratury Europejskiej jednym z kluczowych warunków umożliwiających jej powołanie.⁴²¹

⁴¹⁹ P. Hofmański, Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej w kontekście idei utworzenia urzędu Prokuratury Europejskiej, w: C. Nowak (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany..., s. 17 i n., podobnie S. Buczma, Konsekwencje utworzenia urzędu Prokuratury Europejskiej dla ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej na poziomie europejskim i krajowym, w: C. Nowak (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany..., s. 137 i n.

⁴²⁰ Jedną z powtarzających się obiekcji była możliwość sądowej kontroli działań podejmowanych przez EPPO. W toku uzgodnień ustalono, iż kontrolę nad działaniami podejmowanymi przez Prokuratorów Europejskich sprawować mają sądy krajowe. Sądy będą mogły występować do TSUE o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym, szerzej: oficjalna strona internetowa Prokuratury Europejskiej: https://ec.europa.eu/info/law/cross-border-cases/judicial-cooperation/networks-and-bodies-supporting-judicial-cooperation/european-public-prosecutors-office_pl, dostęp w dniu 18-06-2019 r.

⁴²¹ M. Tomczyk, op. cit., s. 246.

Europejski Prokurator Generalny jest powoływany za obopólną zgodą Parlamentu Europejskiego i Rady na nieodnawialną siedmioletnią kadencję. Rada podejmuje decyzję zwykłą większością głosów (art. 14 rozporządzenia).⁴²² Rozporządzenie przewiduje możliwość usunięcia Europejskiego Prokuratora Generalnego przez Trybunał Sprawiedliwości na wniosek Parlamentu Europejskiego, Rady lub Komisji. Europejski Prokurator Generalny może zostać usunięty, jeżeli Trybunał uzna, że nie jest on już w stanie pełnić swoich obowiązków lub że jest winny poważnego uchybienia (art. 14 ust. 5 rozporządzenia).

Rada wybiera także i powołuje prokuratorów europejskich zwykłą większością głosów na nieodnawialną sześcioletnią kadencję. Rada może podjąć decyzję o przedłużeniu tej kadencji o nie więcej niż trzy lata od momentu zakończeniu tego sześcioletniego okresu. Prokuratorzy europejscy wybierani są w liczbie nie mniejszej niż dwóch z każdego państwa członkowskiego, przy czym państwo członkowskie zobowiązane jest przedstawić na to stanowisko przynajmniej trzech kandydatów (art. 16 rozporządzenia).

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii istotną rzeczą jest zakres kompetencji EPPO. Właściwość rzeczową Prokuratury określa art. 22 rozporządzenia, zgodnie z którym EPPO jest właściwa w sprawach:

- dotyczących przestępstw naruszających interesy finansowe Unii, które są określone w dyrektywie PIF (nadużycia finansowe na szkodę interesów finansowych Unii, korupcja urzędnicza i sprzeniewierzenie, pranie pieniędzy pochodzących z przestępstw popełnionych na szkodę interesów finansowych UE), z pewnym ograniczeniem jeśli chodzi o przestępstwa związane z podatkiem VAT, a mianowicie w przypadku przestępstw związanych z podatkiem VAT Prokuratura Europejska jest właściwa wyłącznie w przypadku gdy przestępstwo jest związane z terytorium dwóch lub większej liczby państw

⁴²² Jak stanowi art. 14 ust. 3 rozporządzenia, wybór odbywa się na podstawie otwartego zaproszenia do zgłaszania kandydatur publikowanego w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*. Listę zakwalifikowanych kandydatów przedkłada ją Parlamentowi Europejskiemu oraz Radzie Komisja selekcyjna składająca się z 12 osób wybieranych spośród byłych członków Trybunału Sprawiedliwości i Trybunału Obrachunkowego, byłych przedstawicieli krajowych Eurojustu, członków krajowych sądów najwyższych, osób sprawujących wysokie stanowiska prokuratorskie i prawników o uznanych kompetencjach. Jedną z wybieranych osób proponuje Parlament Europejski. Rada ustanawia zasady działalności komisji selekcyjnej i przyjmuje decyzję w sprawie mianowania jej członków na podstawie wniosku Komisji. Ta sama komisja selekcyjna opiniuje kandydatów na prokuratorów europejskich przedstawianych przez Państwa członkowskie (art. 16 ust. 2).

członkowskich i wiąże się z wystąpieniem całkowitej szkody o wartości co najmniej 10 mln EUR;

- przestępstw dotyczących udziału w organizacji przestępczej, w rozumieniu decyzji ramowej 2008/841/WSiSW⁴²³ w sprawie zwalczania przestępczości zorganizowanej, jeżeli celem działalności przestępczej takiej organizacji jest popełnienie jednego z przestępstw określonych w dyrektywie PIF;
- w sprawach dotyczących każdego innego przestępstwa nierozzerwalnie związanego z przestępstwem na szkodę interesów finansowych Unii.

W żadnym przypadku Prokuratura Europejska nie jest właściwa w sprawach przestępstw dotyczących krajowych podatków bezpośrednich, w tym przestępstw nierozzerwalnie z nimi związanych. Dodatkowo ograniczenia w dochodzeniach prowadzonych przez EPPO wprowadza art. 25 ust. 3 rozporządzenia umożliwiający odstąpienie od wykorzystania właściwości EPPO jeśli maksymalny wymiar sankcji karnych przewidziany w prawie krajowym za przestępstwo na szkodę interesów finansowych UE jest taki sam jak maksymalny wymiar sankcji karnych za przestępstwo nierozzerwalnie związane lub niższy, oraz w sytuacji, jeśli istnieją podstawy, by przypuszczać, że wartość szkody, która została wyrządzona lub może zostać wyrządzona interesom finansowym Unii w związku z przestępstwem określonym w dyrektywie PIF, nie przekracza wartości szkody, która została wyrządzona lub może zostać wyrządzona innemu pokrzywdzonemu.⁴²⁴

Warto zwrócić uwagę, że przestępstwa związane z podatkiem VAT będą ścigane przez Prokuraturę w dość ograniczonym zakresie. Jest to efekt pewnego kompromisu pomiędzy postulatami zgłaszanymi przez państwa członkowskie w trakcie prac związanych z ustanowieniem EPPO a koncepcją przekazania wszystkich spraw związanych z nadużyciami w zakresie podatku VAT właściwości EPPO.⁴²⁵ Takie uregulowanie spowoduje, że duża część spraw związanych z nadużyciami w zakresie VAT prowadzona będzie przez organy krajowe.

Biorąc pod uwagę fakt, iż Polska nie przystąpiła do tworzenia EPPO warto poddać analizie argumenty, które były podnoszone przez stronę polską podczas rozmów o kształcie Prokuratury Europejskiej, a które w konsekwencji doprowadziły do podjęcia

⁴²³ Decyzja Ramowa Rady 2008/841/WSiSW z dnia 24 października 2008 r. w sprawie zwalczania przestępczości zorganizowanej, Dz. Urz. L 300 z 11.11.2018 r. s. 43.

⁴²⁴ nie dotyczy to przestępstw związanych z zamówieniami publicznymi oraz przestępstw związanych z podatkiem VAT (art. 25 ust. 3 rozporządzenia).

⁴²⁵ Szerzej: M. Tomczyk, op. cit., s. 253 i n.

decyzji o nieprzystąpieniu Polski do tworzonych struktur EPPO. Podsumowanie polskich argumentów zaprezentował na początku 2018 r. podsekretarz stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości Łukasz Piebiak w odpowiedzi na zapytanie poselskie nr 6373⁴²⁶ stwierdzając, że przede wszystkim Polska od początku negocjacji dotyczących ustanowienia Prokuratury Europejskiej nie zgadzała się na rozwiązania, w których przestępstwa związane z podatkiem VAT były ścigane inaczej niż z wyłącznej kompetencji państw członkowskich, wychodząc z założenia, że dochody z tytułu podatku VAT są przede wszystkim dochodami budżetu krajowego, a jedynie w niewielkim stopniu i pośrednio stanowią dochód budżetu Unii. Polska kwestionowała także właściwość Prokuratury Europejskiej w sytuacji, jeśli szkoda wyrządzona budżetowi UE przestępstwem związanym z wykorzystaniem funduszy unijnych byłaby nieznaczną w stosunku do szkody poniesionej przez budżet krajowy.⁴²⁷

Polska była także przeciwna ściganiu przez Prokuraturę Europejską przestępstw określanych jako „nierozzerwalnie związane” z przestępstwami na szkodę interesów finansowych UE, uznając tak szeroko i nieostro określony zakres przedmiotowy uprawnień za niosący zbyt duże ryzyko ingerencji w uprawnienia państw członkowskich.

Kolejną wątpliwością zgłaszaną przez stronę polską był zakres jurysdykcji Trybunału Sprawiedliwości nad dochodzeniami prowadzonymi przez EPPO. Z uwagi na transgraniczny charakter postępowań prowadzonych przez Prokuraturę istotną kwestią była kontrola jej postępowań przez ponadkrajowy organ sądowy, którą w opinii Polski w określonym zakresie powinien sprawować Trybunał Sprawiedliwości.

Polska zgłaszała także zastrzeżenia do systemu zarządzania sprawami, wiążącemu się z jednej strony z budową kosztownych i rozbudowanych systemów informatycznych z drugiej zaś strony nakładającym na państwa członkowskie wiele biurokratycznych obowiązków wynikających z długotrwałych i skomplikowanych procesów decyzyjnych. Już sama struktura EPPO zakładająca podział na Prokuratorów Europejskich nadzorujących Europejskich Prokuratorów Delegowanych jak również

⁴²⁶ Odpowiedź na zapytanie nr 6373 w sprawie Prokuratury Europejskiej, odpowiadający: podsekretarz stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości Łukasz Piebiak, <http://search.sejm.gov.pl/SejmSearch/ADDL.aspx?DoSearchNewByIndex> (dostęp 2019-02-16).

⁴²⁷ Ten zarzut wydaje się być aktualnie zupełnie bezpodstawny biorąc pod uwagę zapis art. 25 ust 3 lit. b Rozporządzenia 2017/1939.

funkcjonowanie Izb Stałych w ramach Kolegium Prokuratorów Europejskich, wzbudzała wątpliwości dotyczące skuteczności funkcjonowania w praktyce.⁴²⁸

Niektóre ze zgłaszanych przez Polskę zastrzeżeń w dalszym ciągu pozostają aktualne. W doktrynie duże wątpliwości budzi zaproponowane w rozporządzeniu o wzmocnionej współpracy ograniczenie kontroli decyzji przez TSUE.⁴²⁹ Uregulowanie takie jest także niezgodne z dotychczasowym orzecznictwem TSUE,⁴³⁰ co należy ocenić negatywnie jako nieuprawnione ograniczanie kompetencji TSUE.

Nie są także bezpodstawne obawy Polski o nadmierne zbiurokratyzowanie i przewlekłość prowadzonych postępowań⁴³¹. Dotychczasowa praktyka przewlekłych postępowań prowadzonych przez OLAF czy chociażby mało skuteczne działania Komisji w zakresie ujednoczenia sprawozdań składanych przez Państwa członkowskie w zakresie nieprawidłowości i nadużyć nie napawają optymizmem. Warto przy tym zaznaczyć, że Parlament Europejski niejednokrotnie wzywał Komisję do stworzenia jednolitego systemu przekazywania danych.⁴³²

Nie ulega wątpliwości, iż długa i zbiurokratyzowana procedura podejmowania decyzji nie sprzyja skuteczności prowadzonych dochodzeń. Europejski Trybunał Obrachunkowy w swoich wystąpieniach także zwraca uwagę, że działania dochodzeniowe prowadzone aktualnie przez OLAF prowadzone są w sposób przewlekły, a jednocześnie pomimo długiego czasu trwania niejednokrotnie nie dostarczają materiału dowodowego wystarczającego dla odzyskania środków wskazanych w rekomendacjach.⁴³³ Warto także przytoczyć w tym miejscu opinię wyrażoną przez ETO w pkt. 111 sprawozdania specjalnego z 01/2019, iż "wykorzystywanie procedur administracyjnych do odzyskiwania nienależycie wypłaconych środków unijnych jest wciąż bardziej efektywne i mniej kosztowne niż

⁴²⁸ E. Ruśkowski, A.P. Chociej, op. cit., s. 105-118.

⁴²⁹ Zgodnie z rozporządzeniem, czynności procesowe podejmowane przez EPPO będą podlegały kontroli przez sądy krajowe, co w istotny sposób ogranicza możliwości kontroli realizowanej przez TSUE. Szerzej: M. Tomczyk, op. cit., s. 272-278.

⁴³⁰ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 3.10.2013 r. w sprawie Inuit Tapiriit Kanatami i in. przeciwko Parlamentowi i Radzie, C-583/11 P, EU:C:2013:625, pkt 91-93; Wyrok w sprawie Åklagaren przeciwko H. Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105.

⁴³¹ Przykładem opieszałości działań podejmowanych przez instytucje unijne może być chociażby Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2015 r. COM(2016) 472. Zostało ono opublikowane przez Komisję w lipcu 2016 r., natomiast rezolucja Parlamentu Europejskiego w sprawie sprawozdania Komisji za 2015 r. została podjęta w maju 2017 r. a opublikowana w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej dopiero w sierpniu 2018 r., tj. dwa i pół roku po zakończeniu roku, którego dotyczy sprawozdanie, Dz. Urz. UE C 307 z 30.8.2018 r., s. 11.

⁴³² Rezolucja z dnia 16.05.2017, pkt. 48., Dz. Urz. UE C 307, 30.8.2018, s. 11.

⁴³³ Sprawozdanie specjalne 01/2019.

odzyskiwanie tych środków w drodze postępowania karnego przez zabezpieczenie i konfiskatę mienia. Niedawne badanie Europolu dotyczące odzyskiwania mienia pochodzącego z działalności przestępczej w UE wykazało, że kwoty odzyskiwane obecnie w UE stanowią jedynie niewielki odsetek dochodów z przestępstw".⁴³⁴

Do tworzenia Prokuratury Europejskiej do dnia dzisiejszego (30-11-2019 r.) nie przystąpiły Polska oraz Dania, Irlandia, Szwecja, Wielka Brytania i Węgry. Fakt ten stwarza kilka istotnych problemów związanych z funkcjonowaniem EPPO. Z jednej strony należy zwrócić uwagę na aspekty współpracy EPPO z OLAF, który będzie miał inne kompetencje w krajach uczestniczących w EPPO a inne w państwach które nie podjęły wzmocnionej współpracy. Z drugiej zaś strony problemy może stwarzać procedura prowadzenia dochodzeń w przypadku przestępstw transgranicznych, w których przestępstwo ma miejsce w jednym z krajów nie uczestniczących w EPPO.

Mając na względzie konieczność uregulowania współpracy pomiędzy EPPO i OLAF Komisja przygotowała projekt zmiany rozporządzenia nr 883/2013 regulującego kwestie związane z dochodzeniami prowadzonymi przez Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF).⁴³⁵ We wniosku sformułowane zostały główne zasady współpracy pomiędzy OLAF i EPPO w zakresie prowadzonych dochodzeń.⁴³⁶ Współpraca pomiędzy tymi dwoma organami ma się opierać na ścisłej współpracy, wymianie informacji, wzajemnym uzupełnianiu się i niepowielaniu działań. Proponowana przez Komisję zmiana rozporządzenia ogólne zasady współpracy

⁴³⁴ Sprawozdania specjalne 01/2019.

⁴³⁵ Wniosek Komisji z dnia 23 maja 2018 r. w sprawie Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającego rozporządzenie (UE, Euratom) nr 883/2013 dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF) w odniesieniu do współpracy z Prokuraturą Europejską i skuteczności dochodzeń prowadzonych przez OLAF {SWD(2018) 251 final}, COM(2018) 338 final.

⁴³⁶⁴³⁶ Jak możemy przeczytać w uzasadnieniu wniosku, "obecnie OLAF prowadzi dochodzenia administracyjne, korzystając z uprawnień administracyjnych, których zakres jest ograniczony w porównaniu z uprawnieniami przysługującymi organom prowadzącym postępowania przygotowawcze. Jeżeli Urząd stwierdzi, że w danym przypadku mogło dojść do popełnienia przestępstwa, może jedynie skierować zalecenie do krajowych organów wymiaru sprawiedliwości – w takim przypadku OLAF nie może zagwarantować, że w danej sprawie wszczęte zostanie postępowanie przygotowawcze. W przyszłości – w przypadku państw członkowskich uczestniczących w tworzeniu EPPO – Urząd będzie zgłaszał swoje podejrzenia dotyczące popełnienia takich przestępstw Prokuraturze Europejskiej i współpracował z nią w ramach prowadzonych przez nią postępowań przygotowawczych. W rozporządzeniu w sprawie EPPO ustanowiono już przepisy regulujące stosunki między EPPO i OLAF. Stosunki te opierają się na zasadach ścisłej współpracy, wymiany informacji, wzajemnego uzupełniania się i niepowielania działań. Przepisy w tym zakresie muszą zostać powielone i uzupełnione w rozporządzeniu nr 883/2013. Dlatego też konieczność dostosowania ram prawnych OLAF zanim Prokuratura Europejska stanie się operacyjna stanowi główny czynnik uzasadniający wprowadzenie zmian w rozporządzeniu nr 883/2013. Aby zapewnić płynne przejście na korzystanie z nowych ram, zmienione rozporządzenie powinno wejść w życie zanim EPPO stanie się operacyjna (co ma nastąpić pod koniec 2020 r.)", Wniosek COM(2018) 338 final, s. 1-2.

reguluje w art. 1 poprzez dodanie ust. 4a w brzmieniu, które należałoby przytoczyć in extenso: „Urząd nawiązuje i utrzymuje bliskie stosunki z Prokuraturą Europejską (»EPPO«), ustanowioną w ramach wzmocnionej współpracy rozporządzeniem Rady (UE) 2017/193913. Stosunki te opierają się na wzajemnej współpracy oraz wymianie informacji. Mają one na celu w szczególności to, by zapewnić wykorzystanie wszelkich dostępnych środków ochrony interesów finansowych Unii poprzez komplementarność zakresu ich obowiązków oraz wspieranie EPPO przez Urząd." Szczegółowe zasady współpracy określone zostały w dodanych do rozporządzenia art. 12c-12f. Trybunał Obrachunkowy opiniując wniosek Komisji⁴³⁷ pozytywnie ocenił określenie zasad regulujących współpracę OLAF i EPPO zwrócił uwagę na kilka istotnych braków.

Przede wszystkim Trybunał zwrócił uwagę, że we wniosku nie zaproponowano przepisów odnoszących się do prowadzenia dochodzeń w sprawach przestępstw transgranicznych dotyczących państw uczestniczących w EPPO i państw w niej nieuczestniczących. Jak zauważa Trybunał mimo braku takich przepisów możliwe będzie prowadzenie skutecznych współpracy w oparciu o "stałe i konstruktywne zaangażowanie stron".⁴³⁸ Zgadając się co do zasady z opinią Trybunału należałoby jednak postulować uzupełnienie wniosku o stosowne zapisy w tym zakresie.

Trybunał trafnie wrócił także uwagę na procedurę gromadzenia dowodów przez OLAF pod kątem możliwości ich wykorzystania w postępowaniach prowadzonych przez EPPO. Z uwagi na fakt, iż OLAF prowadzi postępowania administracyjne, ważnym jest aby w prowadzonych postępowaniach zapewniał gwarancje procesowe obowiązujące przy postępowaniach prowadzonych przez Prokuraturę Europejską, w przeciwnym wypadku materiał dowodowy zebrany przez OLAF nie będzie mógł być wykorzystany w postępowaniu karnym.⁴³⁹

Trybunał Obrachunkowy w opinii opowiada się za wprowadzeniem sądowej kontroli działań dochodzeniowych prowadzonych przez OLAF, co zagwarantowałoby skuteczne i niezależne kontrolowanie takich czynności.⁴⁴⁰ Należałoby zgodzić się z tą opinią Trybunału zwłaszcza biorąc pod uwagę fakt, iż materiał dowodowy zbierany

⁴³⁷ Opinia Trybunału Obrachunkowego nr 8/2018 (przedstawiona na mocy art. 325 ust. 4 TFUE) w sprawie wniosku Komisji z dnia 23 maja 2018 r. dotyczącego zmiany rozporządzenia (UE, Euratom) nr 883/2013 dotyczącego OLAF w odniesieniu do współpracy z Prokuraturą Europejską i skuteczności dochodzeń prowadzonych przez OLAF.

⁴³⁸ Opinia nr 8/2018 pkt 10.

⁴³⁹ Opinia nr 8/2018 pkt 23.

⁴⁴⁰ Opinia nr 8/2018 pkt 16.

przez OLAF mógłby być następnie wykorzystany w prowadzonych przez EPPO postępowaniach karnych.

Wydaje się, że uwzględnienie przez Komisję uwag zgłoszonych przez Trybunał Obrachunkowy do zasad współpracy pomiędzy EPPO a OLAF powinno przyczynić się do wyeliminowania przynajmniej niektórych ryzyk wynikających z faktu, iż nie wszystkie państwa przystąpiły do tworzenia Prokuratury Europejskiej. Mając natomiast na względzie zapewnienie jak najwyższej skuteczności podejmowanych działań, koniecznym będzie regularna ocena współpracy pomiędzy OLAF, EPPO i państwami członkowskimi, co pozwoli na ewentualne podjęcie działań zaradczych.⁴⁴¹

Podsumowaniem rozważań dotyczących Prokuratury Europejskiej jako organu odpowiedzialnego za ochronę interesów finansowych Unii przy użyciu prawa karnego może być opinia Trybunału Obrachunkowego, iż "jeśli tylko EPPO zostaną przyznane odpowiednie zasoby, jej ustanowienie może stać się istotnym krokiem na drodze do wzmocnienia ochrony interesów finansowych UE".⁴⁴²

⁴⁴¹ W opinii Trybunału Obrachunkowego ocena współpracy pomiędzy EPPO i OLAF powinna umożliwić odpowiedź na pytanie, "czy zwalczanie przez UE przestępstw naruszających interesy finansowe UE mogłoby zostać usprawnione przez zmianę struktury organów UE odpowiedzialnych za prowadzenie dochodzeń administracyjnych i postępowań przygotowawczych" oraz uwzględnić kwestie związane z uproszczeniem instrumentów prawnych odnoszących się do ochrony interesów finansowych UE oraz ewentualnym ujęciem ich w jednolite ramy regulacyjne. Opinia 8/2018, pkt.47.

⁴⁴² Opinia nr 8/2018 pkt 8.

2.7. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez inne instytucje

Poza analizowanymi w poprzedniej części pracy instytucjami, w ochronę interesów finansowych UE zaangażowane są także inne podmioty. Należy do nich zaliczyć przede wszystkim Parlament Europejski, Radę Europejską, Radę Unii Europejskiej, Europol, Eurojust oraz Eurofisc.

Traktaty ustanawiające Unię Europejską (zarówno TUE jak i TFUE) określając organy Unii na pierwszym miejscu wymieniają Parlament Europejski. Traktatowe podstawy jego działalności określone zostały w art. 13-14 TUE oraz w art. 223-234 TFUE.

Konwencja w sprawie wspólnych organów Wspólnot Europejskich z 23 marca 1957 r. ustanowiła Jednolite Zgromadzenie Parlamentarne dla trzech Wspólnot. Nazwa organu została zmieniona w 1962 r. na Parlament Europejski.⁴⁴³ Do Parlamentu Europejskiego (PE) w pierwszych latach jego funkcjonowania wchodziłi delegaci parlamentów narodowych państw członkowskich. Dopiero w 1976 r. Rada przyjęła Akt w sprawie bezpośrednich wyborów do Parlamentu Europejskiego,⁴⁴⁴ a w 1979 r. odbyły się pierwsze wybory bezpośrednie do PE. Parlament. W praktyce Parlament, mimo iż jest jedynym organem Unii wybieranym w demokratycznych wyborach powszechnych nie odgrywa w Unii tak doniosłej roli jak parlamenty w państwach członkowskich.⁴⁴⁵ Parlament do dnia dzisiejszego nie ma samodzielnej kompetencji legislacyjnej.⁴⁴⁶ W literaturze można spotkać podział funkcji Parlamentu Europejskiego na funkcje:

- **prawodawczą**, która wyraża się w uczestnictwie wspólnie z Radą w procedurze stanowienia prawa;
- **budżetową**, wyrażającą się w uchwalaniu wspólnie z Radą rocznych budżetów Unii oraz wieloletnich ram finansowych;
- **kontroli politycznej**, która wyraża się w możliwości kierowania interpelacji do członków KE, a w pewnych sytuacjach także do uchwalenia wotum nieufności

⁴⁴³ Podstawą zmiany były uchwały własne Parlamentu z 19 marca 1958 r. oraz 30 marca 1962 r. Dz. Urz 1958 s.7, Dz.Urz. 1962 s. 1045. Szerzej: W. Czapliński, System instytucjonalny UE, w: J. Barcz (red.), Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia Systemowe, Warszawa 2003, s. 156.

⁴⁴⁴ Akt z dnia 20 września 1976 r. dotyczący wyborów przedstawicieli do Parlamentu Europejskiego w powszechnych wyborach bezpośrednich, Dz.U. L 278 z 8.10.1976, s. 5.

⁴⁴⁵ J. Marszałek-Kawa, Struktura i funkcjonowanie Parlamentu Europejskiego, Toruń 2002, s. 75 i n.

⁴⁴⁶ Na temat Parlamentu Europejskiego zob.: W. Czapliński, System...s. 156-163; C. Mik, Europejskie prawo..., s. 132-165; B. Srebro, op. cit., s. 58-62 J. Barcik, Struktura..., s. 128-137.

wobec Komisji (art. 234 TFUE). należy zaznaczyć, że Parlament nie posiada uprawnień kontrolnych wobec Rady i Rady Europejskiej, ma natomiast możliwość powołania na wniosek 1/4 członków PE tymczasowej komisji śledczej dla zbadania zarzutów naruszenia lub niewłaściwego stosowania prawa wspólnotowego (art. 226 TFUE). Parlamentowi przysługuje także prawo skargi o Trybunału Sprawiedliwości UE (art. 228 TFUE);

- **konsultacyjną**, na podstawie art. 218 TFUE, zgodnie z którym przy zawieraniu przez Radę umów międzynarodowych dotyczących UE, niezbędne jest uzyskanie opinii, lub zgody Parlamentu Europejskiego;
- **kreacyjną**, związaną z wyborem innych organów UE, w szczególności Przewodniczącego Komisji Europejskiej (art. 14 TUE), czy wyborem Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich (art. 228 TFUE).⁴⁴⁷

Z uwagi na fakt, iż Parlament Europejski nie ma samodzielnej funkcji prawodawczej a w głównej mierze pełni funkcje kontroli politycznej, w literaturze pojawił się pogląd, że PE odgrywa niewielką rolę nie tylko w układzie organizacyjnym Unii, ale także w zakresie ochrony interesów finansowych Unii.⁴⁴⁸ O ile trudno dyskutować z poglądem, że uprawnienia Parlamentu Europejskiego nawet po wejściu w życie Traktatu z Lizbony nie są zbyt rozległe, zwłaszcza w zakresie legislacji, o tyle kontrola polityczna sprawowana przez PE ma w zakresie ochrony interesów finansowych istotne znaczenie.

Warto zwrócić uwagę, że zarówno prowadzone przez Parlament Europejski debaty jak i podejmowane na przestrzeni lat rezolucje wywarły bardzo istotny wpływ na ukształtowanie się aktualnego modelu ochrony interesów finansowych UE. Już w roku 1984 Parlament przyjął rezolucję w sprawie nadużyć na szkodę budżetu Wspólnoty,⁴⁴⁹ w której krytycznie ocenił działania Komisji w zakresie ochrony budżetu Wspólnoty. zwracając przy tym uwagę na skomplikowany i niezharmonizowany system prawny obowiązujący we Wspólnocie, sprzyjający popełnianiu oszustw i nadużyć. W 1984 roku Parlament nie udzielił Komisji absolutorium za rok 1982, i gdyby nie upływający z końcem 1984 r. okres kadencji Komisji bardzo prawdopodobne było uchwalenie przez Parlament wotum nieufności.⁴⁵⁰ Rok później, w grudniu 1985 r. przyjęta została

⁴⁴⁷ J. Barcik, *Struktura...* s. 136; J. Marszałek-Kawa, op. cit., s. 77 i n.

⁴⁴⁸ B. Srebro, op. cit., s.58.

⁴⁴⁹ Resolution on frauds against Community budget, Dz. Urz. WE C 127 z 14.5.1984 r.

⁴⁵⁰ Szerzej: M. Tomczyk, op. cit., s. 52.

rezolucja, która m. in. wzywała Komisję do podjęcia działań wspólnie z państwami członkowskimi, które doprowadzą do możliwości karnego ścigania przypadków defraudacji środków wspólnotowych.⁴⁵¹ Powołanie w 1987 r. UCLAF (franc. Unité de Coordination de La Lutte Antifraude), wyodrębnionej w ramach Komisji jednostki do walki z defraudacjami było także efektem m.in. nacisków ze strony Parlamentu. Nie można również nie wspomnieć o roli Parlamentu Europejskiego w 1999 r., kiedy to w rezolucji z dnia 14 stycznia 1999 r.⁴⁵² Parlament podjął decyzję o powołaniu Komitetu Niezależnych Ekspertów. Efektem prac Komitetu było przedstawienie raportu, który doprowadził do dymisji Komisji J. Santera i jednocześnie przyczynił się do powołania OLAF.⁴⁵³

Wydaje się, że powyższe zestawienie aktywności Parlamentu Europejskiego w kontekście kształtowania się koncepcji ochrony interesów finansowych Unii wyraźnie pokazuje, jak duże znaczenie ma w tym zakresie sprawowana przez Parlament często niedoceniana funkcja kontroli politycznej.

Analiza bieżącej działalności Parlamentu Europejskiego w kontekście ochrony interesów finansowych Unii, podobne jak we wcześniejszych częściach pracy zostanie zawężona do okresu 2013-2018. Wychodząc z założenia, że akty prawne wydawane w tym okresie przez Parlament wspólnie z Radą były lub będą analizowane w podrozdziałach odnoszących się do instytucji, których dotyczyły wydawane akty, w tym miejscu analizie zostaną oddane rezolucje PE w sprawie sprawozdań Komisji w sprawie ochrony interesów finansowych UE.

Parlament w swoich rezolucjach w sprawie sprawozdań dotyczących ochrony interesów finansowych UE odnosi się nie tylko do przedstawionych rocznych sprawozdań Komisji, ale także rocznych sprawozdań z działalności OLAF, sprawozdanie roczne Komitetu Nadzoru OLAF, sprawozdanie roczne Trybunału Obrachunkowego dotyczące wykonania budżetu za dany rok budżetowy wraz z odpowiedziami instytucji jak również inne dokumenty oraz akty prawne ogłoszone w danym roku a odnoszące się do problematyki ochrony interesów finansowych UE. W rezolucjach Parlament zwykle podkreśla pozytywne efekty działań poszczególnych instytucji, zauważa pozytywne tendencje jak również docenia wkład o zaangażowanie

⁴⁵¹ Resolution on the follow-up to the special report of the Court of Auditors on the implementation of Directive 77/435/EEC of 27 June 1977 on scrutiny by Member States of transactions forming part of the system of financing by the EAGGF - Guarantee Section, Dz. Urz. WE C 352 z 31.12.1985 r., pkt 12.

⁴⁵² Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 14 stycznia 1999 r. w sprawie poprawy zarządzania Finansów Komisji Europejskiej.

⁴⁵³ Szerzej: P. van Buitenen, Korupcja bez tajemnic. Korupcja w Unii Europejskiej, Warszawa 2002.

w walce z nadużyciami na szkodę interesów UE. Jednocześnie zwraca uwagę na problemy i nieprawidłowości związane z ochroną interesów finansowych UE.

W analizowanym okresie Parlament w każdym z rocznych sprawozdań podkreśla dwa zasadnicze problemy występujące w sprawozdaniach Komisji i OLAF. Pierwszym z nich jest brak jednolitych dla wszystkich państw członkowskich zasad raportowania nieprawidłowości i nadużyć⁴⁵⁴, drugim natomiast brak informacji o wysokości faktycznie odzyskanych środków finansowych wskutek działań podejmowanych przez OLAF i Komisję.⁴⁵⁵ Obydwa postulaty Parlamentu są niezwykle istotne z punktu widzenia możliwości odpowiedzi na pytanie, dotyczące skuteczności działań podejmowanych w celu ochrony interesów finansowych Unii. Jak czytamy w pkt. 32 rezolucji odnoszącej się do sprawozdania za 2016 r., Parlament "ubolewa, że Komisja nie jest w stanie obliczyć łącznej kwoty środków odzyskanych w wyniku odnośnych zaleceń OLAF; wzywa Komisję, by co roku podawała kwotę zasobów własnych UE odzyskanych na podstawie zaleceń OLAF, wprowadziła system umożliwiający obliczenie łącznej kwoty tych zasobów, podawała kwoty, które jeszcze należy odzyskać, oraz publikowała w rocznych sprawozdaniach z działalności OLAF informacje o współpracy, w tym o zaleceniach i o kwotach faktycznie odzyskanych".⁴⁵⁶

⁴⁵⁴ Jak czytamy w pkt. 40 Rezolucji za 2013 r, Parlament "podkreśla, że od wielu lat powtarza się sytuacja polegająca na tym, że państwa członkowskie nie przekazują danych na czas lub przekazują niedokładne dane; ponownie z niepokojem podkreśla, że w poszczególnych państwach członkowskich wciąż stosuje się różne podejścia do kwestii wykrywania i zgłaszania nieprawidłowości o charakterze nadużyć finansowych i nieprawidłowości niezwiązanych z nadużyciami finansowymi, w tym w takich dziedzinach jak polityka spójności i rolnictwo, oraz że w niektórych przypadkach brak jest jednolitej interpretacji przy stosowaniu ram prawnych; zwraca uwagę, że utrudnia to porównania, a także obiektywną ocenę i wydawanie zaleceń przez Parlament, Komisję i OLAF", Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 11 marca 2015 r. w sprawie sprawozdania rocznego za rok 2013 dotyczącego ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej – zwalczanie nadużyć finansowych (2014/2155 (INI)), Dz. Urz. C 314 z 10.8.2016, s. 37; podobnie:

pkt. 23 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 8 marca 2016 r. w sprawie sprawozdania rocznego za rok 2014 dotyczącego ochrony interesów finansowych UE – zwalczania nadużyć finansowych (2015/2128(INI)), Dz. Urz. C 50 z 9.2.2018, s. 2;

pkt. 48 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 16 maja 2017 r. w sprawie sprawozdania rocznego za rok 2015 dotyczącego ochrony interesów finansowych UE – zwalczanie nadużyć finansowych (2016/2097(INI)), Dz. Urz. C 307 z 30.08.2018, s. 11;

pkt. 6 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 3 maja 2018 r. w sprawie sprawozdania rocznego za 2016 r. dotyczącego ochrony interesów finansowych UE – zwalczanie nadużyć finansowych (2017/2216(INI));

pkt. 6 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 31 stycznia 2019 r. w sprawie rocznego sprawozdania za 2017 r. pt. „Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych” (2018/2152(INI)).

⁴⁵⁵ pkt. 29 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 11 marca 2015 r.;

pkt. 93 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 16 maja 2017 r.;

pkt. 22 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 3 maja 2018 r.;

pkt. 22 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 31 stycznia 2019 r.

⁴⁵⁶ Pkt 22 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 3 maja 2018 r.

Należy zgodzić się z opinią Parlamentu. Nie do przyjęcia jest argument przedstawiany przez Komisję czy OLAF, że za odzyskiwanie kwot rekomendowanych do odzyskania odpowiadają państwa członkowskie, co uniemożliwia podanie wiarygodnych danych. Komisja dysponuje odpowiednimi kompetencjami, aby wprowadzić obowiązek raportowania takich danych przez państwa członkowskie a następnie egzekwowanie tego obowiązku.

Ciekawa ocena Parlamentu została zwarta w pkt. 1 rezolucji dotyczącej sprawozdania za 2013 r., w której Parlament *"podkreśla, że obecne niewystarczające rezultaty w zwalczaniu nadużyć finansowych nie wynikają z braku regulacji, ale z ich niezadowalającego wdrażania; zwraca się do Komisji, aby w swoim następnym sprawozdaniu szybciej odpowiedziała na apele Parlamentu ujęte w jego poprzednich rocznych sprawozdaniach o ochronie interesów finansowych UE"*.⁴⁵⁷ To bardzo znamienne stwierdzenie, i ciągle aktualne, biorąc chociażby pod uwagę przytoczone powyżej sugestie PE dotyczące jednolitego systemu sprawozdawczości dotyczącej nadużyć czy publikowania danych dotyczących faktycznie odzyskiwanych kwot zarówno należnych dochodów Unii jak i nieprawidłowo wydatkowanych środków.

Parlament w analizowanym okresie często odnosił się w swoich rezolucjach do kwestii związanych z podatkiem VAT, z jednej strony podkreślając utrzymujący się wysoki poziom ubytku dochodów Unii z tego tytułu, z drugiej zaś strony zwracając uwagę, że Komisja jest uprawniona do kontrolowania i nadzorowania środków podejmowanych przez państwa członkowskie.⁴⁵⁸ Działania podjęte przez Komisję w tym zakresie w roku 2016 i 2017 zostały z kolei ocenione bardzo pozytywnie.⁴⁵⁹

W ocenie parlamentu dużym problemem w występującym w obszarze ochrony interesów finansowych Unii jest czas upływający z jednej strony od czasu popełnienia nieprawidłowości do jej wykrycia, a z drugiej strony czas prowadzenia postępowania administracyjnego i/lub sądowego⁴⁶⁰. W tym kontekście Parlament *"ubolewa, że mimo zapewnień OLAF, iż czyni on wszystko co w jego mocy, aby skrócić czas trwania*

⁴⁵⁷ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 11 marca 2015 r., pkt. 1.

⁴⁵⁸ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 11 marca 2015 r., pkt. 16.

⁴⁵⁹ Parlament wyraził wprawdzie w pkt 9 rezolucji zaniepokojenie, wysokością luki w podatku VAT w 2016 r. na poziomie 147 mld EUR, jednak w pkt. 10 z zadowoleniem przyjął plan działania Komisji w sprawie VAT z 7 kwietnia 2016 r., mający zreformować ramy prawne podatku VAT, a także 13 wniosków ustawodawczych przyjętych przez Komisję od grudnia 2016 r., regulujących przejście na docelowy system VAT. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 31 stycznia 2019 r.

⁴⁶⁰ W Rezolucji PE z dnia 11 marca 2015 r., w pkt 32 znalazła się informacja, że *"średnia długość okresu od wystąpienia nieprawidłowości do jej wykrycia wyniosła ponad trzy lata (3,4); ponad połowę nieprawidłowości (54 %) wykryto w ciągu 4 lat od roku, w którym nieprawidłowość wystąpiła, natomiast w przypadku pozostałych 46 % okres ten wynosił od 4 do 13 lat"*.

dochodzeń, czas trwania etapu dochodzeniowego wydłuża się nieprzerwanie od 2012 r. – z 22,5 miesiący do 25,1 miesiący w przypadku zamkniętych spraw i z 17,3 do 18,7 miesiący w odniesieniu do wszystkich spraw".⁴⁶¹

Przedmiotem zainteresowania Parlamentu były też kwestie związane z zamówieniami publicznymi jako dziedziną szczególnie narażoną na działania korupcyjne. Parlament wezwał Komisję do opracowania bazy danych dotyczących nieprawidłowości, mogącej służyć za podstawę rzeczowej i gruntownej analizy częstotliwości, wagi i przyczyn błędów w zamówieniach publicznych, jednocześnie zwracając się do państw członkowskich wzywając do opracowania i analizy ich własnych baz danych dotyczących nieprawidłowości, w tym nieprawidłowości przy udzielaniu zamówień publicznych.⁴⁶² W bezpośrednim związku z zamówieniami publicznymi pozostaje także problem korupcji. Parlament negatywnie ocenił decyzję Komisji o zaprzestaniu publikowania sprawozdań dotyczących zwalczania korupcji. Sprawozdanie takie zostało przedstawione w 2014 r., jednak jak zostało to wspomniane we wcześniejszych podrozdziałach, spotkało się z krytyką ze strony Trybunału Obrachunkowego z uwagi na zbyt małą ilość konkretnych danych dotyczących poziomu korupcji. Parlament w 2018 r. zachęcał Komisję do wznowienia publikowania sprawozdań o zwalczaniu korupcji oraz wezwał Komisję do przygotowania znacznie bardziej wiarygodnej i całościowej strategii zwalczania korupcji.⁴⁶³

Podsumowując aktywność Parlamentu Europejskiego dotyczącą ochrony interesów finansowych Unii należy także zwrócić uwagę na zwracanie od wielu lat uwagi na rolę demaskatorów/sygnalistów w zakresie ujawniania przypadków nadużyć, a w szczególności korupcji. Parlament w swoich rezolucjach wielokrotnie wzywał państwa członkowskie do ustanowienia gwarancji ochrony dla osób zgłaszających w dobrej wierze przypadki działań mogących stanowić zagrożenie dla interesów finansowych Unii.⁴⁶⁴ Po wielu latach starań o uregulowanie tej materii w całej Unii, w 2019 r. została przyjęta Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 z dnia 23 października 2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa

⁴⁶¹ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 16 maja 2017 r., pkt. 88.

⁴⁶² Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 3 maja 2018 r., pkt. 36.

⁴⁶³ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 3 maja 2018 r., pkt. 55

⁴⁶⁴ np. Rezolucji PE z dnia 11 marca 2015 r. pkt 49, Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 3 maja 2018 r., pkt 50. Warto tu także wspomnieć, że w trosce o ochronę demaskatorów Parlament podjął oddzielną Rezolucję z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie roli demaskatorów w ochronie interesów finansowych UE, P8_TA(2017)0022.

Unii.⁴⁶⁵ Dyrektywa reguluje obowiązki państw członkowskich w zakresie ochrony sygnalistów. Państwa członkowskie, w tym również Polska powinny dostosować prawo krajowe do wymagań dyrektywy w okresie 24 miesięcy od jej publikacji.

W kontekście rozważań nad rolą Parlamentu Europejskiego w ochronie interesów finansowych Unii bardzo istotną kwestią pozostaje wpływ wydawanych przez niego opinii na praktykę funkcjonowania ochrony. Można bowiem odnieść wrażenie, że sugestie formułowane przez Parlament są zupełnie ignorowane przez Komisję i OLAF. Od wielu lat Parlament zgłasza uwagi w zakresie braku jednolitej sprawozdawczości w państwach członkowskich czy też braku publikacji danych o efektach finansowych działań podejmowanych przez Komisję i OLAF i od wielu lat Komisja nie robi nic w tej materii aby zmienić istniejący stan rzeczy. Zasadnym wydaje się postawienie pytania z czego wynika takie ignorowanie sugestii organu reprezentującego obywateli Unii. Najprostszą odpowiedzią nasuwającą się w tym kontekście wydaje się być niechęć Komisji do prezentowania niewygodnych danych. Biorąc bowiem pod uwagę nakłady przeznaczane chociażby na OLAF w zestawieniu z wymiernymi efektami wydawanych przez OLAF rekomendacji można postawić pytanie o zasadność funkcjonowania w istniejącej formie organu, który w swoich działaniach jest opieszały i mało efektywny. Wydaje się, że w tym zakresie konieczne jest podjęcie bardziej radykalnych działań aby usprawnić działanie OLAF, niż tylko wprowadzenie korekty rozporządzenia 883/2013 w zakresie umożliwienia współpracy i współdziałania z EPPO.

Jako kolejną instytucję zaangażowaną w ochronę interesów UE należałoby wymienić **Radę Europejską**. Początki jej działalności można dostrzec w połowie lat 60-tych, kiedy to zaczęli się spotykać szefowie państw i rządów państw członkowskich Wspólnot Europejskich. Określenie Rada Europejska (European Council) pojawiła się już podczas szczytu paryskiego w 1974 r., jednakże aż do 1986 r. Rada działała nieformalnie. Instytucja Rady została wprowadzona do unijnego systemu prawnego w Jednolitym Akcie Europejskim przyjętym w 2006 r.⁴⁶⁶ Aktualnie działalność Rady Europejskiej regulują art. 13 i 15 TUE oraz art. 235-236 TFUE.

Rada Europejska jest organem o charakterze międzyrządowym, w skład którego wchodzi szefowie państw lub rządów państw członkowskich, przewodniczący Rady Europejskiej oraz przewodniczący Komisji Europejskiej. Zgodnie z art. 15 TUE, Rada Europejska nadaje Unii impulsy niezbędne do jej rozwoju i określa ogólne kierunki i

⁴⁶⁵ Dz. Urz. UE L 305 z 26.11.2019, s. 17.

⁴⁶⁶ Szerzej w: W. Czaplinski, System..., s. 153-156.

priorytety polityczne. Jak obrazowo określa to sama Rada Europejska w swojej publikacji, "Rada Europejska jest sterem Unii Europejskiej: określa kierunki jej rozwoju i priorytety polityczne. Ustalenia Rady Europejskiej znajdują wydzźwięk w pracach Rady, Parlamentu Europejskiego, Komisji Europejskiej i państw członkowskich".⁴⁶⁷ Należy przy tym zaznaczyć, iż Rada Europejska nie pełni funkcji prawodawczej, natomiast po posiedzeniach Rady wydawane są Konkluzje Rady Europejskiej. Są to dokumenty o charakterze politycznym i nie podlegają kontroli TSUE. Warto jednak zwrócić uwagę, iż mimo nieformalnego, informacyjnego charakteru Konkluzji, są one niejednokrotnie podstawą do podjęcia działań przez inne organy Unii. Konkluzje Rady Europejskiej z uwagi na swój charakter nie są publikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Są one natomiast dostępne na oficjalnej stronie internetowej Rady: <https://www.consilium.europa.eu/pl/european-council/conclusions/>

Wśród zagadnień, którymi zajmuje się Rada Europejska ochrona interesów finansowych nie jest kluczowym tematem, W ostatnich 5 latach wśród omawianych przez Radę tematów dominują sprawy związane z bezpieczeństwem, migracją, wzrostem gospodarczym i konkurencyjnością czy ochroną klimatu.⁴⁶⁸ Warto jednak odnotować, że w najbliższym czasie Rada Europejska najprawdopodobniej zajmie się oceną sprawozdania Trybunału Obrachunkowego nr 1/2019 "Zwalczanie nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE – konieczne jest podjęcie działań". Na stronie internetowej Rady zostały już bowiem zamieszczone propozycje treści konkluzji przygotowanej w dniu 11 kwietnia 2019 r. przez Grupę Roboczą ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych⁴⁶⁹. Analizując przedstawioną propozycją można spodziewać się, że Rada Europejska najprawdopodobniej zachęci Komisję do kontynuowania współpracy z państwami członkowskimi w zakresie poprawy zgłaszania nieprawidłowości, zwłaszcza za pośrednictwem systemu zarządzania nieprawidłowościami (IMS) jak również wezwie Komisję i państwa członkowskie do

⁴⁶⁷ Rada Europejska i Rada w pigułce, <https://www.consilium.europa.eu/media/30253/qc0414900pln.pdf>, dostęp w dniu 4-05-2019 r.

⁴⁶⁸ Zob. przykładowo: Konkluzje z Posiedzenie Rady Europejskiej (28 czerwca 2018 r.): <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9-2018-INIT/pl/pdf>, dostęp 30-04-2019 r.; Konkluzje z Posiedzenia Rady Europejskiej (22 marca 2018 r.): <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-1-2018-INIT/pl/pdf>, dostęp 30-04-2019 r.; Konkluzje z Posiedzenie Rady Europejskiej (14 grudnia 2017 r.): <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-19-2017-INIT/pl/pdf>, dostęp w dniu 30-04-2019 r.

⁴⁶⁹ Council conclusions on the European Court of Auditors' special report No 1/2019: Fighting fraud in EU spending: action needed - Adoption, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8646-2019-INIT/en/pdf>, dostęp w dniu 05-05-2019 r.

podjęcia działań w celu poprawy niskiego wskaźnika odzyskiwania niewłaściwie wykorzystanych funduszy.⁴⁷⁰

W tym miejscu należy podkreślić, że Rada Europejska mając duży wpływ na polityki realizowane przez UE swoimi rekomendacjami może dać impuls do podejmowania bardziej skutecznych działań przez inne instytucje Unii. Podjęcie tematu ochrony interesów Unii Europejskiej przez Radę Europejską należy ocenić pozytywnie i wyrazić nadzieję, że pozwoli to na zintensyfikowanie działań podejmowanych przez KE i państwa członkowskie.

Przechodząc do analizy działań podejmowanych przez **Radę Unii Europejskiej** należy stwierdzić, iż podstawy prawne działania Rady określone zostały w art. 16 TUE i art. 237-243 TFUE. Rada jest przede wszystkim organem międzyrządowym, reprezentującym interesy państw członkowskich. Jej członkowie związani są instrukcjami rządów.

W skład Rady Unii Europejskiej wchodzi po jednym przedstawicielu z każdego państwa członkowskiego. Są to zwykle ministrowie choć mogą nimi być także sekretarze stanu w ministerstwach. W obradach na zlecenie ministrów mogą brać udział stali przedstawiciele państw członkowskich akredytowani przy UE, nie mogą oni jednak brać udziału w głosowaniu. Zgodnie z art. 239 TFUE istnieje jednak możliwość udzielenia przez członka Rady Unii Europejskiej pełnomocnictwa do głosowania innemu członkowi Rady, przy czym członek Rady nie może głosować tylko za jednego innego członka. W Radzie UE nie ma stałych członków, w zależności od przedmiotu obrad mogą w nich brać udział różni ministrowie.

Rada Unii Europejskiej wspólnie z Parlamentem Europejskim pełni funkcję prawodawczą. Przed wejściem w życie Traktatu z Lizbony pełniła tę funkcję samodzielnie, będąc głównym ośrodkiem stanowienia prawa pochodnego UE.⁴⁷¹ Pełni także funkcję budżetową uczestnicząc wspólnie z Parlamentem w uchwalaniu rocznego budżetu UE jak i wieloletnich ram finansowych. Powołuje członków Trybunału Obrachunkowego oraz organów doradczych, m.in. Komitetu Ekonomiczno-

⁴⁷⁰ Pkt. 3 i 4 propozycji konkluzji: *"SUPPORTS the Court's recommendation to the Commission and the Member States to make better use of fraud prevention tools and CALLS ON the Commission to continue working with the Member States on improving irregularity reporting, notably through the Irregularity Management System (IMS); Notes with concern the Court's opinion on the low rate of recovery of misused funds recommended to be recovered pursuant to the European Anti-Fraud Office's (OLAF) investigations and the low rate of follow up of judicial recommendations and calls on the Commission and Member States to improve it."*

⁴⁷¹ szerzej: J. Barcik, Instytucje UE, w: J. Barcik, A. Wentkowska, op. cit., s. 148.

Społecznego i Komitetu Regionów. Rada ma także kompetencje do zawierania umów międzynarodowych w imieniu UE.

Jak zauważa J. Barcik, Rada Unii Europejskiej pełni rolę "forum, na którym państwa uzgadniają swoją działalność w UE."⁴⁷² Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii jest to o tyle istotne, że to państwa członkowskie odpowiadają za realizację blisko 80% wydatków z budżetu Unii. Akty prawodawcze stanowione przez Parlament wspólnie z Radą pozwalają więc na uwzględnienie oczekiwań państwa członkowskich, które w większości przypadków są adresatami stanowionych norm.

Podstawę prawną funkcjonowania **Europejskiego Urzędu Policji (Europol)** stanowi Konwencja w sprawie ustanowienia Europejskiego Urzędu Policji (konwencja o Europolu).⁴⁷³ Konwencja została zawarta w oparciu o art. K3 Traktatu z Maastricht. Zgodnie z Konwencją jest on organizacją wspomagającą i koordynującą działania organów ścigania poszczególnych państw członkowskich w zakresie zwalczania przestępstw o charakterze transgranicznym.⁴⁷⁴ Europol posiada osobowość prawną oraz zdolność procesową a w każdym państwie członkowskim posiada zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych tak jak osoby prawne, w szczególności może nabywać lub zbywać nieruchomości jak i mienie ruchome. (art. 26 Konwencji). Organizacja Europolu jest rozbudowana, obejmuje szeroką strukturę organizacyjną, w szczególności krajowe jednostki Europolu w państwach członkowskich, liczne biura łącznikowe i punkty kontaktowe, zarówno w państwach trzecich jak i organizacjach międzynarodowych. Posiadana przez Europol struktura organizacyjna ma wpływ na skuteczność podejmowanych przez tę instytucję działań operacyjnych.⁴⁷⁵

Zgodnie z art. 2 ust 1 Konwencji celem Europolu jest, w ramach współpracy między państwami członkowskimi poprawa skuteczności i współpracy między właściwymi władzami państw członkowskich w zapobieganiu i zwalczaniu terroryzmu, nielegalnego handlu narkotykami i innych poważnych przestępstw międzynarodowych

⁴⁷² J. Barcik, Instytucje..., s. 148. Podobnie B. Srebro, op. cit., s. 62.

⁴⁷³ Konwencja sporządzona na podstawie art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej, w sprawie ustanowienia Europejskiego Urzędu Policji (konwencja o Europolu), Dz. Urz. C 316 z 27.11.1995 r., s. 2. Szerzej o genezie powstania Europolu: A. Gruszczak, Europejska wspólnota wywiadowcza, Prawo - instytucje - mechanizmy, Kraków 2014, s. 159 i n., A. Gruszczak, Europejski Urząd Policji (Europol) - okoliczności i geneza powstania, "Politeja" 2010, Nr 2 (12), s. 213-234; A. Gruszczak, Współpraca policyjna w Unii Europejskiej w wymiarze transgranicznym. Aspekty polityczne i prawne, Kraków 2009, s. 21-47; T. Safjański, Europejskie Biuro Policji Europol. Geneza. Główne aspekty działania. Perspektywy rozwoju, Warszawa 2009; J. Benyon i in., Police Co-operation in Europe: An Investigation, Leicester 1993, s. 158-161.

⁴⁷⁴ Szerzej: C. Mik, Europejskie prawo..., s. 368, A. Gruszczak, Europejska wspólnota..., s. 162 i n.

⁴⁷⁵ T. Safjański, Działania operacyjne Europolu, Szczytno 2013, s. 68.

wszędzie tam, gdzie istnieją faktyczne oznaki działania zorganizowanej struktury przestępczej oraz dwa lub więcej państw członkowskich zostało dotkniętych wspomnianymi przestępstwami w sposób wymagający wspólnego działania państw członkowskich ze względu na skalę, znaczenie i konsekwencje tych przestępstw.

Na czele Europolu stoi dyrektor mianowany jednomyślnie przez Radę. Każde państwo członkowskie ustanawia lub wyznacza jednostkę narodową odpowiedzialną za współpracę z Europolem. W Polsce funkcję tę pełni Komenda Główna Policji. Jednostka narodowa jest jedynym organem pośredniczącym w kontaktach między Europolem a właściwymi organami krajowymi. Każda jednostka narodowa oddelegowuje do Europolu co najmniej jednego oficera łącznikowego.

Zgodnie z art. 4 ust. 4 Konwencji, jednostki krajowe są odpowiedzialne za:

- dostarczanie Europolowi z własnej inicjatywy informacji i danych wywiadowczych, niezbędnych do wykonywania jego zadań;
- odpowiadanie na wnioski Europolu o informacje i dane wywiadowcze oraz doradztwo;
- aktualizację informacji i danych wywiadowczych;
- dokonywanie oceny informacji i danych wywiadowczych zgodnie z prawem krajowym dla właściwych organów i przekazywanie im tych materiałów;
- występowanie do Europolu z wnioskami o doradztwo, informacje, dane wywiadowcze i analizy;
- dostarczanie Europolowi danych do gromadzenia w systemie informatycznym;
- zapewnienie przestrzegania prawa przy każdej wymianie informacji z Europolem.

W założeniu konwencji Europol miał przede wszystkim wspierać państwa członkowskie w zwalczaniu najpoważniejszych form przestępczości - m.in. terroryzmu, handlu narkotykami i przestępczości zorganizowanej. Nie są to jednak jedyne obszary funkcjonowania Europolu. Obserwowany w ostatnich latach wzrost przestępczości gospodarczej, zwłaszcza w wymiarze transgranicznym spowodował także poszerzenie spektrum spraw, którymi zajmują się funkcjonariusze Europolu.⁴⁷⁶

Europol publikuje roczne sprawozdania z działalności, w których publikowane są informacje o bieżących działaniach podejmowanych przez Europol. Już w sprawozdaniu z działalności za 2011 r. osobne rozdziały poświęcone zostały zwalczaniu

⁴⁷⁶ A. Gruszczak. Współpraca policyjna..., s. 120 i n.

nadużyć związanych z podatkiem VAT oraz praniem pieniędzy pochodzących z przestępstw.⁴⁷⁷

Zwalczaniu przestępstw związanych z oszustwami w zakresie podatku VAT poświęcone zostało także miejsce w sprawozdaniu z działalności za okres 2016-2017.⁴⁷⁸ W tym samym sprawozdaniu znalazły się także informacje o działaniach podejmowanych przez Europol w zakresie walki z przemytem wyrobów tytoniowych.

Sprawozdania Europolu nie zawierają szczegółowych informacji o podejmowanych działaniach, co jest uzasadnioną praktyką mając na względzie dobro kolejnych postępowań. Pokazują natomiast tendencje rozwoju instytucji. Z punktu widzenia ochrony interesów Unii Europejskiej udział Europolu w zwalczaniu przestępstw związanych z VAT jak i z nielegalnym obrotem wyrobami akcyzowymi jest bardzo istotny. Jak to już było sygnalizowane w poprzednich rozdziałach niniejszej rozprawy obydwa rodzaje przestępstw coraz częściej mają charakter transgraniczny, istotnie wpływają także na wysokość dochodów Unii.

W kontekście utworzenia Prokuratury Europejskiej, ale także w kontekście działań dochodzeniowych prowadzonych przez OLAF wsparcie operacyjne jednostek Europolu może przyczynić się do poprawy efektywności prowadzonych postępowań, w niektórych sytuacjach wręcz umożliwić ich prowadzenia.

Kolejnym organem zaangażowanym w ochronę interesów finansowych UE jest **Eurojust**, którego funkcjonowanie ma podstawy prawne w art. 85 TFUE, stanowiącym, że zadaniem Eurojustu jest w szczególności wspieranie oraz wzmocnianie koordynacji i współpracy między krajowymi organami śledczymi i organami ścigania w odniesieniu do poważnej przestępczości, która dotyka dwóch lub więcej państw członkowskich, lub która wymaga wspólnego ścigania, w oparciu o operacje przeprowadzane i informacje dostarczane przez organy Państw Członkowskich i Europol.⁴⁷⁹ Struktura, funkcjonowanie i zakres działań Eurojustu określone są przez Parlament Europejski i Radę w formie rozporządzenia.

⁴⁷⁷ Sprawozdanie ogólne z działalności Europolu obejmujące okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2010 r., s. 51-52, https://www.europol.europa.eu/sites/default/files/documents/pl_europolreview.pdf, dostęp w dniu 30-12-2018;

⁴⁷⁸ Europol Review 2016-2017, s. 59-61. <https://www.europol.europa.eu/activities-services/main-reports/annual-review>, dostęp w dniu 04-05-2019 r.

⁴⁷⁹ Szerzej na temat pożądaných zmian w zakresie funkcjonowania Eurojustu: J.A.E. Vervaele Kształtowanie Eurojustu i OLAF-u - uprawnienia dochodzeniowe w ramach europejskiego obszaru sądowego, w: C. Nowak C. (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany..., s. 42 i n.

Eurojust został ustanowiony decyzją Rady 2002/187/WSiSW⁴⁸⁰ jako organ Unii mający osobowość prawną.⁴⁸¹ Decyzja ta była następnie zmieniana decyzjami Rady 2003/659/WSiSW⁴⁸² i 2009/426/WSiSW.⁴⁸³ W listopadzie 2018 r. Rada i Parlament wydały nowe rozporządzenie 2018/1727,⁴⁸⁴ które w znaczący sposób zmieni funkcjonowanie Eurojustu. Zmiany zaczną obowiązywać od 12 grudnia 2019 r. Celem wprowadzonych zmian ma być przede wszystkim usprawnienie funkcjonowania Eurojustu, oraz dostosowanie go do nowego otoczenia prawnego związanego z utworzeniem EPPO.⁴⁸⁵ W dalszej części rozważań analizowane będą nowe regulacje funkcjonowania Eurojustu, które zaczną obowiązywać w grudniu 2019 r.

Co warte podkreślenia, rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/1727 z dnia 14 listopada 2018 r. w sprawie Agencji Unii Europejskiej ds. Współpracy Wymiarów Sprawiedliwości w Sprawach Karnych (Eurojust) oraz zastąpienia i uchylenia decyzji Rady 2002/187/WSiSW nie tylko zmienia zasady funkcjonowania Eurojustu, ale wręcz wprowadza nową instytucję, która ma na celu zastąpienie dotychczas funkcjonującego organu. Przepis art. 1 rozporządzenia można w tym miejscu przytoczyć in extenso:

"1. Niniejszym ustanawia się Agencję Unii Europejskiej ds. Współpracy Wymiarów Sprawiedliwości w Sprawach Karnych (Eurojust).

⁴⁸⁰ Decyzja Rady 2002/187/WSiSW z dnia 28 lutego 2002 r. ustanawiająca Eurojust w celu zintensyfikowania walki z poważną przestępczością, Dz. Urz. L 63 z 6.3.2002, s. 1.

⁴⁸¹ Szerzej: A. Grzelak, Współpraca państw w ramach Eurojustu, w: Zwalczanie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych, Warszawa 2006, s. 449 i n.

⁴⁸² Decyzja Rady 2003/659/WSiSW z dnia 18 czerwca 2003 r. zmieniająca decyzję 2002/187/WSiSW ustanawiającą Eurojust w celu zintensyfikowania walki z poważną przestępczością, Dz. Urz. L 245 z 29.9.2003, s. 44.

⁴⁸³ Decyzja Rady 2009/426/WSiSW z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie wzmocnienia Eurojustu i w sprawie zmiany decyzji 2002/187/WSiSW ustanawiającej Eurojust w celu zintensyfikowania walki z poważną przestępczością, Dz. Urz. L 138 z 4.6.2009, s. 14.

⁴⁸⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/1727 z dnia 14 listopada 2018 r. w sprawie Agencji Unii Europejskiej ds. Współpracy Wymiarów Sprawiedliwości w Sprawach Karnych (Eurojust) oraz zastąpienia i uchylenia decyzji Rady 2002/187/WSiSW, Dz. Urz. L 2018 Nr 295, str. 138.

⁴⁸⁵ W stosunku do dotychczasowych uregulowań zmiany, które wprowadza rozporządzenie 2018/1727 dotyczą:

- rozróżnienia między operacyjną a kierowniczą funkcją kolegium przedstawicieli krajowych;
- nowego systemu ochrony danych, dostosowanego do niedawno przyjętych ram prawnych w sprawie ochrony danych w instytucjach UE;
- ustanowienia zarządu, który wesprze kolegium w funkcjach kierowniczych i umożliwi sprawniejsze podejmowanie decyzji w kwestiach nieoperacyjnych i strategicznych;
- nowych przepisów o programowaniu rocznym i wieloletnim;
- reprezentacji Komisji w kolegium i zarządzie;
- funkcji dyrektora administracyjnego;
- większej przejrzystości i demokratycznego nadzoru prowadzonego za pomocą mechanizmu wspólnego oceniania działań Eurojustu przez Parlament Europejski i parlamenty krajowe.

2. Eurojust ustanowiony na mocy niniejszego rozporządzenia zastępuje Eurojust ustanowiony na mocy decyzji Rady 2002/187/WSiSW i jest jego następcą prawnym.

3. Eurojust ma osobowość prawną."

Przepisy przejściowe i końcowe przewidują, że dotychczasowi przewodniczący, wiceprzewodniczący i dyrektor administracyjny pełnią swoje dotychczasowe funkcje aż do czasu wygaśnięcia kadencji.

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii w kontekście utworzenia EPPO istotną kwestią było uregulowanie zasad właściwości przy współpracy pomiędzy EPPO i Eurojustem. Biorąc pod uwagę fakt, iż nie wszystkie państwa członkowskie podjęły się tworzenia EPPO w oparciu o wzmocnioną współpracę, uregulowanie zasad współpracy tych instytucji (obok konieczności uregulowania współpracy pomiędzy EPPO i OLAF) jest kluczowym elementem umożliwiającym sprawne funkcjonowanie ochrony interesów finansowych UE.⁴⁸⁶

W rozporządzeniu 2018/1727 w pkt. 7 oraz art. 3 przewidziane zostały reguły współpracy, które będą obowiązywały od momentu rozpoczęcia działalności EPPO w zakresie ścigania przestępstw na szkodę interesów finansowych Unii, w szczególności:

- Eurojust jest właściwy w sprawach dotyczących przestępstw mających wpływ na interesy finansowe Unii, które pozostają **poza zakresem właściwości Prokuratury Europejskiej**, lub gdy Prokuratura Europejska jest wprawdzie właściwa, lecz nie wykonuje swojej właściwości;
- Eurojust jest właściwy w sprawach dotyczących przestępstw, w przypadku których właściwa jest EPPO, jeżeli przestępstwa te **dotyczą zarówno państw uczestniczących we wzmocnionej współpracy w zakresie EPPO, jak i państw, które w takiej współpracy nie uczestniczą**. W takich przypadkach Eurojust powinien działać na wniosek nieuczestniczących państw członkowskich lub na wniosek EPPO;
- **Państwa członkowskie, które nie uczestniczą we wzmocnionej współpracy** w zakresie ustanowienia EPPO, mogą nadal zwracać się do Eurojustu o wsparcie we wszystkich sprawach związanych z przestępstwami mającymi wpływ na interesy finansowe Unii.

⁴⁸⁶ B. Nita, Postępowanie karne z udziałem Prokuratora Europejskiego, w: C. Nowak (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009.

Analizując rolę Eurojustu w ochronie interesów finansowych Unii warto zwrócić uwagę, że w art. 86 TFUE znalazło się sformułowanie, iż Rada może ustanowić Prokuraturę Europejską w oparciu o Eurojust. Jest to niewątpliwe docenienie roli tego organu w dotychczasowej praktyce ścigania poważnych przestępstw o charakterze transgranicznym.

Eurojust informacje o swoich działaniach publikuje w rocznych sprawozdaniach. Dla zobrazowania skali prowadzonej działalności przytoczyć można niektóre z danych statystycznych zaprezentowanych w sprawozdaniu z rok 2017⁴⁸⁷:

Państwa członkowskie w 2017 r. zwróciły się o pomoc Eurojustu w 2 550 sprawach (w roku 2016 - w 2 306 sprawach). W tej liczbie 258 spraw stanowiły sprawy, w których brały udział państwa spoza Unii Europejskiej. W trakcie roku 2017 Eurojust zorganizował 302 spotkania koordynacyjne (w 108 z tych spotkań wzięli udział przedstawiciele Europolu, a w 61 przedstawiciele Państw trzecich).

Eurojust wsparł 200 zespołów JIT (ang. Joint Investigation Team - Wspólne Zespoły Dochodzeniowo-Śledcze), przy czym 87 z nich było nowo ustanowionych. Państw trzecich, uczestniczyły w 21 zespołach JIT, w tym w 11 nowo ustanowionych. Zwiększyła się liczba zespołów JIT tworzonych na potrzeby spraw dotyczących terroryzmu, a także spraw dotyczących nadużyć finansowych i handlu ludźmi.⁴⁸⁸

W trakcie 2017 r. Eurojust opublikował m.in.:

- Monitory wyroków za przestępstwa związane z terroryzmem;
- Piąte sprawozdanie dotyczące zagranicznych bojowników terrorystycznych;
- Wspólne opracowanie Eurojust-Europol na temat wspólnych wyzwań w zwalczaniu cyberprzestępczości;
- Końcowe sprawozdanie z oceny planu działania Eurojustu przeciwko handlowi ludźmi na lata 2012–2016;
- Sprawozdanie w sprawie zatrzymywania danych;
- Sprawozdanie na temat spraw prowadzonych w zakresie zapobiegania konfliktom jurysdykcji i ich rozstrzygania;
- Orzecznictwo TSUE w sprawie Europejskich Nakazów Zapłaty;

⁴⁸⁷ Sprawozdanie roczne za 2017 r., s. 8, oficjalna strona internetowa Eurojust; http://eurojust.europa.eu/doclibrary/corporate/eurojust%20Annual%20Reports/Annual%20Report%202017/AR2017_PL.pdf, dostęp w dniu 29-04-2019 r.

⁴⁸⁸ Szerzej na temat JIT: Wspólne Zespoły Dochodzeniowo-Śledcze - Praktyczny przewodnik, oficjalna strona internetowa Eurojust; <http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/JITs/JITs%20framework/JITs%20Practical%20Guide/JIT-GUIDE-2017-PL.pdf>, dostęp w dniu 01-05-2019 r.

– Zasada *ne bis in idem* w orzecznictwie TSUE.

Biorąc pod uwagę zakres działalności realizowanej przez Eurojust warto zwrócić uwagę na budżet Eurojustu, który w roku 2017 wyniósł 48,6 mln euro, przy 332 osobach zatrudnionego personelu (w tym samym roku budżet OLAF zamknął się kwotą 60 mln euro przy 405 pracownikach). Kwoty te są porównywalne biorąc pod uwagę większą ilość personelu zatrudnionego w OLAF.

Pomimo faktu, iż Eurojust nie jest wprost odpowiedzialny za ochronę interesów finansowych Unii, to jednak wspierając prowadzenie transgranicznych dochodzeń w znaczącym stopniu przyczynia się do koordynacji działań podejmowanych przez organy ścigania państw członkowskich. Współpracę z Eurojustem prowadzi także OLAF, a w najbliższych latach z jego pomocy korzystać będzie także EPPO, co czyni tę instytucję istotnym elementem w systemie ochrony interesów finansowych Unii. Zostało to zauważone przez unijnego prawodawcę. Zmiany wprowadzone w 2018 r. powinny przyczynić się do usprawnienia działania Eurojustu, a wprowadzenie przedstawiciela Komisji do zarządu Eurojustu może dodatkowo pomóc w wykorzystaniu potencjału tego organu w kontekście ochrony interesów finansowych.

Analizując instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych UE należy także zwrócić uwagę na **Eurofisc**. W 2005 r. w celu usprawnienia współpracy pomiędzy państwami członkowskimi oraz przyspieszenia wymiany informacji w zakresie podatku VAT od transakcji wewnątrzspółnotowych administracja skarbową Królestwa Belgii zainicjowała utworzenie europejskiej sieci zwalczania oszustw karuzelowych Eurocanet (ang. *European Carousel Network*).⁴⁸⁹ Podstawy prawne utworzenia sieci zawarte były w rozporządzeniu Rady nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej.⁴⁹⁰ Do tworzonej sieci nie przystąpiły jednak Niemcy i Wielka Brytania co sprawiało, że sieć Eurocanet była mało efektywna.⁴⁹¹ Wobec takiej sytuacji Komisja Europejska w 2008 r. zaproponowała utworzenie Eurofisc, jako platformy do wymiany informacji w celu

⁴⁸⁹ K. Raczkowski, Eurofisc – zdecentralizowana sieć współpracy w dziedzinie podatku VAT, Infos, Wydawnictwo Sejmowe dla Biura Analiz Sejmowych nr 6(98) z 2011 r s. 2.

⁴⁹⁰ 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.Urz. UE L 264 z 15.10.2003 r., s.1.

⁴⁹¹ Nieprzystąpienie do sieci wynikało w dużej mierze uprzedzeń politycznych do zaangażowanego w projekt OLAF, K. Raczkowski, op. cit., s.2

zwalczania oszustw związanych z podatkiem VAT.⁴⁹² Komisja zwróciła także uwagę, iż dla prawidłowego funkcjonowania systemu niezbędny jest obowiązkowy udział wszystkich państw członkowskich. Eurofisc został usankcjonowany rozporządzeniem Rady 904/2010 z 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej.⁴⁹³ Eurofisc nie posiada osobowości prawnej, stanowi natomiast sformalizowaną formę współpracy administracyjnej w celu poprawy skuteczności walki z oszustwami związanymi z podatkiem VAT.⁴⁹⁴

Zgodnie z art. 33 ust. 2 rozporządzenia 904/2010 w ramach sieci Eurofisc państwa członkowskie są zobowiązane do:

- ustanowienia wielostronnego mechanizmu wczesnego ostrzegania w zakresie zwalczania oszustw w dziedzinie VAT;
- prowadzenia i koordynowania sprawnej wielostronnej wymiany oraz wspólnego przetwarzania i analizy ukierunkowanych informacji na temat oszustw transgranicznych w tematycznych obszarach działalności Eurofisc;
- koordynacji prac urzędników łącznikowych Eurofisc z uczestniczącymi państwami członkowskimi prowadzonych na podstawie otrzymanych ostrzeżeń i informacji;
- koordynacji postępowań administracyjnych prowadzonych przez uczestniczące państwa członkowskie w sprawie oszustw wskazanych przez urzędników łącznikowych Eurofisc, jednakże bez uprawnienia do wzywania państw członkowskich do prowadzenia postępowań administracyjnych.

Zgodnie z art. 59 rozporządzenia nr 904/2010 Komisja jest zobowiązana co pięć lat przedstawiać Parlamentowi sprawozdanie w sprawie stosowania tego rozporządzenia. Pierwsze takie sprawozdanie przedstawione zostało w dniu 12 lutego 2014 r.,⁴⁹⁵ przy czym zawiera ono nie tylko ocenę funkcjonowania współpracy administracyjnej na gruncie systemu Eurofisc, ale też nowe koncepcje w dziedzinie współpracy

⁴⁹² Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie skoordynowanej strategii mającej na celu poprawę walki z oszustwami związanymi z podatkiem od wartości dodanej w Unii Europejskiej, COM(2008) 807 final.

⁴⁹³ Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 268 z 12.10.2010 r. s.1

⁴⁹⁴ K. Raczkowski, op. cit., s.3.

⁴⁹⁵ Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie stosowania rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, COM(2014) 71 final.

administracyjnej w zakresie przeciwdziałania oszustwom związanym z VAT.⁴⁹⁶ W sprawozdaniu KE zwróciła m.in. uwagę, iż państwa członkowskie nie wywiązują się z terminowego udzielania odpowiedzi na pytania kierowane z innych krajów.⁴⁹⁷ Terminowe przekazywanie informacji ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia przeciwdziałania oszustwom związanym z VAT. Sytuację tę poprawić powinna możliwość uzyskania zautomatyzowanego dostępu do określonych baz danych prowadzonych przez państwa członkowskie, na co także zwrócono uwagę w sprawozdaniu.⁴⁹⁸ System Eurofisc powinien przyczyniać się w tym kontekście do usprawniania wymiany danych oraz umożliwiania prowadzenia analizy danych wprowadzanych do systemu, co z kolei powinno przyczynić się do szybszego reagowania na próby popełniania oszustw związanych z VAT. Należy w tym miejscu docenić fakt, iż uwagi Komisji zostały ze zrozumieniem przyjęte przez państwa członkowskie współpracujące w ramach sieci Eurofisc. Efektem prowadzonej współpracy jest m. in. wprowadzenie w 2019 r. w ramach sieci Eurofisc nowego narzędzia do analizy sieci transakcji (TNA), które będzie zapewniać organom podatkowym szybki i łatwy dostęp do informacji o transakcjach transgranicznych, co z kolei umożliwi szybkie reagowanie w przypadku wykrycia potencjalnego oszustwa związanego z VAT. Co ważne podkreślenia, system TNA ma umożliwić urzędnikom Eurofisc porównywanie informacji z danymi w rejestrach karnych, bazach danych i z informacjami posiadanymi przez Europol i OLAF, oraz koordynować dochodzenia transgraniczne.⁴⁹⁹

Mając na względzie znaczenie dochodów z tytułu podatku VAT dla budżetu Unii, funkcjonowanie sieci Eurofisc należy uznać za istotny element ochrony interesów

⁴⁹⁶ W szczególności w sprawozdaniu sformułowana została propozycja wprowadzenia wspólnych audytów przez państwa członkowskie. W ramach współpracy Eurofisc przeprowadzane są audyty wielostronne, Komisja zachęca jednak do prowadzenia także wspólnych audytów, które zgodnie z definicją OECD polegają "na współdziałaniu dwóch lub większej liczby krajów tworzących jeden zespół audytowy, prowadzący wspólny audyt w krajach uczestniczących, którego celem jest zbadanie kwestii/transakcji dotyczących jednego lub większej liczby powiązanych podatników (zarówno osób prawnych, jak i osób fizycznych) prowadzących transgraniczną działalność gospodarczą, w ramach której mogą być dokonywane transakcje transgraniczne z udziałem przedsiębiorstw powiązanych, i będących przedmiotem wspólnego lub uzupełniającego się zainteresowania tych krajów; ponadto wspólny audyt obejmuje przedstawienie i wymianę informacji przez podatnika wspólnie dla wspomnianych krajów oraz uwzględnienie w składzie zespołu przedstawicieli właściwego organu z każdego kraju", Sprawozdanie w sprawie wspólnego audytu, forum OECD poświęcone administracji podatkowej, wrzesień 2010 r, Sprawozdanie Komisji COM(2014) 71 final, s. 13.

⁴⁹⁷ Sprawozdanie Komisji COM(2014) 71 final, s. 5.

⁴⁹⁸ Ibidem.

⁴⁹⁹ Szerzej: informacja prasowa Komisji Europejskiej z dnia 19 maja 2019 r. "VAT: będzie analiza transakcji", oficjalna strona internetowa Komisji Europejskiej, https://ec.europa.eu/poland/news/190519_vat_pl, dostęp w dniu: 26-05-2019 r.

finansowych UE. Eurofisc nie posiada osobowości prawnej, umożliwia jednak skuteczną wymianę i analizę informacji, co ma z kolei fundamentalne znaczenie dla pracy organów zaangażowanych w ochronę interesów Unii Europejskiej.

2.8. Wnioski

Przedstawione w niniejszym rozdziale rozważania pozwalają na sformułowanie wniosków odnoszących się do ochrony interesów finansowych realizowanej przez instytucje Unii Europejskiej.

Po pierwsze, analiza istniejących uregulowań prawnych nie wykazała braków czy luk w prawodawstwie, które uniemożliwiałyby realizowanie zadań stawianych przed poszczególnymi organami. Poszczególne organy zaangażowane w ochronę interesów finansowych posiadają odpowiednią legitymację prawną do prowadzonych działań, a obowiązujący system prawny zapewnia odpowiednie gwarancje proceduralne.

Po drugie, organy zaangażowane w ochronę interesów finansowych współpracują ze sobą na różnych płaszczyznach, zarówno w ramach formalnych struktur (jak np. Europol czy Eurojust) jak również poprzez tworzone systemy informatyczne umożliwiające bezpośrednią współpracę (systemy AFIS czy ARACHNE). Problemy występujące w bieżącej współpracy mogą być rozwiązywane na gruncie istniejących uregulowań prawnych.

Po trzecie, bliższa analiza przedstawianych przez poszczególne instytucje sprawozdań z działalności pozwala dostrzec kilka niepokojących zjawisk. Lektura sprawozdań Komisji i OLAF w zestawieniu ze sprawozdaniami ETO i rezolucjami PE sprawia wrażenie, że dotyczą one zupełnie różnych rzeczywistości. Z jednej strony Komisja i OLAF przedstawiają w sprawozdaniach tytaniczną wykonaną pracę, optymistyczne informacje o podejmowanych działaniach, wspólnych operacjach celnych, robiące wrażenie zestawienia ilości i wartości wydawanych zaleceń odzyskania nieprawidłowo wydanych środków, z drugiej zaś strony Trybunał Obrachunkowy i Parlament dostrzegając i doceniając podejmowane działania, systematycznie pokazują bardzo istotne problemy i niedociągnięcia - opieszałość w prowadzonych postępowaniach OLAF, niską skuteczność odzyskiwania środków, brak

porównywalnych i miarodajnych informacji o rzeczywistych efektach finansowych podejmowanych działań, małą skuteczność podejmowanych działań. W tej sytuacji niepokojący jest jednak nie tyle rozdźwięk w wymowie przygotowywanych sprawozdań, co niewielkie wykorzystanie efektów pracy ETO czy rekomendacji formułowanych w rezolucjach PE. Komisja w odpowiedziach na sprawozdania ETO bagatelizuje stwierdzane uchybienia lub zupełnie pomija je w dalszym funkcjonowaniu. Od wielu lat zgłaszane przez Parlament wnioski o przedstawianie w sprawozdaniach informacji o wysokości faktycznie odzyskanych środków czy ujednoczenie systemu raportowania o nieprawidłowościach do dnia dzisiejszego pozostały bez jakiegokolwiek odpowiedzi Komisji.

Po czwarte, analizując sprawozdania zarówno Komisji jak i ETO można dojść do wniosku, że w zakresie ochrony interesów finansowych Komisja w ostatnich latach największą część energii poświęcała na powołanie Prokuratury Europejskiej zupełnie ignorując konieczność usprawnienia działań OLAF. Postulaty usprawnienia działań OLAF zgłaszane od lat przez ETO i PE nie spotkały się z wystarczającymi działaniami Komisji. W pewnym sensie odkładanie przez Komisję bardzo gruntownej reformy OLAF do czasu powołania Prokuratury Europejskiej wydaje się zrozumiałe, ponieważ harmonizacja współdziałania tych dwóch instytucji jest bardzo istotnym czynnikiem wpływającym na skuteczność podejmowanych działań. Niestety od momentu powołania EPPO wniosek Komisji dotyczący zmiany rozporządzenia 883/2013 regulującego działalność OLAF ograniczył się do wprowadzenia ogólnych zapisów o konieczności wzajemnej wymiany informacji i współpracy pomiędzy tymi instytucjami.

Po piąte, podkreślić należy, że utworzenie EPPO jest niewątpliwie dużym sukcesem i kamieniem milowym w historii ochrony interesów finansowych Unii za pośrednictwem prawa karnego, jednak nie powinno to przysłonić najistotniejszego celu ochrony. W przypadku naruszenia interesów finansowych Unii najistotniejszym celem podejmowanych działań powinno być odzyskanie nieprawidłowo wydatkowanych kwot czy też uzyskanie zaplanowanych dochodów. Ten element powinien być najistotniejszy w ocenie podejmowanych działań. O ile trudnym do oszacowania jest poziom nieujawnionych nieprawidłowości czy nadużyć, i dyskusje o niedoszacowaniu realnych szkód wskutek niewykrytych nieprawidłowości będą zawsze jedynie pewnymi opartymi na prawdopodobieństwie szacunkami, o tyle stwierdzone przypadki nieprawidłowości czy nadużyć mają konkretną wartość. To ta wartość powinna być punktem odniesienia dla oceny skuteczności działań podejmowanych przez poszczególne instytucje.

Przedstawiane w sprawozdaniach informacje o ilości zorganizowanych konferencji, wymianie doświadczeń i dobrych praktyk, czy ilości i wartości zakupionego sprzętu technicznego służącego do zwalczania nadużyć powinny mieć odniesienie do wymiernych i policzalnych efektów podejmowanych działań. Dopóki przedstawiane sprawozdania nie będą zawierały informacji o wartości odzyskanych środków w stosunku do stwierdzonych nieprawidłowości, i dopóki obydwie te wartości nie będą do siebie zbliżone, dopóty trudno będzie mówić, że podejmowane działania są skuteczne. W tym kontekście także ilość i szybkość prowadzonych postępowań karnych, jakkolwiek dobrze nie będzie wyglądała w przedstawianych statystykach, powinna być oceniana przez pryzmat wartości odzyskanych środków finansowych.

Po szóste, nowe uregulowanie ram prawnych funkcjonowania OLAF, które usprawni jego działanie jest istotnym elementem, bez którego ochrona interesów finansowych Unii nie będzie wystarczająco skuteczna. OLAF ma niewątpliwie duże doświadczenie w koordynowaniu transgranicznych operacji celnych. To doświadczenie powinno być wykorzystywane w kolejnych latach i powinno służyć poprawie ochrony dochodów budżetu Unii. Biorąc pod uwagę fakt, na który zwrócił uwagę Trybunał Obrachunkowy, że odzyskiwanie środków finansowych na drodze administracyjnej jest dużo bardziej skuteczne niż odzyskiwanie tych środków w drodze procedury karnej, powinno się dołożyć jak najwyższych starań, aby OLAF w zreformowanej postaci mógł odgrywać istotną rolę w tym zakresie.

Rozdział 3.

System ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej na poziomie krajowym na przykładzie Polski

3.1. Uwagi wprowadzające

Państwa członkowskie zostały zobowiązane w art. 325 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do zwalczania nadużyć finansowych i innych nielegalnych działań na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej przy użyciu takich samych środków, jakie stosowane są przez te państwa do ochrony własnych interesów finansowych. Ochrona interesów finansowych UE przez państwa członkowskie odbywa się na wielu płaszczyznach, zarówno w odniesieniu do uzyskiwania środków stanowiących dochody budżetu Unii jak i w zakresie wydatkowania środków pochodzących z unijnego budżetu.

Instytucją pełniącą kluczową rolę w systemie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej w zakresie dochodów jest Krajowa Administracja Skarbowa. KAS jest odpowiedzialna przede wszystkim za dochody budżetu państwa, ale także dochody budżetu Unii - do jej zadań należy podejmowanie działań zmierzających do wywiązywania się podmiotów z ciążących na nich obowiązków podatkowych (w tym w zakresie podatku od towarów i usług, który stanowi ważny element w dochodach UE), jak również z tytułu ceł, stanowiących tradycyjne dochody własne Unii. KAS odgrywa także istotną rolę w ochronie interesów finansowych UE w zakresie wydatków, pełniąc funkcję instytucji audytowej⁵⁰⁰.

Ochrona interesów finansowych UE w zakresie wydatkowania środków pochodzących z unijnego budżetu realizowana jest w głównej mierze przez instytucje bezpośrednio zaangażowane w zarządzanie programami operacyjnymi, w ramach których wydatkowane są środki pochodzące z budżetu Unii. Z punktu widzenia ochrony interesów UE istotne jest, aby na gruncie prawa krajowego istniał system

⁵⁰⁰ Funkcję instytucji audytowej pełni w polskim systemie prawnym szef Krajowej Administracji Skarbowej. Przed dniem 1 marca 2017 r., tj. przed wejściem w życie ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.) w polskim systemie prawnym za wykrywanie nieprawidłowości i działań na szkodę interesów finansowych UE odpowiedzialne były przede wszystkim urząd kontroli skarbowej, izby skarbowe, urzędy skarbowe oraz urzędy celne. Funkcję instytucji audytowej pełnił natomiast Główny Inspektor Kontroli Skarbowej. Z dniem wejścia w życie ustawy o KAS, dotychczasowe kompetencje kontroli skarbowej oraz administracji skarbowej i celnej przejęły organy Krajowej Administracji Skarbowej.

instytucjonalny zapewniający właściwą kontrolę środków wydatkowanych w ramach programów operacyjnych.⁵⁰¹ Zasady realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 określa ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020,⁵⁰² zwana dalej ustawą wdrożeniową.⁵⁰³ Zgodnie z art. 1 ustawy, określa ona zasady realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020, podmioty uczestniczące w realizacji tych programów i polityki oraz tryb współpracy między nimi. Ochrona interesów finansowych Unii w zakresie wydatkowania środków w ramach poszczególnych programów operacyjnych realizowana jest przede wszystkim przez Instytucje Zarządzające, Instytucję Certyfikującą i Instytucję Audytową.

Na gruncie prawa krajowego w ochronę interesów finansowych UE zaangażowane są także inne instytucje, które poprzez podejmowane działania w znaczącym stopniu przyczyniają się do zapewnienia ochrony interesów finansowych Unii. Do instytucji tych zaliczyć należy m.in. Pełnomocnika Rządu ds. Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na szkodę RP lub UE w Ministerstwie Finansów, Komisje Orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego (ABW), Centralne Biuro Antykorupcyjne

⁵⁰¹ Szerzej na ten temat: J. Odachowski, Kontrola wykorzystania środków, w: W. Miemieć (red.), Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty Prawno Finansowe, Wrocław 2012, s. 212 i n.

⁵⁰² T.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1431 ze zm.

⁵⁰³ Jak zapisano w przypisie do tytułu ustawy wdrożeniowej: "*ustawa służy stosowaniu rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiającego wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 320), rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1301/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i przepisów szczególnych dotyczących celu „Inwestycje na rzecz wzrostu i zatrudnienia” oraz w sprawie uchylenia rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 289), rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1304/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Społecznego i uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 1081/2006 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 470), rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1300/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Funduszu Spójności i uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1084/2006 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 281), rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1299/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie przepisów szczegółowych dotyczących wsparcia z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach celu „Europejska współpraca terytorialna” (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 259) – w zakresie dotyczącym wykorzystania Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności w ramach programów realizowanych w zakresie polityki spójności.*"

(CBA), policję, prokuraturę, Urząd Zamówień Publicznych czy też sądy administracyjne.

Całokształt działań podejmowanych przez instytucje krajowe zaangażowane w ochronę interesów finansowych Unii kontrolowany jest przez Najwyższą Izbę Kontroli - naczelny organ kontroli administracji państwowej. NIK jest instytucją, której działalność w zakresie ochrony interesów finansowych Unii wykracza poza ramy ochrony realizowanej na gruncie krajowym, co zostało poddane bliższej analizie w dalszej części niniejszego rozdziału.

Przed rozpoczęciem analizy działań podejmowanych w celu ochrony interesów finansowych UE przez instytucje krajowe, niezbędnym wydaje się odniesienie do sposobu wydatkowania środków pochodzących z budżetu Unii na poziomie krajowych oraz ram prawnych odnoszących się do wydatkowania środków unijnych w perspektywie finansowej 2014-2020.⁵⁰⁴

Jako główne kategorie wydatków Unii w Wieloletnich Ramach Finansowych na lata 2014-2020 określone zostały:

1. Inteligentny wzrost sprzyjający włączeniu społecznemu (maksymalny pułap wydatków określono na poziomie 450,55 mld euro), w tym:
 - Konkurencyjność na rzecz wzrostu gospodarczego i zatrudnienia (pułap wydatków 125,61 mld EUR);
 - Spójność gospodarcza, społeczna i terytorialna (pułap wydatków wynosi 324,94 mld EUR),
2. Trwały wzrost: zasoby naturalne (pułap wydatków na poziomie 372,93 mld EUR),
3. Bezpieczeństwo i obywatelstwo (pułap wydatków na poziomie 15,67 mld EUR),
4. Globalny wymiar Europy (pułap wydatków na poziomie 58,70 mld EUR),
5. Administracja (pułap wydatków na poziomie 61,63 mld EUR),
6. Wyrównania (pułap wydatków na poziomie 27 mln EUR),
7. Instrumenty szczególne:

⁵⁰⁴ Należy zwrócić uwagę, iż przepisy unijne określają jedynie część zasad wydatkowania środków pochodzących z budżetu UE, natomiast szczegółowe reguły ustalane są na poziomie krajowym przez państwa członkowskie, co należy uznać za zgodne z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich, będącej uzupełnieniem zasady efektywności prawa unijnego, szerzej: R. Poźdżik, Zasady wdrażania funduszy unijnych w latach 2014-2020, "Europejski Przegląd Sądowy" 2014, Nr 12, s. 5 i n.

- Rezerwa na pomoc nadzwyczajną (roczny pułap wydatków: 280 mln EUR);⁵⁰⁵
- Unijny fundusz solidarności (roczny pułap wydatków - 500 mln EUR);
- Instrument elastyczności (roczny pułap wydatków: 471 mln EUR);
- Europejski Fundusz Dostosowania do Globalizacji (roczny pułap wydatków: 150 mln EUR);
- Margines na nieprzewidziane wydatki (ok. 4 mld EUR);
- Szczególne narzędzie elastyczności na walkę z bezrobociem młodzieży i na badania naukowe (2,543 mld EUR).⁵⁰⁶

Zgodnie z art. 312 TFUE wieloletnie ramy finansowe mają na celu zapewnienie dokonywania wydatków Unii w sposób usystematyzowany i w granicach jej zasobów własnych, natomiast roczny budżet Unii powinien być z nimi zgodny (art. 312 ust. 1). Ramy finansowe określają kwoty rocznych pułapów środków na zobowiązania z podziałem na kategorie wydatków oraz roczny pułap środków na płatności, kategorie wydatków natomiast odpowiadają głównym sektorom działalności Unii (art. 312 ust. 3).

Główne kategorie wydatków w wieloletnich ramach finansowych na lata 2014-2020 to inteligentny rozwój stanowiący ponad 47% budżetu oraz trwały wzrost - zasoby naturalne (ponad 38% budżetu). W pewnym uproszczeniu można stwierdzić, że inteligentny rozwój odnosi się do polityki spójności, natomiast trwały wzrost - zasoby naturalne to obszar wspólnej polityki rolnej⁵⁰⁷.

Wydatkowanie środków z budżetu Unii odbywa się w ramach funduszy strukturalnych i inwestycyjnych.⁵⁰⁸ W perspektywie finansowej na lata 2014-2020 obowiązują wspólne ramy prawne dla pięciu funduszy podlegających polityce spójności

⁵⁰⁵ Rezerwa ta służy do finansowania pomocy humanitarnej, cywilnych operacji zarządzania kryzysowego oraz operacji ochrony ludności w państwach nieunijnych w razie nieprzewidzianych wydarzeń.

⁵⁰⁶ Rozporządzenie Rady (UE, EURATOM) nr 1311/2013 z dnia 2 grudnia 2013 r. określające wieloletnie ramy finansowe na lata 2014–2020, Załącznik 1: Tabela wieloletnich ram finansowych, Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 884. Szerzej: oficjalna strona internetowa Rady Europejskiej, <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/eu-budgetary-system/multiannual-financial-framework/mff-2014-2020/>, dostęp w dniu 20-07-2019. Budżet Unii w poszczególnych perspektywach finansowych został także przedstawiony w rozdziale 1 niniejszej rozprawy.

⁵⁰⁷ Zob. M. Michalcewicz-Kaniowska, M. Zajdel, Wieloletnie ramy finansowe w procesie kształtowania polityki spójności Unii Europejskiej, "Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej" 2018, zeszyt 129, s. 258.

⁵⁰⁸ Zob. szerzej na temat funduszy strukturalnych w perspektywie finansowej 2007-2013: T. Kierzkowski, A. Jankowska, R. Knopik (red.), Fundusze strukturalne oraz Fundusz Spójności, Warszawa 2009; J. Odachowski, Strategie i programy kształtujące politykę rozwoju, w: W. Miemiec (red.), Europejskie bezzwrotne..., s. 104 i n.

UE, wspólnej polityce rolnej i wspólnej polityce rybołówstwa.⁵⁰⁹ Fundusze te nazywane łącznie funduszami strukturalnymi i inwestycyjnymi (EFSI) obejmują:

- Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego (EFRR);
- Europejski Fundusz Społeczny (EFS);
- Fundusz Spójności;
- Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW);
- Europejski Fundusz Morski i Rybacki (EFMR).

Rozporządzenie 1303/2013 trzy spośród powyższych pięciu funduszy określa "funduszami polityki spójności", tj.: EFRR, EFS i Fundusz Spójności (pkt. 9 Rozporządzenia).

Poza przepisami wspólnymi dla wszystkich funduszy zawartymi w rozporządzeniu 1303/2013 funkcjonowanie funduszy regulowane jest także rozporządzeniami specyficznymi dla poszczególnych funduszy:

- Rozporządzenie w sprawie EFRR nr 1301/2013;⁵¹⁰
- Rozporządzenie w sprawie EFS nr 1304/2013;⁵¹¹
- Rozporządzenie w sprawie Funduszu Spójności nr 1300/2013;⁵¹²
- Rozporządzenie w sprawie EFRROW nr 1305/2013;⁵¹³
- Rozporządzenie w sprawie EFMR nr 508/2014.⁵¹⁴

⁵⁰⁹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i (UE) NR 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006, Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013 s. 320.

⁵¹⁰ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1301/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i przepisów szczególnych dotyczących celu „Inwestycje na rzecz wzrostu i zatrudnienia” oraz w sprawie uchylenia rozporządzenia (WE) nr 1080/2006, Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 289.

⁵¹¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1304/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Społecznego i uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1081/2006, Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s.470.

⁵¹² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1300/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1084/2006, Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s.281

⁵¹³ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 1305/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie wsparcia rozwoju obszarów wiejskich przez Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW) i uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1698/2005, Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 487.

⁵¹⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady nr 508/2014 z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenia Rady (WE) nr

Cele, na które mogą zostać wykorzystane środki z funduszy EFSI są ściśle powiązane ze strategią "Europa 2020"⁵¹⁵. Strategia ta obejmuje trzy najistotniejsze dla UE cele społeczno-gospodarcze, które mają być realizowane w latach 2010–2020. Te zasadnicze cele to inteligentny rozwój (rozwijanie gospodarki opartej na wiedzy), zrównoważony rozwój (wspieranie bardziej efektywnej, ekologicznej i konkurencyjnej gospodarki) oraz rozwój sprzyjający włączeniu społecznemu (stworzenie gospodarki o wysokim wskaźniku zatrudnienia, sprzyjającej spójności społecznej i terytorialnej).⁵¹⁶

Działania podejmowane przez państwa członkowskie przy wydatkowaniu środków unijnych w latach 2014-2020 muszą być zgodne z celami strategii "Europa 2020". Strategicznym dokumentem w tym zakresie na gruncie prawa krajowego jest umowa o partnerstwie, będąca ogólnym dokumentem strategicznym opisującym sposoby wykorzystania EFSI w latach 2014-2020.⁵¹⁷ Aktualna wersja umowy partnerstwa⁵¹⁸ obowiązująca w Polsce została zatwierdzona decyzją wykonawczą Komisji z dnia 15 lutego 2017 r.⁵¹⁹

Umowa partnerstwa określa m.in. zasady inwestowania funduszy unijnych, podział funduszy na poszczególne dziedziny, system ich wdrażania, w tym system instytucjonalny służący realizacji umowy partnerstwa. Umowa partnerstwa określa także poziom finansowania poszczególnych programów operacyjnych w poszczególnych latach. Umowa partnerstwa jest realizowana poprzez krajowe i regionalne programy operacyjne, stanowiąc punkt odniesienia dla określenia ich szczegółowej zawartości. Programy operacyjne uszczegółwiają zapisy umowy partnerstwa. Zarówno programy operacyjne jak i sama umowa partnerstwa są

2328/2003, (WE) nr 861/2006, (WE) nr 1198/2006 i (WE) nr 791/2007 oraz rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1255/2011, Dz. Urz. UE L 149 z 20.5.2013, s. 1.

⁵¹⁵ EUROPA 2020 - Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, KOM(2010) 2020, https://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1_PL_ACT_part1_v1.pdf, dostęp w dniu 07-08-2019.

⁵¹⁶ Zob.: Europejskie Fundusze strukturalne i inwestycyjne na lata 2014-2020, teksty urzędowe i komentarze, s.16, https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/guides/blue_book/blueguide_pl.pdf, dostęp w dniu: 07-08-2019.

⁵¹⁷ W poprzedniej perspektywie finansowej 2017-2013 rolę strategicznego dokumentu spełniał dokument Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia oraz krajowe plany strategiczne dla EFRROW i EFR. Szerzej: Europejskie Fundusze strukturalne i inwestycyjne na lata 2014-2020, teksty urzędowe i komentarze, s. 20 i n.

⁵¹⁸ <https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/strony/o-funduszach/dokumenty/umowa-partnerstwa/>, dostęp w dniu 07-08-2019 r.

⁵¹⁹ Decyzja Wykonawcza Komisji z dnia 15 lutego 2017 r. zmieniająca decyzję wykonawczą C(2014) 9384 zatwierdzającą niektóre elementy programu operacyjnego „Polska Cyfrowa” do wsparcia z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach celu „Inwestycje na rzecz wzrostu i zatrudnienia” w Polsce. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2017/PL/C-2017-1126-F1-PL-MAIN-PART-1.PDF>. Zmiany w stosunku do pierwotnej umowy partnerstwa dotyczyły uszczegółwienia Programu Operacyjnego Polska Cyfrowa.

strategicznymi dokumentami w perspektywie finansowej 2014-2020, określającymi z jednej strony obszar tematyczny i terytorialny wsparcia z drugiej zaś strony wyznaczają oczekiwane rezultaty, ale także ramy finansowe i wdrożeniowe realizowanego wsparcia.⁵²⁰

W Polsce, w perspektywie finansowej 2014-2020 wydatkowanie środków finansowych pochodzących z UE odbywa się w ramach krajowych programów operacyjnych i regionalnych programów operacyjnych. Warto zwrócić uwagę, że środki, którymi dysponują programy operacyjne pochodzą w części ze środków budżetu Unii, natomiast w części są finansowane ze środków pochodzących z budżetu krajowego. Kwoty podane przy wymienionych poniżej programach krajowych odnoszą się jedynie do wartości pochodzącej z budżetu UE, nie obejmują natomiast wkładu finansowego wnoszonego do programów przez Polskę:

- 1. Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko (POIiŚ)** 27,4 mld EUR
W ramach POIiŚ finansowane są przedsięwzięcia związane przede wszystkim z gospodarką niskoemisyjną, ochroną środowiska, rozwojem infrastruktury technicznej kraju i bezpieczeństwem energetycznym.
- 2. Program Operacyjny Inteligentny Rozwój (POIR)** 8,6 mld EUR
Głównymi priorytetami POIR są badania naukowe, rozwój i innowacje. W ramach programu finansowane są m.in. przedsięwzięcia badawczo rozwojowe, w ramach których efekty badań naukowych mogą znaleźć praktyczne zastosowanie w gospodarce.
- 3. Program Operacyjny Wiedza Edukacja Rozwój (POWER)** 4,7 mld EUR
W ramach POWER finansowane są przedsięwzięcia z zakresu rynku pracy, edukacji, promocji innowacji społecznych jak również wsparcia szkolnictwa wyższego czy współpracy ponadnarodowej.
- 4. Program Operacyjny Polska Cyfrowa (POPC)** 2,2 mld EUR
POPC ma na celu przede wszystkim zwiększenie dostępności do Internetu jak również stworzenie i wdrożenie systemu e-administracji, która ma umożliwić załatwianie wielu spraw urzędowych za pośrednictwem komputera, bez konieczności wizyty obywatela w urzędzie.
- 5. Program Operacyjny Polska Wschodnia (POPW)** 2 mld EUR

⁵²⁰ Zob. Umowa Partnerstwa, s. 5.

POPW jest skierowany do wschodnich województw Polski (lubelskiego, podlaskiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego i warmińsko-mazurskiego), i w założeniu ma być uzupełnieniem i wzmocnieniem działań prowadzonych w ramach regionalnych programów operacyjnych. Jego celem jest wspieranie działań zmierzających do wzrostu konkurencyjności i innowacyjności makroregionu Polski Wschodniej. m.in. poprzez rozwój infrastruktury transportowej.

6. **Program Operacyjny Pomoc Techniczna (POPT)** 0,7 mld EUR
POPT ma na celu wsparcie instytucji zaangażowanych we wdrażanie funduszy jak również rozwój systemu informacji o środkach unijnych jak również działania związane z promocją środków unijnych.
7. **Program Rozwoju Obszarów Wiejskich (PROW)** 8,5 mld EUR
Głównym celem PROW jest poprawa konkurencyjności rolnictwa, zrównoważone zarządzanie zasobami naturalnymi i działania w dziedzinie klimatu oraz zrównoważony rozwój terytorialny obszarów wiejskich.
8. **Program Operacyjny Rybactwo i Morze (PO RYBY)** 0,5 mld EUR⁵²¹
W ramach PO RYBY wsparciem objęte jest rybołówstwo morskie, rybactwo śródlądowe, akwakultura oraz rozwój lokalny kierowany przez społeczność (Rybackie Lokalne Grupy Działania), a także w niewielkim zakresie przetwórstwo.

Poza programami krajowymi, w perspektywie finansowej 2014-2020 fundusze z budżetu Unii przeznaczone są też na **16 regionalnych programów operacyjnych** (każde województwo ma własny regionalny program operacyjny) zarządzanych przez Zarządy poszczególnych województw.

W perspektywie finansowej 2014-2020 środki finansowe pochodzące z budżetu Unii wydatkowane będą nie tylko za pośrednictwem krajowych i regionalnych programów operacyjnych ale również Programów Europejskiej Współpracy Terytorialnej (EWT), w kwocie 0,7 mld euro. Programy EWT mają charakter międzynarodowy i kierowane są na wspólne przedsięwzięcia przedsiębiorców polskich z partnerami zagranicznymi. Projekty finansowane w ramach EWT mogą dotyczyć

⁵²¹ Informacja z oficjalnej strony internetowej Rzeczypospolitej Polskiej, <https://www.gov.pl/web/i-nwestycje-rozwoj/dowiedz-sie-wiecej-o-funduszach-europejskich>, dostęp w dniu 20-08-2019 r.

m.in. ochrony środowiska i dziedzictwa kulturowego, edukacji, rozbudowy infrastruktury czy rozwoju przedsiębiorczości.

Jak już zostało wspomniane, wsparcie udzielane w ramach programów operacyjnych pochodzi w części ze środków z budżetu Unii, w części natomiast ze środków krajowych. Tabela nr 14 przedstawia dane dotyczące wysokości środków unijnych w poszczególnych latach w ramach poszczególnych funduszy. Tabela nr 15 przedstawia łączną wysokość środków w poszczególnych programach operacyjnych perspektywie finansowej 2014-2020 w podziale na środki pochodzące z budżetu Unii i środki krajowe.

Tabela nr 14: Rozkład zobowiązań unijnych w ramach Umowy Partnerstwa w podziale na lata (w euro)

Nazwa programu	Fundusz	łącznie	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
POIR	EFRR	8 613 929 014	1 058 137 013	1 116 101 876	1 176 880 543	1 232 334 304	1 288 050 281	1 343 523 246	1 398 901 751
	EFRR	4 905 881 206	599 792 331	633 900 297	669 450 994	701 947 307	734 508 563	767 00 351	799 281 363
	FS	22 507 865 679	2 736 849 595	2 902 366 345	3 074 306 616	3 226 935 618	3 374 103 853	3 527 206 757	3 666 096 895
POWER	EFS	4 436 832 033	547 184 430	576 570 654	606 787 379	634 740 066	662 635 888	690 645 440	718 268 176
	EFRR	2 172 494 670	246 862 844	268 481 606	291 112 145	311 357 404	331 568 678	351 642 314	371 469 679
POPT	FS	700 123 363	85 131 677	90 280 194	95 628 520	100 376 155	104 953 929	109 716 305	114 036 583
POPW	EFRR	2 000 000 000	243 432 452	257 715 223	272 607 785	286 195 259	299 805 568	313 381 360	326 862 353
	EFRR	22 521 565 345	2 760 818 110	2 914 849 538	3 075 358 256	3 222 249 194	3 369 462 810	3 516 399 343	3 662 428 094
RPO	EFS	8 755 332 205	1 072 575 559	1 132 699 572	1 195 355 603	1 252 679 030	1 310 125 552	1 367 460 354	1 424 436 535
	EFRR	8 697 556 814	1 569 517 638	1 175 590 560	1 193 429 059	1 192 025 238	1 190 589 130	1 189 103 987	1 187 301 202
PO RYBY	EFMR	531 219 456	0	146 558 655	74 418 532	75 624 702	77 384 410	77 913 547	79 319 610
Inicjatywy na rzecz zatrudnienia ludzi		252 437 822	141 819 001	110 618 821	-	-	-	-	-
łącznie		86 095 237 607	11 062 120 650	11 325 733 341	11 725 335 432	12 236 464 277	12 743 188 662	13 253 993 004	13 748 402 241

Źródło: Umowa partnerstwa na lata 2014-2020.

Tabela nr 15. Wkład finansowy UE i środków krajowych
w poszczególne Programy Operacyjne w perspektywie finansowej 2014-2020

PROGRAM OPERACYJNY	Środki unijne	Środki krajowe (publiczne i prywatne)	łącznie budżet programu operacyjnego
PO Inteligentny Rozwój (POIR)	8 613,9 mln EUR (EFRR)	1 575,9 mln EUR.	10 189,8 mln EUR
PO Infrastruktura i Środowisko (POIiŚ)	4 905,9 mln EUR (EFRR) 22 507,9 mln EUR (FS)	4 853,2 mln euro.	32 267 mln EUR
PO Wiedza Edukacja Rozwój (POWER)			
PO Polska Cyfrowa (POPC)	2 172,5 mln EUR (EFRR)	394,4 mln EUR	2 566,9 mln EUR
PO Pomoc Techniczna (POPT)	700,1 mln euro (FS)	123,6 mln EUR	823,7 mln EUR
PO Polska Wschodnia (POPW)	2 000 mln EUR (EFRR)	353 mln EUR.	2 353 mln EUR
Program Rozwoju Obszarów Wiejskich (PROW)	8 697,5 mln EUR (EFRROW)	4 914,7 mln EUR	13 612,2 mln EUR
PO Rybactwo i Morze (PO RYBY)	531,2 mln EUR (EFMR)	179 mln EUR	710,2 mln EUR
RPO Województwa Dolnośląskiego	2 252,5 mln EUR	450,5 mln EUR	2 703 mln EUR
RPO Województwa Kujawsko- Pomorskiego	1 903,5 mln EUR	380,7 mln EUR	2 284,2 mln EUR
RPO Województwa Lubelskiego	2 230, 9 mln EUR	446,2 mln EUR	2 067,1 mln EUR
RPO Województwa Lubuskiego	906, 9 mln EUR	181,4 mln EUR	1 088,3 mln EUR
RPO Województwa Łódzkiego	2 256 mln EUR	451,2 mln EUR	2 707,2 mln EUR
RPO Województwa Małopolskiego	2 878,2 mln EUR	575,6 mln EUR	3 453,8 mln EUR
RPO Województwa Mazowieckiego	2 089,8 mln EUR	522,5 mln EUR	2 612,3 mln EUR
RPO Województwa Opolskiego	945 mln EUR	189 mln EUR	1 134 mln EUR
RPO Województwa Podkarpackiego	2 114,2 mln EUR	422,8 mln EUR	2 537 mln EUR
RPO Województwa Podlaskiego	1 213,6 mln EUR	242,2 mln EUR	1 456,3 mln EUR
RPO Województwa Pomorskiego	1 864,8 mln EUR	373 mln EUR	1 237,8 mln EUR
RPO Województwa Śląskiego	3 476,9 mln EUR	695,4 mln EUR	4 172,3 mln EUR
RPO Województwa Świętokrzyskiego	1 364,5 mln EUR	272,9 mln EUR	1 642,4 mln EUR
RPO Województwa Warmińsko-Mazurskiego	1 728,3 mln EUR	345,7 mln EUR	2 074 mln EUR
RPO Województwa Wielkopolskiego	2 450, 2 mln EUR	490 mln EUR	2 940,2 mln EUR
RPO Województwa Zachodniopomorskiego	1 601,2 mln EUR	320,2 mln EUR	1 921,4 mln EUR

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów programowych.

Analizując dane zawarte w tabeli 15 należy zwrócić uwagę, że podane w tabeli kwoty zostały wyliczone w oparciu o ogólne zasady unijne, według których minimalny wkład środków krajowych słabiej rozwiniętych województwach wynosi 15%. Warto wspomnieć, że w perspektywie 2014-2020 województwo mazowieckie zostało uznane za region bardziej rozwinięty, w związku z czym wkład krajowy w RPO województwa mazowieckiego wynosić będzie 20%, Ostateczna wysokość zaangażowania środków krajowych po zakończeniu realizacji programów będzie z pewnością wyższa, z uwagi na występującą w przypadku wielu programów pomoc publiczną, co z kolei będzie skutkowało wniesieniem większego wkładu krajowego, wnoszonego przez realizatorów programów głównie ze środków prywatnych.

Jak już zostało wspomniane, kluczową rolę w zakresie ochrony interesów finansowych Unii w zakresie wydatkowania środków w ramach programów operacyjnych pełnią Instytucje Zarządzające. Do ich zadań należą m.in. prowadzenie kontroli realizacji programu operacyjnego, w tym weryfikacja prawidłowości wydatków ponoszonych przez beneficjentów, nakładanie korekt finansowych i odzyskiwanie kwot podlegających zwrotowi, w szczególności kwot związanych z nałożeniem korekt finansowych (art. 9 ust. 1 ustawy wdrożeniowej).

Działania podejmowane przez poszczególne instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych UE są przedmiotem analizy w dalszej części niniejszego rozdziału.

3.2. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Najwyższą Izbę Kontroli

Najwyższa Izba Kontroli jako naczelny organ kontroli administracji państwowej działa w oparciu o Konstytucję RP,⁵²² ustawę o NIK,⁵²³ Statut⁵²⁴ i Zarządzenia Prezesa Izby.⁵²⁵ Jak stanowi art. 202 Konstytucji, NIK jest najwyższym organem kontroli państwowej, podległym Sejmowi i działającym na zasadzie kolegialności.⁵²⁶ Status naczelnego organu kontroli państwowej wiąże się z najszerszym zakresem prowadzonych przez NIK na tle wszystkich innych organów kontroli w państwie. Jak zauważa E. Ruśkowski, funkcjonalnie NIK jest przede wszystkim organem kontroli parlamentarnej, przedmiotowo zaś kontroluje całą sferę publiczną oraz wykorzystanie majątku i środków publicznych w sferze niepublicznej.⁵²⁷ Jako organ naczelny funkcjonalnie stoi na czele wszelkiej kontroli sprawowanej w państwie.⁵²⁸

Kryteria kontroli wymienione zostały w art. 203 Konstytucji oraz art. 5 ustawy o NIK, a należą do nich legalność, gospodarność, celowość i rzetelność. Kryteria legalności i gospodarności mają zastosowanie przy kontroli wszystkich ustawowych podmiotów i przedmiotów kontroli NIK. Rzetelność ma węższe zastosowanie, a najwęższy zasięg przedmiotowo-podmiotowy ma kryterium celowości.⁵²⁹

Z punktu widzenia celowości, rzetelności legalności i gospodarności kontrolowana jest działalność organów administracji rządowej, NBP, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych. Pod kątem trzech kryteriów (rzetelności, legalności i gospodarności) kontrolowana jest działalność

⁵²² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. 1997 Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁵²³ Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 489 ze zm.

⁵²⁴ Statut Najwyższej Izby Kontroli nadany został zarządzeniem nr 11 Marszałka Sejmu z dnia 26 sierpnia 2011 r.

⁵²⁵ Zarządzenie Nr 9/2012 Prezesa Najwyższej Izby Kontroli z dnia 29.03.2012 r. w sprawie szczegółowych zasad przygotowywania kontroli, zadań kontrolerów oraz zasad sporządzania informacji o wynikach kontroli; Zarządzenie Nr 12/2011 Prezesa Najwyższej Izby Kontroli z dnia 29 sierpnia 2011 r. w sprawie szczegółowej organizacji wewnętrznej oraz właściwości jednostek organizacyjnych Najwyższej Izby Kontroli.

⁵²⁶ Określenie NIK jako naczelnego organu kontroli państwowej użyte w Konstytucji i ustawie nie występowało wcześniej w historii organów kontroli w Polsce, po raz pierwszy zostało wprowadzone w tych właśnie aktach prawnych, M. Niezgódka-Medek, w: E. Jarzęcka Sławik i in., Komentarz do ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli, Warszawa 2000, s. 14,

⁵²⁷ L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, Kontrola finansowa w sektorze publicznym, Warszawa 2000, s. 239.

⁵²⁸ R. Padrak, Postępowanie kontrolne NIK. Komentarz, Wrocław 2012, s. 16.

⁵²⁹ Szerzej: E. Ruśkowski, Ekspertyza na temat interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli. "Kontrola Państwowa" 2002, Nr 4 (numer specjalny), s. 62-74.

organów samorządu terytorialnego, komunalnych osób prawnych i innych komunalnych jednostek organizacyjnych. W oparciu o kryterium legalności i gospodarności kontrolowane są natomiast pozostałe jednostki organizacyjne i podmioty gospodarcze w zakresie, w jakim wykorzystują one majątek lub środki państwowe lub komunalne oraz wywiązują się z zobowiązań finansowych na rzecz państwa.⁵³⁰

Zakres przedmiotowy i podmiotowy prowadzonych przez NIK kontroli określony został w art. 2 ustawy o NIK.⁵³¹ P. Winczorek komentując art. 2 ustawy zauważa, że rolą NIK jest badanie, czy podmioty uczestniczące w realizacji interesów ponadjednostkowych w istocie te interesy urzeczywistniają.⁵³²

Art. 4 ustawy o NIK wprowadza ograniczenie kontroli prowadzonych przez NIK w określonych podmiotach,⁵³³ zawężając ją do kontroli wykonanie budżetu, realizacji zadań audytu wewnętrznego oraz gospodarki finansowej i majątkowej. Oznacza to, że w podmiotach tych NIK nie kontroluje merytorycznej oceny działalności wymienionych w art. 4 jednostek.⁵³⁴

Kompetencje NIK zarówno w Konstytucji jak o ustawie o NIK określone zostały bardzo szeroko. W ramach posiadanych kompetencji Izba co do zasady może swobodnie decydować o prowadzeniu poszczególnych postępowań kontrolnych.⁵³⁵ W tym kontekście wyróżnić należy kontrolę wykonania budżetu państwa, obowiązek której przeprowadzenia wynika wprost w Konstytucji. Art. 204 Konstytucji wskazuje, iż

⁵³⁰ Jak zauważa R. Padrak, "ustawodawca nie zdefiniował co należy rozumieć przez legalność, gospodarność, celowość i rzetelność. Należy mieć na uwadze zarówno znaczenie tych słów w języku potocznym, jak i dorobek literatury prawniczej", R. Padrak, op. cit., s. 45.

⁵³¹ Określony w art. 2 zakres kontroli jest bardzo szeroki. NIK kontroluje działalność organów administracji rządowej, NBP, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych, jak również działalność organów samorządu terytorialnego, samorządowych osób prawnych i innych samorządowych jednostek organizacyjnych. NIK może także kontrolować działalność innych jednostek organizacyjnych jak również przedsiębiorców, w zakresie w jakim wykorzystują one środki publiczne, jak również w zakresie korzystania z indywidualnie przyznanej pomocy, poręczenia lub gwarancji udzielonych przez państwo lub samorząd terytorialny, czy też udzielają lub korzystają z pomocy publicznej.

⁵³² P. Winczorek, Opinia w sprawie interpretacji art. 203 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. w związku z art. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. (ze zmianami) o Najwyższej Izbie Kontroli, "Kontrola Państwowa" 2002, Nr 2.

⁵³³ Ograniczenie to odnosi się do Kancelarii Sejmu, Kancelarii Senatu, Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego, Krajowej Rady Sądownictwa, Trybunału Konstytucyjnego, Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Praw Dziecka, Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji, Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych, Instytutu Pamięci Narodowej - Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, Krajowego Biura Wyborczego oraz Państwowej Inspekcji Pracy

⁵³⁴ R. Padrak, op. cit., s. 22.

⁵³⁵ Jak słusznie zauważa M. Berek, swoboda ta jest ograniczona z jednej strony uprawnieniami wybranych organów do zlecenia NIK przeprowadzenia kontroli, z drugiej zaś koniecznością realizowania swoich uprawnień w wymiarze umożliwiającym wykonywanie swoich określonych konstytucyjnie funkcji, M. Berek, Kontrola wykonania budżetu państwa w: E. Jarzęcka-Siwik (red.), Najwyższa Izba Kontroli i prawne aspekty funkcjonowania kontroli państwowej, Warszawa 2018, s. 94.

NIK przedkłada Sejmowi analizę wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej, oraz opinię w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów. Powtórzenie tego zapisu znajduje się w art. 7 ust. 1 ustawy o NIK.

Zgodnie natomiast z art. 226 Konstytucji, Sejm rozpatruje przedłożone sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu i po zapoznaniu się z opinią NIK podejmuje uchwałę o udzieleniu lub odmowie udzielania Radzie Ministrów absolutorium. Art. 226 nie określa literalnie przedmiotu opinii NIK,⁵³⁶ należy jednak zgodzić się z twierdzeniem, że opinia NIK ma umożliwić Sejmowi podjęcie decyzji o udzieleniu albo odmowie udzielenia Radzie Ministrów absolutorium.⁵³⁷ Przedstawienie Sejmowi zarówno analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej, jak opinii w przedmiocie absolutorium poprzedzone jest przeprowadzeniem przez NIK kontroli wykonania budżetu państwa. Zakres i wzajemne relacje pojęć budżetu i ustawy budżetowej był przedmiotem analiz doktryny,⁵³⁸ podsumowując które można stwierdzić, że ustawa jest formą, w jakiej parlament uchwała budżet.⁵³⁹ NIK w celu dokonania analizy budżetu kontroluje cały budżet państwa, nie tylko część budżetu za którą odpowiada bezpośrednio Rada Ministrów.

Art. 204 Konstytucji nakłada na NIK obowiązek przedkładania Sejmowi analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej, opinię w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów ale także rocznych sprawozdań z działalności. Poza rocznymi sprawozdaniami NIK przedstawia Sejmowi, informacje o wynikach kontroli, oraz wnioski i wystąpienia. Warto zwrócić uwagę, iż w sprawozdaniach z działalności NIK osobną pozycję zajmuje podsumowanie przedstawionej Sejmowi analizy wykonania budżetu państwa. Analiza sprawozdań z działalności NIK pod kątem działań podejmowanych przez tę instytucję w zakresie ochrony interesów finansowych Unii zostanie przeprowadzona w dalszej części rozdziału.⁵⁴⁰

⁵³⁶ C. Kosikowski, Coroczne badanie przez Najwyższą Izbę Kontroli wykonania budżetu państwa – kontrola czy audyt?, "Kontrola Państwowa" 2002, Nr 1.

⁵³⁷ M. Berek, op. cit., s. 94.

⁵³⁸ M. Zubik, Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym, Warszawa 2001., s. 38; A. Borodo, Współczesne problemy prawne budżetu państwowego, Toruń 2014, s. 35.

⁵³⁹ Podobnie M. Berek, op. cit., s. 99.

⁵⁴⁰ Odnotowania wymaga fakt, iż Sejm odrzucił sprawozdania z działalności NIK za rok 2015 i 2016. Było to poprzedzone negatywnym zaopiniowaniem sprawozdania z działalności NIK przez sejmową Komisję Kontroli Państwowej. Odrzucenie sprawozdań NIK posłowie argumentowali problemami w organizacji wewnętrznej Izby oraz jej zbytnim zburokratyzowaniem. Zob. szerzej pełny zapis przebiegu posiedzenia Komisji Kontroli Państwowej (nr 98) z dnia 5 września 2018 r. <https://www.orka.sejm.gov.pl/zapisy8.nsf/0/9E5287B8B5BCE552C12583060048A9B9/%24File/0347808.pdf>, dostęp w dniu 02-05-2019 r.

Konstytucja określa także status Prezesa Najwyższej Izby Kontroli, który jest powoływany przez Sejm za zgodą Senatu na 6 letnią kadencję, przy czym może być ponownie wybrany tylko jeden raz (art. 205 Konstytucji). Konstytucja gwarantuje prezesowi immunitet - nie może być on bez uprzedniej zgody Sejmu pociągnięty do odpowiedzialności karnej ani pozbawiony wolności. Nie może być także zatrzymany lub aresztowany, z wyjątkiem ujęcia go na gorącym uczynku przestępstwa. O zatrzymaniu niezwłocznie powiadamia się jednak Marszałka Sejmu, który może nakazać natychmiastowe zwolnienie zatrzymanego (art. 206). Konstytucja nakłada na Prezesa NIK ograniczenia, które mają być gwarancją jego niezależności i bezstronności. Nie może on zajmować innego stanowiska, z wyjątkiem stanowiska profesora szkoły wyższej, ani wykonywać innych zajęć zawodowych. Prezes NIK nie może także należeć do partii politycznej, związku zawodowego ani prowadzić działalności publicznej nie dającej się pogodzić z godnością jego urzędu (art. 205 Konstytucji). Immunitet Prezesa NIK z jednej strony stanowi gwarancję swobodnego wykonywania powierzonych mu zadań, z drugiej zaś strony jest gwarancją jego niezależności, przez co jest też pośrednio - gwarancją niezależności NIK.⁵⁴¹ Gwarancja niezależności jest z kolei istotnym elementem skutecznego przeprowadzania postępowań kontrolnych.⁵⁴²

Jedną z podstawowych zasad działania NIK jest kolegialność, która wyraża się w funkcjonowaniu Kolegium Najwyższej Izby Kontroli. Zgodnie z art. 22 ustawy o NIK w skład Kolegium wchodzi Prezes Najwyższej Izby Kontroli jako przewodniczący, wiceprezesi i dyrektor generalny Najwyższej Izby Kontroli oraz 14 członków Kolegium. Członków Kolegium powołuje Marszałek Sejmu, na wniosek Prezesa NIK, po zasięgnięciu opinii właściwej komisji sejmowej. Na członków Kolegium powoływanych jest siedmiu przedstawicieli nauk prawnych lub ekonomicznych oraz siedmiu dyrektorów kontrolnych jednostek organizacyjnych NIK lub radców Prezesa NIK, spośród których Prezes NIK wyznacza sekretarza Kolegium Najwyższej Izby Kontroli. Kadencja członków Kolegium trwa trzy lata i jest ona indywidualnie liczona od daty powołania. Osoby wchodzące w skład Kolegium Najwyższej Izby Kontroli są w sprawowaniu swych funkcji niezależne i mogą w

⁵⁴¹ E. Jarzęcka-Siwik, B. Skwarka, Najwyższa Izba Kontroli. Komentarz do Ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli, Warszawa 2017, s. 84.

⁵⁴² Trudno zgodzić się ze zdaniem prezentowanym przez B. Janusz-Pohl, zgodnie z którym immunitet Prezesa NIK ma na celu przede wszystkim wzmocnienie prestiżu jego stanowiska. Wydaje się, że ma on dużo szersze znaczenie niż wzmocnienie prestiżu stanowiąc istotną gwarancję niezależności prowadzonych przez NIK postępowań, B. Janusz-Pohl, Immunitety w polskim prawie karnym, Warszawa 2009, s. 68-69.

sprawie podejmowanych uchwał zgłaszać do protokołu zdanie odrębne (art. 22 ust 3 ustawy o NIK).

Zadania Kolegium określone są w art. 23 ustawy o NIK, zgodnie z którym Kolegium Najwyższej Izby Kontroli zatwierdza analizę wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz sprawozdanie z działalności Najwyższej Izby Kontroli w roku ubiegłym. Ponadto Kolegium NIK uchwała m.in. opinię w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów, wnioski w sprawie rozpatrzenia przez Sejm określonych problemów związanych z działalnością organów wykonujących zadania publiczne, projekt statutu Najwyższej Izby Kontroli, roczny plan pracy Najwyższej Izby Kontroli. Do zadań Kolegium należy także m.in. opiniowanie wniesionych przez Prezesa NIK programów kontroli i informacji o wynikach szczególnie ważnych kontroli (art. 23 ust. 3 ustawy o NIK).

Warto zwrócić uwagę, iż powoływanie do Kolegium przedstawicieli środowiska naukowego w istotny sposób podnosi poziom merytoryczny funkcjonowania Izby, a jednocześnie sprawia, że osoby te dzieląc się swoim doświadczeniem aktywnie wpływają na kierunki działań podejmowanych przez Izbę, w tym także w zakresie ochrony interesów finansowych UE.

Wewnętrzną strukturę NIK określa ustawa o NIK w art. 25 oraz Statut Najwyższej Izby Kontroli.⁵⁴³ Ustawa o NIK dzieli jednostki organizacyjne na jednostki kontrolne (do których zalicza departamenty i delegatury) oraz jednostki organizacji i obsługi (biura).⁵⁴⁴

⁵⁴³ Statut nadany przez Marszałka Sejmu zarządzeniem nr 11 z dnia 26 sierpnia 2011 r., (nie został opublikowany w Monitorze Polskim) <https://www.nik.gov.pl/podstawy-prawne-dzialania-nik/akty-prawne/statut-najwyzszej-izby-kontroli.html>, dostęp w dniu 08-05-2019.

⁵⁴⁴ Departamenty, zgodnie z § 3 ust. 1 Statutu NIK, wykonują zadania w zakresie postępowania kontrolnego lub wspomagają czynności kontrolne, w szczególności w naczelnym i centralnym organach państwowych w zakresie swojej właściwości rzeczowej oraz mogą, w porozumieniu z właściwą terytorialnie delegaturą, przeprowadzać postępowanie kontrolne w organach i jednostkach terenowych. Zadania delegatur określa § 3 ust 2 Statutu NIK, który stanowi, że wykonują one zadania w zakresie postępowania kontrolnego lub wspomagają czynności kontrolne, w szczególności w organach i jednostkach terenowych w zakresie swojej właściwości terytorialnej oraz mogą, w porozumieniu z właściwym rzeczowo departamentem, przeprowadzać postępowanie kontrolne w naczelnym i centralnym organach państwowych. Zgodnie ze Statutem, w ramach NIK w Izbie funkcjonuje obecnie 30 jednostek kontrolnych – 14 departamentów i 16 delegatur. Statut określa zakres terytorialny funkcjonowania delegatur, który pokrywa się z podziałem administracyjnym kraju na województwa. Zgodnie z aktualnym Statutem zadania z zakresu organizacji i obsługi wykonują cztery biura: Organizacyjne, Gospodarcze, Informatyki oraz Rachunkowości. Zgodnie z Zarządzeniem nr 12/2011 Prezesa NIK z dnia 29 sierpnia 2011 r. w sprawie szczegółowej organizacji wewnętrznej oraz właściwości jednostek organizacyjnych Najwyższej Izby Kontroli, wszystkie delegatury i większa część departamentów mają strukturę bezwydziałową, natomiast w biurach funkcjonują wydziały.

Najwyższa Izba Kontroli jako naczelny organ kontroli odgrywa bardzo istotną rolę w ochronie interesów finansowych Polski, a co jest z tym nierozzerwalnie związane - interesów finansowych Unii, zgodnie bowiem z art. 5 ustawy o finansach publicznych, środkami publicznymi są m. in. środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej. Kontrole wykonywane przez NIK, które dotyczą praktycznie wszystkich sfer związanych z wykorzystaniem środków publicznych mają więc bezpośredni lub pośredni związek z ochroną interesów finansowych Unii. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że ochrona interesów finansowych UE w przypadku działań podejmowanych przez NIK nie ogranicza się do kontroli prawidłowości wykorzystania środków przez beneficjentów funduszy unijnych, ale obejmuje m.in. sprawy związane z funkcjonowaniem aparatu celnego, poborem podatku VAT, korupcją czy praniem pieniędzy pochodzących z przestępstw na szkodę interesów UE. Nie można także nie wspomnieć w tym kontekście o uczestnictwie NIK w rozmaitych formach współpracy międzynarodowej na rzecz ochrony interesów finansowych UE - zarówno związanych z uczestnictwem w międzynarodowych organizacjach naczelnych organów kontroli (NOK) jak i udziałem w międzynarodowych kontrolach.

Skalę działalności NIK na przestrzeni ostatnich lat obrazuje tabela nr 16 przedstawiająca realizowane w poszczególnych latach kontrole oraz ich efekty.⁵⁴⁵

Analizując dane zawarte w tabeli nr 16 można zaobserwować, iż pomimo zmniejszenia ilości kontroli planowych prowadzonych od 2014 r., ilość skontrolowanych jednostek nie uległa zasadniczemu zmniejszeniu. Można na tej podstawie sformułować wniosek, iż kontrole planowe po 2014 roku obejmują większą próbę kontrolowanych podmiotów. W analizowanym okresie jedynie w sprawozdaniu za 2016 r. nie znalazła się informacja o ilości kontrolowanych podmiotów, a jedynie informacja o ilości kontroli. W sprawozdaniach za 2017 i 2015 rok znalazły się informacje zarówno o ilości jednostkowych kontroli jak i o ilości kontrolowanych podmiotów,⁵⁴⁶ natomiast w sprawozdaniach za 2013 i 2014 r. znalazła się jedynie informacja o ilości kontrolowanych podmiotów.⁵⁴⁷ W latach 2011-2012 publikowane

⁵⁴⁵ Tabela nie zawiera danych za 2018 r., ponieważ do dnia 1 maja 2019 r. sprawozdanie to nie zostało opublikowane.

⁵⁴⁶ W 2017 r.: 2196 kontroli jednostkowych realizowanych w 1843 podmiotach, Sprawozdanie z działalności NIK w 2017 r., s. 4; 2015 r.: 2501 kontroli jednostkowych realizowanych w 1980 podmiotach, Sprawozdanie z działalności NIK w 2016 r., s. 4.

⁵⁴⁷ Sprawozdanie z działalności NIK w 2013 r., s. 4, Sprawozdanie z działalności NIK w 2014 r., s. 4.

były natomiast informacje o ilości podmiotów objętych kontrolą jak i ilości wystąpień pokontrolnych.⁵⁴⁸

Tabela nr 16. Kontrole Prowadzone przez NIK oraz ich efekty.

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ilość zakończonych kontroli planowych	182	206	110	117	105	110	111
Ilość tematów kontroli doraźnych	225	222	150	144	116	107	91
Ilość kontrolowanych podmiotów	2 930	2 556	2 483	1 980	2 263*	1 843	1 828
Ilość kontroli prowadzonych wspólnie z NOK innych państw	10	8	8	4	6	8	7
Ilość audytów organizacji międzynarodowych	brak danych	1	2	2	4	4	4
Wartość korzyści finansowych uzyskanych w wyniku kontroli	454,1 mln zł	199,9 mln zł	219,2 mln zł	74 mln zł	74 mln zł	106,5 mln zł	43,9 mln zł
Wartość finansowych skutków na szkodę interesów finansowych UE	15,8 mln zł	80 mln zł	7,2 mln zł	4,8 mln zł	7,4 mln zł	11,8 mln zł	1,6 mln zł
Ilość zawiadomień do organów ścigania przestępstw lub wykroczeń	136	130	106	126	102	79	96
Ilość zawiadomień do rzeczników dyscypliny finansów publicznych	182	139	102	88	67	71	58

* W sprawozdaniu rocznym za 2016 rok podana została ilość kontroli jednostkowych. wartość ta może być nieznacznie różna od ilości skontrolowanych podmiotów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z działalności NIK za lata 2010-2017.

Wymiernym skutkiem prowadzonych przez NIK postępowań kontrolnych są wartości rezultatów finansowych prowadzonych kontroli.

NIK prezentując finansowe rezultaty kontroli dzieli je na trzy rodzaje:

- finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości;
- korzyści finansowe oraz
- finansowe skutki nieprawidłowości na szkodę budżetu UE.

Do finansowych lub sprawozdawczych skutków nieprawidłowości zaliczane są dwa rodzaje kwot dotyczących nieprawidłowości. Pierwsze z nich to kwoty, które mają

⁵⁴⁸ W 2011 r.: 3 115 wystąpień pokontrolnych, 2 817 skontrolowanych podmiotów, Sprawozdanie z działalności NIK w 2011 r., s. 4; 2012 r.: 2 930 wystąpień pokontrolnych, 2 856 skontrolowanych podmiotów, Sprawozdanie z działalności NIK w 2012 r., s. 3; 2013 r.: 3 115 wystąpień pokontrolnych, 2 817 skontrolowanych podmiotów, Sprawozdanie z działalności NIK w 2013 r., s. 4

lub mogłyby mieć wymierny skutek finansowy w przypadku ich niewykrycia i nieusunięcia. Drugą grupę stanowią kwoty, które w przypadku niewykrycia mogłyby doprowadzić do przedstawienia w sprawozdaniach finansowych nieprawidłowego obrazu sytuacji finansowej lub majątkowej kontrolowanego podmiotu.⁵⁴⁹ Jako przykłady nieprawidłowości sprawozdawczych stwierdzonych przez NIK można podać nie wykazanie przez Ministerstwo Skarbu Państwa w żadnych księgach rachunkowych i sprawozdaniach finansowych akcji i udziałów spółek o wartości ponad 40 mld złotych, czy też nieprawidłowo sporządzone sprawozdania skonsolidowane Grupy Kapitałowej PKP S.A. powodujące rozbieżności sprawozdawcze rzędu ponad 26 mld zł.⁵⁵⁰

Sprawozdania z działalności za poszczególne lata przedstawiają kwoty nieprawidłowości w rozbiciu na kilka odrębnych kategorii, które zbiorczo prezentowane są jako finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości. Przykładowo w sprawozdaniu za 2014 r. wyszczególnienie obejmuje siedem kategorii:

- uszczuplenie środków lub aktywów;
- kwoty nienależnie uzyskane;
- kwoty wydatkowane z naruszeniem prawa;
- kwoty wydatkowane w następstwie działań stanowiących naruszenie prawa;
- kwoty wydatkowane z naruszeniem zasad należytego zarządzania finansami;
- sprawozdawcze skutki nieprawidłowości, potencjalne finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości.⁵⁵¹

W sprawozdaniu za 2016 r. podane zostały jedynie wartości korzyści finansowych oraz skutków nieprawidłowości na szkodę budżetu Unii.⁵⁵²

W sprawozdaniach za 2017 i 2018 r. wyszczególnienie ograniczone zostało się do:

- uszczupień środków lub aktywów;
- kwot nienależnie uzyskanych;
- kwoty wydatkowanych z naruszeniem prawa;
- kwot wydatkowanych w następstwie działań stanowiących naruszenie prawa;
- kwot wydatkowanych z naruszeniem zasad należytego zarządzania finansami.⁵⁵³

⁵⁴⁹ Szerzej: Sprawozdanie z działalności NIK w 2014 r., s. 61.

⁵⁵⁰ Sprawozdanie z działalności NIK w 2014 r., s. 62.

⁵⁵¹ Sprawozdanie za 2014 r., s. 62

⁵⁵² Sprawozdanie za 2017 r., s. 84

⁵⁵³ Sprawozdanie za 2017 r., s. 101, Sprawozdanie za 2018 r., s. 61.

Korzyści finansowe to kwoty, które mogą zostać pozyskane lub zaoszczędzone przez skontrolowany podmiot w wyniku działań naprawczych zaleconych lub podjętych w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości w trakcie kontroli, w szczególności na skutek realizacji wniosków pokontrolnych. W sprawozdaniach od wielu lat oddzielnie prezentowana jest wartość finansowych skutków stwierdzonych przez NIK nieprawidłowości na szkodę budżetu Unii Europejskiej. W grupie tej ujmowane są wartości stwierdzonych nieprawidłowości, które spowodowały lub mogły spowodować szkodę w budżecie Unii na skutek finansowania w ramach programów operacyjnych nieuzasadnionego wydatku.⁵⁵⁴ Biorąc pod uwagę definicję interesów finansowych Unii zawartą w dyrektywie PIF, a przedstawioną szerzej w pierwszym rozdziale niniejszej rozprawy należy podkreślić, że prezentowane w tej pozycji wartości skutków finansowych stanowią jedynie pewną część wymiaru finansowego działań podejmowanych przez NIK w kontekście ochrony interesów finansowych UE. Nie obejmują przykładowo efektów działań związanych z dochodami z ceł czy też działań zmierzających do poprawy ściągalności podatku VAT. Należy bowiem mieć na uwadze, iż zgodnie z Decyzją Rady z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (2014/335/UE, Euratom)⁵⁵⁵ zarówno dochody z tytułu ceł jak i odsetek pobieranego przez państwa członkowskie podatku VAT stanowią istotne źródła przychodów budżetu UE.

Analizując sprawozdania roczne można zauważyć iż na przestrzeni ostatnich lat problematyka związana z obecnością Polski w Unii Europejskiej odgrywała istotną rolę w kontrolach prowadzonych przez NIK, zmieniały się jednak pewne akcenty związane prowadzonymi działaniami w tym zakresie. W latach 2003-2005 w pracach NIK jeden z głównych kierunków kontroli określany był jako "procesy integracji z Unią Europejską". W tym okresie realizowane kontrole dotyczyły w głównej mierze dostosowania polskiego prawa oraz funkcjonowania instytucji do standardów unijnych, jak również wykorzystania środków z programów pomocowych.⁵⁵⁶ W latach 2006-2008 zagadnienia związane z członkostwem w UE jak również wykorzystaniem środków

⁵⁵⁴ Jak czytamy w opisie tej kategorii, zalicza się do niej "środki finansowe Unii Europejskiej, które w wyniku działania lub zaniechania ze strony podmiotu gospodarczego, zostały wypłacone z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego lub krajowego w związku z finansowaniem nieuzasadnionego wydatku" jak również "środki finansowe Unii Europejskiej, które w wyniku działania lub zaniechania ze strony podmiotu gospodarczego, mogłyby zostać wypłacone z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego lub krajowego w związku z finansowaniem nieuzasadnionego wydatku, gdyby nieprawidłowość nie została wykryta", Sprawozdanie z działalności NIK w 2017 r., s. 105.

⁵⁵⁵ Dz. Urz. UE L 168 z 7.6.2014, s. 105; Dz. U. z 2016 r. poz. 1894

⁵⁵⁶ Szerzej: Sprawozdanie z działalności NIK w 2009 r., s. 262.

pomocowych kontrolowane były w ramach kontroli odnoszących się do problematyki społecznej, gospodarczej czy ekonomicznej.⁵⁵⁷ Od roku 2009 aspekty unijne były obligatoryjnie rozpatrywane podczas każdej kontroli, co znajduje odbicie już w samej strukturze rocznych sprawozdań NIK, w których ustalenia dotyczące nieprawidłowości związanych z członkostwem w Unii zawarte były w poświęconych temu podrozdziałach.⁵⁵⁸ W sprawozdaniach za 2012-2015 oraz 2017 r. problematyka unijna była przedstawiana w kontekście wszystkich przeprowadzanych kontroli, nie była natomiast omawiana w oddzielnym miejscu sprawozdań.⁵⁵⁹ Z punktu widzenia ochrony interesów UE samo umiejscowienie tej tematyki w konkretnym miejscu sprawozdań jest kwestią wtórną w stosunku do faktu, iż problematyka ta zajmuje istotne miejsce w przeprowadzanych przez NIK kontrolach,⁵⁶⁰ o czym świadczy też prezentowana we wszystkich sprawozdaniach wartość finansowych skutków nieprawidłowości na szkodę budżetu UE.

Problematyka związana z ochroną interesów Unii Europejskiej jest uwzględniana w wielu aspektach działalności NIK, na potrzeby dalszej analizy zostanie ona sprowadzona do kilku najistotniejszych zagadnień - działań podejmowanych przez NIK w zakresie dochodów UE, działań podejmowanych w zakresie wydatków z budżetu Unii oraz współpracy międzynarodowej realizowanej przez NIK w zakresie ochrony interesów finansowych Unii.

⁵⁵⁷ Ibidem, s. 262.

⁵⁵⁸ W sprawozdaniu za 2009 i 2010 rok w rozdziale IV "Opis nieprawidłowości w wybranych obszarach aktywności państwa" znalazł się oddzielny podrozdział "Polska w Unii Europejskiej". W sprawozdaniu za rok 2011 podrozdział "Członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej" został umieszczony w rozdziale "Stan państwa w świetle ustaleń kontroli NIK".

⁵⁵⁹ W sprawozdaniu z działalności NIK za 2016 r. znalazł się podrozdział "Administracja publiczna, członkostwo RP w Unii Europejskiej" zamieszczony w rozdziale "Realizacja zadań państwa w świetle kontroli NIK".

⁵⁶⁰ Podobnie przedstawia się w strukturze sprawozdań problematyka walki z korupcją. Dyrektywa PIF wymienia korupcję jako jedno z przestępstw na szkodę interesów finansowych UE. W rocznych sprawozdaniach z działalności NIK w okresie 2009 - 2015 r. problematyce walki z korupcją poświęcone są odrębne rozdziały. W sprawozdaniach za 2016 i 2017 problematyka ta omawiana jest natomiast w kontekście całej prowadzonej działalności kontrolnej.

Tabela nr 17. Struktura dochodów budżetu UE

	2014	2015	2016	2017
tradycyjne dochody własne	12,00%	13,50%	14,00%	14,70%
dochody oparte na VAT	12,20%	12,20%	11,10%	12,10%
dochody oparte na DNB	68,30%	68,40%	66,60%	56,30%
nadwyżka z lat ubiegłych	0,60%	1,00%	0,90%	4,60%
inne dochody	6,90%	4,90%	7,40%	12,30%
Ogółem dochody (w mln euro)	143 940,1	146 027,5	144 089,2	139 023,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Komisji Europejskiej.

Analiza danych zawartych w Tabeli 17 pozwala zauważyć, iż dochody budżetu Unii w ok. 25% stanowią dochody z tytułu tradycyjnych środków własnych (w tym głównie ceł i opłat wyrównawczych) oraz z udziału w pobieranym przez państwa członkowskie podatku VAT. Największą część (ok. 70%) stanowią dochody z tytułu bezpośrednich wpłat państw członkowskich szacowanych zgodnie z ich udziałem w dochodzie narodowym brutto (DNB)⁵⁶¹. Działania podejmowane w celu poprawy ściągальności podatku VAT jak również prawidłowego funkcjonowania służb celnych są więc działaniami bezpośrednio wpływającymi na interesy finansowe Unii. Zarówno problematyka ściągальności podatku VAT jak i prawidłowego funkcjonowania aparatu celnego od wielu lat odgrywa istotną rolę w przeprowadzanych przez NIK kontrolach.

W zakresie podatku VAT już w 2010 r. NIK w wyniku przeprowadzonej kontroli opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowania zaległości w VAT zwracała uwagę Ministerstwu Finansów na konieczność usprawnienia działania resortu m.in. poprzez zapewnienie urzędom skarbowym skutecznego wsparcia informatycznego.⁵⁶² W 2010 r. NIK alarmowała, iż wg szacunków GUS w latach 2008-2010 luka w ściągальności podatku VAT wynosiła ok 10 mld zł, przy czym urzędy skarbowe skontrolowały tylko ok. 1% podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych.⁵⁶³

W roku 2011 NIK prowadziła m. in. kontrolę "Prawidłowość postępowań kontrolnych i podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli

⁵⁶¹ Wyjątek stanowi rok 2017, w którym dochody z tytułu opłat opartych na DNB wyniosły poniżej 60% łącznych dochodów Unii.

⁵⁶² Celem prowadzonej kontroli była ocena kontroli urzędów skarbowych nad wywiązywaniem się z obowiązków podatkowych przez podmioty dokonujące transakcji wewnątrzspółnotowych, jak również ocena skuteczności egzekwowania zaległości z zakresie wpłat podatku VAT. W ocenie NIK urzędy skarbowe, nie dysponowały aktualnymi danymi o wartości transakcji wewnątrzspółnotowych dokonywanych przez polskich podatników, a co się z tym wiąże, nie potrafiły skutecznie przeciwdziałać oszustwom w zakresie VAT. Sprawozdanie z działalności NIK w 2010 r., s. 329.

⁵⁶³ Sprawozdanie z działalności NIK w 2010 r., s. 230.

skarbowej", której celem była ocena prawidłowości i terminowości prowadzenia przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej postępowań kontrolnych i podatkowych oraz sprawowania nad nimi nadzoru przez Ministra Finansów.⁵⁶⁴ NIK dostrzegła wprawdzie poprawę efektywności kontroli skarbowych, jednakże poprawę tę oceniła jako niewystarczającą dla osiągnięcia poprawy dyscypliny podatkowej. Stwierdzone przez NIK nieprawidłowości w szczególności dotyczące ściągalności podatku VAT miały wpływ na interesy finansowe Unii. Sformułowane w wyniku kontroli wnioski dotyczące konieczności poprawy jakości wydawanych decyzji podatkowych czy też konieczności zwiększenia nadzoru nad prawidłowością kontroli jak również prowadzenia systematycznych szkoleń z zakresu kontroli i postępowań podatkowych wniosły wkład w poprawę skuteczności ochrony interesów finansowych UE.

Inna prowadzona w 2011 roku kontrola dotyczyła stosowania zaleceń Komisji Europejskiej w procesie stanowienia prawa podatkowego. Jak określono w sprawozdaniu, jej celem była ocena skuteczności procedur wdrażanych w Ministerstwie Finansów w przypadku zgłoszenia przez Komisję Europejską zarzutu niezgodności przepisów krajowego prawa podatkowego z dyrektywami unijnymi.⁵⁶⁵ Najwyższa Izba Kontroli zwracała uwagę na niestabilność prawa podatkowego. Jak trafnie zauważone zostało to w sprawozdaniu rocznym, "w ciągu dwóch i pół roku ustawa – Ordynacja podatkowa została zmieniona 15 razy, ustawa o PIT 25 razy, ustawa o CIT 13 razy, zaś ustawa o VAT – 10 razy. Brak stabilnych reguł postępowania nie tylko zwiększa ryzyko popełnienia błędów przez podatników, ale sprawia trudności interpretacyjne samym organom skarbowym, podatkowym i sądom administracyjnym".⁵⁶⁶ NIK zwróciła w związku z tym uwagę na konieczność podjęcia prac legislacyjnych, które powinny doprowadzić do stworzenia prostszego, przejrzystego i spójnego systemu prawa podatkowego.⁵⁶⁷ Innym kontrolowanym w 2011 r. obszarem istotnym z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE było funkcjonowanie służby celnej. NIK zwróciła uwagę na nieprawidłowości w naliczaniu akcyzy od wwożonych do Polski substancji zawierających alkohol etylowy⁵⁶⁸ ale jednocześnie zauważyła bardzo duże

⁵⁶⁴ Kontrola prowadzona była w jedenastu urzędach skarbowych, pięciu urzędach kontroli skarbowej, pięciu izbach skarbowych i w Ministerstwie Finansów, Sprawozdanie z działalności NIK w 2011 r., s. 443.

⁵⁶⁵ Sprawozdanie z działalności NIK w 2011 r., s. 551

⁵⁶⁶ Sprawozdanie z działalności NIK w 2011 r., s. 176.

⁵⁶⁷ Ibidem, s. 216

⁵⁶⁸ Prowadzona kontrola dotyczyła w szczególności nakładania podatku akcyzowego na wwożony na teren Polski płynów do spryskiwaczy zawierających w składzie alkohol etylowy, od których pomimo tego

zagrożenie korupcją w tym obszarze. W wystąpieniu pokontrolnym NIK wprost stwierdziła, że pracownicy organów skarbowych i celnych są w szczególności narażeni na korupcję, a objęte kontrolą działania podejmowane przez organy celne i skarbowe wszystkich szczebli stwarzały możliwość występowania korupcji na wielką skalę.⁵⁶⁹

W roku 2013 i 2014 NIK prowadziła m.in. kontrolę "Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług"⁵⁷⁰ Kontrola prowadzona była w dziewięciu urzędach skarbowych, pięciu urzędach kontroli skarbowej oraz w Ministerstwie Finansów. Celem kontroli była ocena działań podejmowanych przez urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej w zakresie zwalczania oszustw związanych z podatkiem VAT oraz ocena nadzoru Ministerstwa Finansów nad organami podatkowymi. Kontrola wykazała z jednej strony znaczny wzrost stwierdzanych przez organy kontroli skarbowej uszczerpków VAT, a z drugiej strony niską skuteczność działań podejmowanych przez organy skarbowe w celu odzyskania należnego podatku. Skala stwierdzonych przez NIK nieprawidłowości doprowadziła m.in. do podjęcia działań przez Ministra Finansów i przygotowania zmian w Ordynacji podatkowej oraz przepisach w zakresie VAT, które weszły w życie dniem 1 października 2013 r. NIK we wnioskach pokontrolnych postulowała m.in. przyspieszenie prac nad stworzeniem w Polsce bazy danych o transakcjach VAT w oparciu o Jednolity Plik Audytowy, szersze wykorzystywanie możliwości współpracy międzynarodowej w zakresie oszustw związanych z VAT jak również zintensyfikowanie współpracy organów skarbowych z organami ścigania.⁵⁷¹

Oszustwa związane z podatkiem VAT były także przedmiotem kontroli przeprowadzonej przez NIK w 2014 i połowie 2015 r. "Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne".⁵⁷² W sprawozdaniu z kontroli NIK negatywnie oceniła działania Ministerstwa Finansów oraz organów skarbowych w zakresie określonym w temacie kontroli. NIK stwierdziła w

nie był pobierany podatek akcyzowy. Kontrola "Prawidłowość działań Służby Celnej i Ministra Finansów w zakresie wprowadzania na polski obszar celny, przez kolejowe przejście graniczne w Przemysłu, towarów zawierających alkohol etylowy, w latach 2003–2007" (LRZ, I/08/008, I/09/003), Sprawozdanie z działalności NIK w 2011 r., s. 222.

⁵⁶⁹ Sprawozdanie z działalności NIK w 2011 r., s. 385.

⁵⁷⁰ Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług (P/13/042). Informacje o problematyce prowadzonej kontroli oraz jej wynikach zawarte zostały zarówno w sprawozdaniu za 2013 jak i 2014 r. Sprawozdanie z działalności NIK w 2013 r., s. 75, Sprawozdanie z działalności NIK w 2014 r., s. 89-90; zob. także wystąpienie pokontrolne LPO– 4101-23-03/2013, kontrola: P/13/042– Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług.

⁵⁷¹ Sprawozdanie z działalności NIK w 2014 r., s. 90.

⁵⁷² Kontrola P/15/011, Sprawozdanie z działalności NIK w 2015 r., s. 83-84.

trakcie kontroli, iż działania podejmowane przez urzędy skarbowe były na ogół nieskuteczne, aczkolwiek postępowania zabezpieczające i egzekucyjne prowadzone były zgodnie z obowiązującymi procedurami. Podatki wymierzone podczas kontroli skarbowych nie zostały finalnie wyegzekwowane od podmiotów uczestniczących w procedurze wystawiania faktur dokumentujących czynności fikcyjne, tzw. "firm słupów". Jednocześnie organom kontroli skarbowej nie udało się ustalić podmiotów odpowiedzialnych za organizację procedury.⁵⁷³ Skalę problemu faktur dokumentujących fikcyjne czynności obrazują liczby: w 2015 r. organy kontroli skarbowej wykryły ponad 360 tys. takich faktur na łączną kwotę blisko 82 mld zł. Z należnego od tych faktur podatku (ok. 12 mld zł) udało się odzyskać jedynie około 160 mln zł.⁵⁷⁴ W wystąpieniu pokontrolnym NIK zwróciła m.in. uwagę na konieczność skoncentrowania działań podejmowanych przez organy skarbowe na podmiotach odpowiedzialnych za wyłudzenie podatku VAT a nie na firmach "słupach" wykorzystywanych w tym procedurze, jak również na konieczność szybszego pozyskiwania i analizowania danych przy planowaniu kontroli, które umożliwiłoby szybszą i skuteczniejszą reakcję na rozpoznane zagrożenia.

W dniu 1 marca 2017 r. weszła w życie ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej,⁵⁷⁵ która zreformowała administrację skarbową poprzez połączenie administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej. Zgadając się z poglądami prezentowanymi przez doktrynę,⁵⁷⁶ NIK zwróciła uwagę, iż skutki tej reformy można będzie ocenić dopiero w dłuższej perspektywie czasowej.⁵⁷⁷ Pokreślenia wymaga też fakt, iż koszty funkcjonowania aparatu skarbowego w Polsce przed wejściem w życie reformy KAS były najwyższe w UE, stanowiąc 1,6% pobieranych należności budżetowych.⁵⁷⁸

Analizując działania NIK warto zwrócić uwagę na prowadzoną w roku 2017 kontrolę "Działania organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej w celu

⁵⁷³ Sprawozdanie z działalności NIK w 2015 r., s. 83; zob. także wystąpienie pokontrolne LKA.410.028.01/2015, kontrola: P/15/011 – Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne.

⁵⁷⁴ Sprawozdanie z działalności NIK w 2016 r., s. 43; zob. także wystąpienie pokontrolne LBY-4101-020-01/2013, kontrola: P/13/040 - Realizacja zadań i wykonanie planów finansowych przez wybrane urzędy skarbowe.

⁵⁷⁵ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 768.

⁵⁷⁶ Zob. R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia, "Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2016, Nr 6 (84), cz. 2, s.17-27.

⁵⁷⁷ Sprawozdanie z działalności NIK w 2017 r., s. 120.

⁵⁷⁸ R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, Efektywność..., s.18.

ograniczenia szarej strefy w gospodarce (P/16/010/KBF)". Jak stwierdzono w wynikach kontroli, w latach 2015-2016 aktywność organów skarbowych koncentrowała się na zwalczaniu nieprawidłowości i oszustw w zakresie podatku VAT,⁵⁷⁹ natomiast Służba Celna ograniczała szarą strefę w obszarze wyrobów tytoniowych oraz automatów do gier hazardowych. W opinii NIK czas na podjęcie działań przez organy skarbowe i celne był zbyt długi w stosunku do zidentyfikowania dużego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, co w niektórych przypadkach doprowadziło nawet do przedawnienia karalności czynów zabronionych.⁵⁸⁰

W sprawozdaniu z działalności NIK za 2018 r. po raz pierwszy od kilku lat pojawiła się pozytywna ocena działań w podejmowanych przez organy skarbowe w celu poprawy ściągalności podatku od towarów i usług (VAT). W opinii NIK wyższe przychody z tytułu podatku VAT (w roku 2017 przychody z tytułu podatku VAT były o 30 mld zł, tj. o 24% wyższe niż w 2016 r.) wynikały nie tylko z lepszej koniunktury gospodarczej, ale też z podejmowanych w poprzednich latach działań legislacyjnych, w szczególności wprowadzonego obowiązku przesyłania przez podatników jednolitego pliku kontroli (JPK_VAT) zawierającego miesięczną ewidencję zakupów i sprzedaży objętej podatkiem od towarów i usług.⁵⁸¹ Pomimo stwierdzonej poprawy w zakresie ściągalności podatku VAT, zalecenia NIK w dalszym ciągu wskazują na konieczność zintensyfikowania prac nad wykorzystaniem narzędzi informatycznych w celu oceny ryzyka oraz przyspieszenia reakcji organów skarbowych na stwierdzone zagrożenia.

Podsumowując działania NIK w zakresie poprawy ściągalności podatku od towarów i usług jak i ściągalności należności celnych należy wysoko ocenić ich skuteczność. Wnioski i zalecenia formułowane na przestrzeni ostatnich lat w wystąpieniach pokontrolnych oraz przedstawianych Sejmowi sprawozdaniach były niewątpliwie jednym z elementów mających wpływ na wprowadzania zmian legislacyjnych zmierzających do poprawy ochrony dochodów budżetu państwa z tytułu podatku VAT, a co się z tym nierozzerwalnie wiąże - poprawy skuteczności ochrony interesów finansowych UE.

⁵⁷⁹ Zogniskowanie podejmowanych przez administrację skarbową działań na zmniejszeniu luki podatkowej w zakresie VAT jak również zwiększenie skuteczności ściągalności podatków były od wielu lat postulowane przez doktrynę. Zob. R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, *Tax Gap Management by Public Tax Authorities in the Polish Tax System*. Annual Center Rewiev, 7, Białystok 2014, s. 36 i n.

⁵⁸⁰ Sprawozdanie z działalności NIK w 2017 r., s. 210, Zob. także wystąpienie pokontrolne LLU-4101-02-02/2014, kontrola: P/14/090 – "Organizacja i finansowanie przejść granicznych na terenie województwa lubelskiego".

⁵⁸¹ Sprawozdanie z działalności NIK w 2018 r., s. 190.

Działania podejmowane przez NIK w zakresie ochrony wydatków budżetu Unii to przede wszystkim przeprowadzane kontrole prawidłowej realizacji programów operacyjnych. Kontrole te realizowane były przez NIK nie tylko w krajowych instytucjach zarządzających i u beneficjentów środków unijnych, ale także w ramach programów międzynarodowych, we współpracy z organami kontroli innych państw.⁵⁸² Badanie wykorzystania funduszy unijnych traktowane było przez NIK priorytetowo, a informacja o stanie wykorzystania środków unijnych jak również bilans przepływów finansowych pomiędzy Polską a UE przedstawiana była co roku w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa. W przypadku stwierdzenia podczas kontroli szkody lub potencjalnej szkody w budżecie UE, Izba kierowała powiadomienie do instytucji, która zawarła umowę z beneficjentem, a w przypadku jeśli zaistniało podejrzenie naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o fakcie tym były informowane właściwe organy.⁵⁸³

W 2013 r., w związku z rozpoczynającą się w kolejnym roku perspektywą finansową na lata 2014-2020 w Najwyższej Izbie Kontroli powołany został m.in. Zespół ds. koordynacji planowania przedsięwzięć kontrolnych Najwyższej Izby Kontroli w zakresie zarządzania i wykorzystania środków finansowych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, a jako jeden ze strategicznych obszarów kontroli uznano sprawdzenie przygotowania Polski do wykorzystania środków unijnych w nowej perspektywie.⁵⁸⁴ W sprawozdaniu z działalności NIK za 2013 r. poza omówieniem wyników bieżących kontroli znalazło się także podsumowanie wyników i wniosków kontroli wydatkowania środków unijnych w ramach poszczególnych programów operacyjnych w perspektywie 2007-2013.⁵⁸⁵

NIK podczas kontroli przeprowadzonych w latach 2007-2013 stwierdzała nieprawidłowości praktycznie na wszystkich etapach wykorzystania środków unijnych, poczynając od przygotowania projektów, poprzez weryfikacje wniosków o dofinansowanie, realizacji projektów, wydatkowania środków a kończąc na rozliczaniu wydatkowanych środków.

Do stwierdzonych przez NIK częstych błędów na etapie weryfikacji wniosków o dofinansowanie a mogących mieć wpływ na budżet UE należałoby zaliczyć niezapewnienie racjonalnego i efektywnego wydatkowania środków publicznych w

⁵⁸² Zob. np. informację o wynikach kontroli "Realizacja przez beneficjentów spoza sektora finansów publicznych projektów współfinansowanych ze środków funduszy europejskich – na przykładzie Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka", kontrola P/11/003, nr ewid. 8/2012/P/11/003/KAP.

⁵⁸³ Sprawozdanie z działalności NIK w 2013 r., s. 78

⁵⁸⁴ Sprawozdanie z działalności NIK w 2013 r., s. 15

⁵⁸⁵ Sprawozdanie z działalności NIK w 2013 r., s. 78 - 91

wyniku nieuszczerbowienia zasad wyboru projektów czy weryfikowanie wniosków o płatność, co negatywnie wpływało na wysokość wydatków przekazanych do certyfikacji. Poważniejsze skutki w zakresie naruszenia interesów finansowych Unii mogły wywierać nieprawidłowości stwierdzane na innych etapach realizacji projektów, w szczególności:

- brak zachowania przez beneficjentów zasad uczciwej konkurencji przy zakupie towarów i usług, co często skutkowało brakiem wyboru najbardziej korzystnej oferty;
- nieprawidłowości w określaniu kosztów kwalifikowanych projektów;
- niewłaściwie dokonywana przez Instytucje Zarządzające weryfikacja końcowych wniosków o płatność, co mogło skutkować zrefundowaniem niekwalifikowalnych wydatków;
- nierzetelne oraz niezgodne z prawem czynności podejmowane w celu odzyskania środków nienależnych, pobranych w nadmiernej wysokości lub wykorzystanych nieprawidłowo przez beneficjentów.⁵⁸⁶

Biorąc pod uwagę fakt, iż wszystkie wymienione powyżej nieprawidłowości mogły mieć bezpośredni wpływ na uszczuplenie budżetu UE, ich stwierdzenie podczas kontroli wykonywanej przez NIK miało realny wpływ na ochronę interesów finansowych UE.

Warto zwrócić w tym momencie uwagę, iż wykorzystanie środków unijnych było także przedmiotem kontroli realizowanych przez Europejski Trybunał Obrachunkowy, w szczególności podczas kontroli poświadczenia wiarygodności. Stwierdzone przez ETO nieprawidłowości w zakresie wydatków wykazywały ustalenia zbieżne z ustaleniami dokonywanymi przez NIK.⁵⁸⁷

Działania NIK w zakresie ochrony wydatkowej części budżetu Unii to przede wszystkim kontrole związane z wykorzystaniem środków unijnych w ramach programów operacyjnych. Już w 2014 r. NIK przeprowadziła kontrolę nt. przygotowania systemu wdrażania polityki strukturalnej na lata 2014–2020. Kontrola nie stwierdziła nieprawidłowości w tym zakresie, pozytywnie oceniając stan przygotowań do nowej perspektywy finansowej zarówno w Ministerstwie Infrastruktury

⁵⁸⁶ Sprawozdanie z działalności NIK w 2013 r., s. 89

⁵⁸⁷ Ustalenia ETO w zakresie poświadczenia wiarygodności dotyczyły m.in. nieprawidłowości w sferze przetargów (w tym przede wszystkim nieprawidłowości w SIWZ, nieuzasadnione zamówienia z wolnej podział zamówienia), występowanie u beneficjentów wydatków niekwalifikowalnych czy też zawyżania kosztów projektów, Sprawozdanie z działalności NIK w 2013 r., s. 91.

i Rozwoju jak i w 16 urzędach marszałkowskich odpowiedzialnych za realizację regionalnych programów operacyjnych.⁵⁸⁸ W kolejnych latach NIK przeprowadziła szereg kontroli związanych z wykorzystaniem środków unijnych. W roku 2015 do najważniejszych z nich należałoby zaliczyć kontrole dotyczące zamówień publicznych w ramach projektów współfinansowanych przez UE,⁵⁸⁹ jak również odnoszące się do stopnia osiągnięcia zakładanych przez beneficjentów rezultatów projektów oraz wykorzystywania środków z UE pod kątem zgodności z prawem polskim i unijnym.⁵⁹⁰ Przeprowadzona przez NIK kontrola prawidłowości udzielania zamówień publicznych w projektach współfinansowanych z EFRR w perspektywie finansowej 2007-2013 nie wykazała rażących uchybień, a stwierdzone nieprawidłowości nie wpływały na prawidłowość wyboru wykonawcy.⁵⁹¹ Kontrola Programu Operacyjnego Rozwój Polski Wschodniej wykazała natomiast duże opóźnienia w realizacji niektórych projektów. Jako przykład można podać skontrolowany ponadregionalny projekt „Trasy rowerowe w Polsce Wschodniej”, który zakładał budowę ponad 2 tys. km nowych tras rowerowych łączących 5 województw. Na 9 miesięcy przed planowanym terminem zakończenia projektu prace trwały na odcinku nieco ponad 100 km (w województwie podlaskim w trakcie budowy był w tym czasie odcinek 1,3 km). Jako przyczynę tak dużego opóźnienia NIK wskazała bliski dwuletnie opóźnienie w przygotowaniu przez Ministerstwo Rozwoju studium wykonalności będącego podstawą do wyznaczenia lokalizacji trasy.⁵⁹²

W wystąpieniach pokontrolnych Izba zwracała uwagę na konieczność odzyskania nieprawidłowo wydatkowanych kwot oraz m. in. zawiadomiła prokuraturę o podejrzeniu popełnienia przestępstwa⁵⁹³ lub kierowała zawiadomienie o stwierdzonych

⁵⁸⁸ Sprawozdanie z działalności NIK w 2014 r., s. 141.

⁵⁸⁹ Zamówienia publiczne współfinansowane z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (P/14/009/KAP).

⁵⁹⁰ Wspieranie rozwoju innowacyjnych przedsiębiorstw środkami Unii Europejskiej w ramach Działania 4.3 i 4.5 Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka (P/14/021/KGP); Budowa tras rowerowych w ramach Programu Operacyjnego Rozwój Polski Wschodniej (P/15/090/LOL); Wpływ projektów współfinansowanych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Opolskiego 2007-2013 na wzrost atrakcyjności gospodarczej województwa opolskiego (P/14/101/LOP).

⁵⁹¹ Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły pojedynczych przypadków niestaranego oszacowania wartości zamówienia, nieudzielenia odpowiedzi wykonawcy na pytanie do SIWZ czy nierzetelnego sporządzenia protokołów postępowania o udzielenie zamówienia, 5 r. Sprawozdanie z działalności NIK w 2011, s. 134.

⁵⁹² Sprawozdanie z działalności NIK w 2015, s. 157-158.

⁵⁹³ Sprawozdanie z działalności NIK w 2015, s. 149; Wśród nieprawidłowości godzących bezpośrednio w interesy finansowe Unii stwierdzonych podczas kontroli w 2015 r. wymienić można niekwalifikowane wydatki poniesione przez Centralny Zarząd Służby Więziennej w Warszawie, czy też nałożone na skutek ustaleń kontroli NIK korekty finansowe naliczone przez PARP wobec beneficjentów, Sprawozdanie z działalności NIK w 2015, s. 38.

nieprawidłowościach do właściwego rzecznika dyscypliny finansów publicznych. Zawiadomienia organów ścigania o podejrzeniu popełnienia przestępstwa dotyczyły m.in. przestępstw określonych w art. 231 § 1 kodeksu karnego (działanie na szkodę interesu publicznego lub prywatnego przez funkcjonariusza publicznego, poprzez przekroczenie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków), art. 296 k.k. (nadużycie udzielonych uprawnień lub niedopełnienie ciężących obowiązków i wyrządzenie znacznej bądź w wielkich rozmiarach szkody majątkowej), przestępstwa z art. 77 pkt 1 ustawy o rachunkowości (nieprowadzenie ksiąg rachunkowych, prowadzeniu ich wbrew przepisom ustawy lub podawaniu w tych księgach nierzetelnych danych) czy też art. 271 k.k. (poświadczenie nieprawdy w dokumentach, co do okoliczności mającej znaczenie prawne).⁵⁹⁴

Jeśli chodzi o nieprawidłowości będące przyczyną kierowania zawiadomień do rzeczników dyscypliny finansów publicznych, to jako najczęściej stwierdzaną nieprawidłowość należy wskazać niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności (art. 16 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁵⁹⁵), dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków (art. 11 ust. 1 u.o.n.d.f.p.), czyny związane z udzieleniem zamówienia publicznego lub zawarciem umowy ramowej (art. 17 u.o.n.d.f.p.) czy też przekazanie lub udzielenie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu jej przekazywania lub udzielania, wydatkowanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotację, niezatwierdzenie w terminie przedstawionego rozliczenia dotacji, nierozliczenie w terminie otrzymanej dotacji, nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu, niedokonanie w terminie zwrotu dotacji w należnej wysokości (art. 8 pkt 1-3, art. 9 pkt 1-3 ustawy).⁵⁹⁶

⁵⁹⁴ Zob. np.: Sprawozdanie z działalności NIK w 2012, s. 135, Sprawozdanie z działalności NIK w 2016, s. 86, Sprawozdanie z działalności NIK w 2018, s. 66.

⁵⁹⁵ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, t.j.

Dz. U. z 2019 r. poz. 1440 ze zm.

⁵⁹⁶ Zob. np.: Sprawozdanie z działalności NIK w 2015, s. 45, Sprawozdanie z działalności NIK w 2016, s. 91, Sprawozdanie z działalności NIK w 2018, s. 69.

Jeśli chodzi o ilość nieprawidłowości zgłaszanych do rzeczników dyscypliny finansów publicznych, to przedstawia je Tabela nr 16. W analizowanym okresie najwięcej, bo 182 zawiadomień zostało przekazanych w 2012 r., najmniej zaś w roku 2018 - 58 wniosków.

Działalność NIK w obszarze ochrony interesów finansowych Unii w zakresie wydatków ma szczególnie znaczenie przy realizowanych przez Izbę kontrolach programów transgranicznych. O ile bowiem główny ciężar badania prawidłowości wydatkowania środków pochodzących z budżetu Unii w ramach poszczególnych programów operacyjnych spoczywa na instytucjach zarządzających programami, o tyle w przypadku programów transgranicznych istotną rolę odgrywają Naczelne Organy Kontroli (NOK) poszczególnych państw. Ilość kontroli międzynarodowych we współpracy z NOK innych państw, przedstawiona została w Tabeli 16. W latach 2012 - 2018 NIK brała udział w 51 kontrolach prowadzonych we współpracy z innymi NOK (w liczbie tej ujęte zostały zarówno kontrole równoległe jak i kontrole koordynowane), co daje średni wynik ponad 7 kontroli rocznie, przy czym najmniej kontroli międzynarodowych odbyło się w roku 2015 (4 kontrole międzynarodowe), a najwięcej w roku 2012 (10 kontroli). Należy jednak zaznaczyć, że liczby te nie obejmują kontroli prowadzonych wspólnie z ETO.

Tematyka kontroli międzynarodowych była bardzo zróżnicowana.⁵⁹⁷ Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii szczególnie istotne wydają się kontrole:

- kontrola realizacji programu operacyjnego współpracy transgranicznej Rzeczpospolita Polska – Republika Słowacka na lata 2007-2013, realizowana w 2013 r. przez NIK i NOK Republiki Słowackiej;⁵⁹⁸
- Kontrola projektów realizowanych w ramach Programu Operacyjnego Współpracy Transgranicznej Republika Czeska – Rzeczpospolita Polska 2007-2013, realizowana w 2013 i 2014 r. przez NIK i NOK Republiki Czeskiej;⁵⁹⁹
- Analiza błędów przy udzielaniu zamówień publicznych w programach współfinansowanych z funduszy strukturalnych - kontrola realizowana w

⁵⁹⁷ Można tu wspomnieć tak różnorodne kontrole jak prowadzone w 2013 r. kontrola przestrzegania rozporządzenia UE w sprawie przemieszczania odpadów (EWSR), kontrola biopaliw czy poprawa bezpieczeństwa w górach czy też prowadzona w latach 2015-2016 kontrola ochrony Transgranicznego Rezerwatu Biosfery „Karpaty Wschodnie”, czy wreszcie prowadzona w roku 2018 kontrola Transgranicznego przemieszczania odpadów w świetle Konwencji bazylejskiej.

⁵⁹⁸ Sprawozdanie z działalności NIK w 2013, s. 263.

⁵⁹⁹ Sprawozdanie z działalności NIK w 2014, s. 414.

2014 r., przez NIK oraz NOK Czech, Holandii, Łotwy, Malty, Niemiec, Portugalii, Słowacji i Włoch;⁶⁰⁰

- Prawidłowość realizacji „Programu Współpracy Transgranicznej Interreg V-A Polska – Słowacja 2014-2020” (ze szczególnym uwzględnieniem wykorzystania środków EFRR), kontrola realizowana w 2015 r. przez NIK i NOK Republiki Słowackiej;⁶⁰¹
- Wkład funduszy strukturalnych w realizację celów Strategii Europa 2020 w obszarze edukacji i zatrudnienia, kontrola realizowana w 2016 r., przez NIK oraz NOK Czech, Danii, Finlandii, Holandii, Łotwy, Malty, Niemiec, Portugalii, Słowacji i Włoch;⁶⁰²
- Wspieranie ruchu turystycznego z funduszy UE, kontrola, która rozpoczęła się w 2017 r. i prowadzona była przez NIK równoległe z kontrolą prowadzoną przez NOK Słowacji pt. "Wsparcie ruchu turystycznego na Słowacji ze środków finansowych Unii Europejskiej". Celem głównym kontroli była ocena skuteczności działań podejmowanych w ramach ww. programów, realizowanych w perspektywie finansowej 2007-2013, w obszarze turystyki. Informacja o wynikach kontroli NIK została podpisana w dniu 26 stycznia 2018 r.⁶⁰³

Jak pokazuje powyższe zestawienie, tematyka kontroli transgranicznych obejmowała w większości przypadków prawidłowość wykorzystania środków pochodzących z funduszy unijnych. Stwierdzane podczas kontroli nieprawidłowości miały więc wpływ na budżet Unii, a co się z tym wiąże miały wpływ na ochronę interesów finansowych Unii.

Warto zwrócić uwagę, że międzynarodowa działalność NIK nie ogranicza się jedynie do przeprowadzania kontroli transgranicznych programów operacyjnych. NIK jest aktywnym członkiem Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) i Europejskiej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (EUROSAI). Warto podkreślić, że w obydwu tych organizacjach NIK pełni funkcję członka Zarządu. W 2013 r. NIK została wybrana na okres 5 lat na audytora zewnętrznego Rady Europy. Funkcję tę zakończy audytem sprawozdań Rady za

⁶⁰⁰ Sprawozdanie z działalności NIK w 2014, s. 414

⁶⁰¹ Sprawozdanie z działalności NIK w 2015, s. 491.

⁶⁰² Sprawozdanie z działalności NIK w 2017, s. 78.

⁶⁰³ Sprawozdanie z działalności NIK w 2018, s. 115.

2018 r.⁶⁰⁴ W latach 2013-2017 NIK prowadziła także audyt Europejskiej Organizacji Badań Jądrowych CERN (fr. *Organisation Européenne pour la Recherche Nucléaire*), a w 2018 r. została wybrana na czteroletnią kadencję na audytora zewnętrznego Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).⁶⁰⁵ Wybór NIK na zewnętrznego audytora Rady Europy, CERN czy OECD należy traktować jako docenienie profesjonalizmu oraz potwierdzenie stosowania przez Izbę najwyższych standardów podczas przeprowadzanych kontroli.⁶⁰⁶

Należy podkreślić, że udział w międzynarodowej współpracy i wymianie doświadczeń z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii jest nie mniej ważny od samego przeprowadzania kontroli. Trzeba bowiem pamiętać, iż nielegalne działania na szkodę budżetu Unii mają coraz częściej charakter transgraniczny, a w ich zwalczanie wymaga współpracy różnych organów zarówno w ramach formalnych struktur jak Europol czy Eurojust, ale także w ramach współpracy mniej formalnej i doraźnej. Jedną z form współpracy, w której bierze udział NIK jest uczestnictwo w Komitecie Kontaktowym, będącym zgromadzeniem prezesów najwyższych organów kontroli państw członkowskich UE oraz ETO. Celem Komitetu jest ułatwienie współdziałania i wymiany doświadczeń w zakresie kontroli środków pochodzących z budżetu Unii. Działalność Komitetu wspierana jest przez stałych przedstawicieli NOK państw członkowskich UE. Obok obrad Komitetu odbywają się także przygotowywane przez stałych przedstawicieli (tzw. łączników) obrady grup roboczych i grup zadaniowych, w których uczestniczą eksperci z danych dziedzin z poszczególnych zainteresowanych państw członkowskich. NIK regularnie i aktywnie uczestniczy zarówno w zebraniach Komitetu jak i w pracach organów roboczych. W 2018 r. Prezes NIK objął funkcję przewodniczącego Komitetu Kontaktowego. Warto odnotować, że w 2018 r. w Warszawie odbyło się także zebranie grupy roboczej ds. VAT, w której uczestniczyli przedstawiciele ETO oraz 18 NOK państw członkowskich.⁶⁰⁷ Jak to już było przedstawiane we wcześniejszej części rozważań, zagadnienia związane z nadużyciami w zakresie VAT są aktualnie jednym z głównych problemów w zakresie

⁶⁰⁴ Sprawozdanie z działalności NIK w 2018, s. 108.

⁶⁰⁵ Sprawozdanie z działalności NIK w 2018, s. 108.

⁶⁰⁶ Warto odnotować, iż w przypadku audytu zewnętrznego Rady Europy kandydatury do pełnienia tej funkcji zgłosiły NOK z Niemiec, Norwegii, Grecji i Włoch, natomiast poprzedni audyt przeprowadzały NOK z Wielkiej Brytanii i Francji, B. Skwarka, *Działalność NIK na arenie międzynarodowej*, w: E. Jarzęcka-Siwik (red.), *Najwyższa Izba Kontroli i prawne aspekty...*, s. 133.

⁶⁰⁷ Podczas spotkania omawiane były m.in. kwestie związane z wyłudzeniem podatku VAT oraz sposoby przeciwdziałania temu stosowane przez poszczególne państwa członkowskie. Sprawozdanie z działalności NIK za 2018 r., s. 114.

ochrony dochodowej części budżetu Unii, wszelkie więc formy działania zmierzające do poprawy ściągłości VAT oraz zwalczanie oszustw w tym zakresie należy ocenić jako bardzo pożądane.

Na oddzielne omówienie zasługuje także współpraca NIK z Europejskim Trybunałem Obrachunkowym, z uwagi na istotną rolę tego drugiego w zakresie ochrony interesów Unii. ETO regularnie przeprowadza kontrole na terenie Polski, podczas których korzystać może z pomocy NIK. Jak stanowi art. 287 ust. 3 TFUE, "kontrolę w Państwach Członkowskich przeprowadza się w powiązaniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub, jeśli nie mają one niezbędnych uprawnień, z właściwymi służbami krajowymi. Trybunał Obrachunkowy oraz krajowe instytucje kontrolne Państw Członkowskich współpracują na zasadzie wzajemnego zaufania, zachowując swoją niezależność. Instytucje te lub służby zawiadamiają Trybunał Obrachunkowy, czy zamierzają uczestniczyć w kontroli".

W kontekście brzmienia art. 287 TFUE wyjaśnienia wymagają odpowiedź na pytanie czy ETO może zlecić NIK przeprowadzenie kontroli. Odnosząc się do tak sformułowanego problemu, należy zauważyć, że ETO i organy kontroli współpracują na zasadzie "wzajemnego zaufania" i w pełni zachowują swoją niezależność. NIK zawiadamia jedynie ETO czy ma zamiar wziąć udział w kontroli, a współpraca opiera się na zasadzie dobrowolności, co oznacza, że decyzja o podjęciu kontroli należy do NIK.⁶⁰⁸ W praktyce współpraca NIK z ETO przebiega bez zakłóceń, a problem nie podjęcia wspólnej kontroli jest raczej problemem teoretycznym.

Współpraca NIK z ETO przybierać może różne formy, od udziału kontrolerów NIK w kontrolach ETO w charakterze obserwatorów, poprzez pomoc kontrolerom ETO w kontaktach z kontrolowanymi podmiotami, uzyskiwanie niezbędnych do prowadzenia kontroli danych i dokumentów, analizę oraz koordynację zgłaszanych przez kontrolowane instytucje uwag aż do zgłaszania w uzasadnionych przypadkach uwag do poczynionych ustaleń.⁶⁰⁹ Ilość kontroli przeprowadzanych przez ETO na terenie Rzeczypospolitej Polskiej w poszczególnych latach przedstawia Tabela nr 18.

⁶⁰⁸ B. Skwarka, Działalność NIK na arenie międzynarodowej, w: E. Jarzęcka-Siwik (red.), Najwyższa Izba Kontroli i prawne..., s. 130.

⁶⁰⁹ Sprawozdanie z działalności NIK w 2016 r., s. 62.

Tabela nr 18. Ilość kontroli prowadzonych przez Europejski Trybunał Obrachunkowy na terenie Polski na przestrzeni lat

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ilość kontroli prowadzonych przez ETO na terenie Polski	29	30	21	25	17	17	21

Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych sprawozdań z działalności Najwyższej Izby Kontroli.

Obserwując ilość kontroli przeprowadzanych przez ETO na terytorium Polski można stwierdzić, że w ostatnich latach nieznacznie zmniejszyła się ich ilość. ETO w latach 2012 i 2013 przeprowadził łącznie 59 kontroli, w latach 2016 i 2017 przeprowadzając łącznie 34 kontrole, a więc nieco więcej niż połowę kontroli realizowanych w latach 2012-2013. Średnia ilość kontroli prowadzonych przez ETO na terenie Polski w latach 2012-2018 wyniosła 23 kontrole w roku. Nie wszystkie kontrole prowadzone przez ETO wymagały współpracy z NIK, i niektóre z nich ETO prowadził samodzielnie. Tematyka kontroli realizowanych przez ETO była bardzo zróżnicowana. Dla jej zobrazowania warto wyliczyć tematy kontroli przeprowadzonych przez ETO w roku 2018. W pierwszych jedenastu wymienionych kontrolach uczestniczyła NIK, w zestawieniu podana została jednostka organizacyjna współpracująca z ETO kontroli:

- Kontrola wykonania zadań dotycząca środków z EFRR i Funduszu Spójności na wsparcie wytwarzania energii elektrycznej z wykorzystaniem energii wiatru i słońca (technologia PV); Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji NIK;
- Kontrola wykonania zadań dotycząca fazy wdrożeniowej projektu SESAR, Departament Infrastruktury NIK;
- Kontrola wykonania zadań dotycząca działania z zakresu zarządzania ryzykiem i środków wyjątkowych realizowanych w ramach Wspólnej Polityki Rolnej; Departament Rolnictwa i Rozwoju Wsi NIK;
- Poświadczenie wiarygodności za rok budżetowy 2018 (SOA 2018): Kontrola finansowa dotycząca Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji (EFRG) – rozporządzenie (UE) nr 1307/2013, Departament Rolnictwa i Rozwoju Wsi NIK;

- Kontrola wykonania zadań dotycząca systemów informatycznych w obszarze bezpieczeństwa wewnętrznego, Departament Porządku i Bezpieczeństwa Wewnętrznego NIK;
- Poświadczenie wiarygodności za rok budżetowy 2018 (SOA 2018): Kontrola finansowa dotycząca Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW) – rozporządzenie (UE) nr 1305/2013, Departament Rolnictwa i Rozwoju Wsi NIK;
- Kontrola w celu poświadczenia wiarygodności w ramach roku budżetowego 2018 – EaSI FP – D1 – VS/2016/0024 Promocja transnarodowej współpracy między interesariuszami i rozpowszechniania najlepszych praktyk w celu egzekwowania prawodawstwa europejskiego dotyczącego pracowników delegowanych i kwestii z zakresu delegowania, Delegatura NIK w Gdańsku;
- Kontrola do celów poświadczenia wiarygodności za rok 2018, okres programowania 2014-2020, Program Operacyjny Pomoc Techniczna 2014PL16CFTA001, Departament Administracji Publicznej NIK;
- Kontrola do celów poświadczenia wiarygodności za rok 2018, okres programowania 2014-2020, Regionalny Program Operacyjny Województwa Lubelskiego – 2014PL16M2OP003, Delegatura NIK w Lublinie;
- Kontrola do celów poświadczenia wiarygodności za rok 2018, okres programowania 2014-2020, Program Operacyjny Wiedza Edukacja Rozwój 2014PL05M9OP001, Departament Administracji Publicznej NIK;
- Kontrola do celów poświadczenia wiarygodności za rok 2018, okres programowania 2014-2020, Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko 2014PL16M1OP001, Departament Infrastruktury NIK, Delegatura NIK w Katowicach;
- Kontrola do celów poświadczenia wiarygodności za rok 2017, okres programowania 2007-2013, Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko 2007PL161PO002;
- Kontrola w celu poświadczenia wiarygodności w ramach roku budżetowego 2017 – Erasmus+;
- Kontrola dotycząca systemu kontroli produkcji ekologicznej i znakowania produktów ekologicznych (rozporządzenie Rady (WE) nr 84/2007 i rozporządzenia Komisji (WE) nr 889/2008 oraz nr 1235/2008);

- Kontrola wykonania zadań w zakresie kosztów wdrażania funduszy spójności – Czy Komisja i państwa członkowskie wiedzą, na czym polega wydawanie środków z Funduszu Spójności, i czy wykorzystują te informacje w procesie decyzyjnym?;
- Przegląd unijnych systemów pomiaru emisji pojazdów (ankieta);
- Kontrola wykonania zadań dotycząca wdrażania przez Komisję Europejską zasad konkurencji w zakresie przeciwdziałania praktykom monopolistycznym oraz nadużycia pozycji dominującej na rynku na mocy rozporządzenia (WE) nr 1/2003;
- Kontrola wykonania zadań dotycząca zarządzania przez Komisję i Europejską Agencję Środowiska rozliczaniem i redukcją emisji gazów cieplarnianych (ankieta);
- Kontrola wykonania zadań dotycząca zarządzania i wykorzystania przez Komisję i Europejską Agencję Środowiska europejskich rachunków ekonomicznych środowiska (ankieta).⁶¹⁰

Jak łatwo zauważyć na 21 prowadzonych przez ETO kontroli różne jednostki organizacyjne NIK współpracowały w 11 kontrolach. Wśród przeprowadzonych kontroli 9 z nich (a więc blisko połowa) dotyczyło poświadczenia wiarygodności wydatków w ramach audytu wykonania budżetu UE.⁶¹¹ Warto zwrócić uwagę, że ani przepisy unijne ani przepisy krajowe nie regulują wyraźnie trybu współpracy ani skutków prawnych podjęcia skoordynowanych działań. Zarówno NIK jak i ETO mogą równolegle prowadzić postępowania kontrolne w zakresie zarządzania i wykorzystania środków unijnych przez polskie organy administracji jak i beneficjentów. Aby współpraca była skuteczna i efektywna konieczne są więc uzgodnienia pomiędzy ETO i NIK, na co zwraca uwagę NIK w swoich sprawozdaniach⁶¹². Analizując sprawozdania z działalności zarówno NIK jak i ETO można uznać, że współpraca pomiędzy tymi instytucjami nie budzi zastrzeżeń.

Podsumowując działalność NIK pod kątem ochrony interesów finansowych Unii należy stwierdzić, że ochrona ta realizowana jest przez Izbę na wielu płaszczyznach. Najbardziej zauważalnym aspektem są niewątpliwie kontrole realizacji programów operacyjnych (zarówno krajowych jak i transgranicznych) pod kątem prawidłowości

⁶¹⁰ Sprawozdanie z działalności NIK w 2018 r., s. 117-119.

⁶¹¹ Ibidem

⁶¹² Zob. np.: Sprawozdanie z działalności NIK w 2018 r., s. 119, Sprawozdanie z działalności NIK w 2017 r., s. 81, Sprawozdanie z działalności NIK w 2015 r., s. 493.

wykorzystania środków pochodzących z funduszy unijnych. Warty szczególnego podkreślenia są działania podejmowane w ostatnich latach przez NIK w celu przeciwdziałania oszustwom związanym z VAT oraz zmierzające do zwiększenia ściągalności tego podatku. Wnioski *de lege ferenda* formułowane przez NIK w we zaleceniach pokontrolnych miały niewątpliwy wpływ na zmiany w polskim systemie podatkowym, doprowadzając do wprowadzenia solidarnej odpowiedzialności stron transakcji objętych VAT czy wprowadzenia formatu jednolitego pliku kontroli. Mając na względzie znaczenie dochodów z tytułu podatku VAT zarówno dla budżetu krajowego jak i budżetu Unii działania te należy ocenić jako szczególnie istotne. Nie bez znaczenia dla ochrony interesów finansowych Unii mają także działania podejmowane przez NIK na forum międzynarodowym, poczynając od spotkań i wymiany doświadczeń z Najwyższymi Organami Kontroli państw członkowskich Unii, wspólnie prowadzone kontrole, działania podejmowane w ramach audytów przeprowadzanych w instytucjach międzynarodowych a kończąc na współpracy z ETO. Koordynacja podejmowanych działań oraz wymiana doświadczeń istotna jest nie tylko w aspekcie współpracy międzynarodowej, ale także w ramach współpracy z krajowymi organami zaangażowanymi bezpośrednio lub pośrednio w ochronę interesów finansowych Unii.

3.3. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Instytucje Zarządzające

Środki finansowe pochodzące z budżetu Unii Europejskiej są na gruncie krajowym wydatkowane w ramach programów operacyjnych. Ogólne zasady wydatkowania środków pochodzących z UE w perspektywie finansowej na lata 2014-2020 określa Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r.⁶¹³, Rozporządzenie to zobowiązało państwa członkowskie m.in. do ustanowienia systemu zarządzania i kontroli programów operacyjnych (Rozporządzenie ogólne 1303/2013). Zgodnie z art. 123 rozporządzenia, każde państwo członkowskie wyznacza dla każdego programu operacyjnego instytucję zarządzającą (art. 125 ust. 1), instytucję certyfikującą (art. 123 ust. 2) oraz instytucję audytową (art. 123 ust. 4). Zapisy art. 123 dopuszczają, aby zarówno ta sama instytucja zarządzająca jak i instytucja certyfikująca wyznaczone została do więcej niż jednego programu operacyjnego. W przypadku jeśli wyznaczona instytucja zarządzająca jest podmiotem publicznym, może dodatkowo pełnić funkcję instytucji certyfikującej. Instytucja audytowa również może zostać ustanowiona do więcej niż jednego programu operacyjnego, musi jednak być funkcjonalnie niezależna od instytucji zarządzającej i certyfikującej (art. 123 ust. 4).

W Polsce w celu realizacji postanowień Rozporządzenia 1303/2013 przyjęta została ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020⁶¹⁴ (zwana dalej ustawą wdrożeniową).⁶¹⁵ Ustawa w szczególności reguluje kompetencje instytucji zaangażowanych w zarządzanie programami operacyjnymi, zasady i procedury

⁶¹³ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006, Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013 s. 320.

⁶¹⁴ Dz. U. 2014 poz. 1146 ze zm.

⁶¹⁵ Należy zwrócić uwagę, iż przyjęcie ustawy wdrożeniowej było warunkiem koniecznym dla rozpoczęcia dysponowania funduszami unijnymi w perspektywie finansowej 2014-2020. Zgodnie z unijnymi regulacjami państwa członkowskie mają bowiem obowiązek przyjęcia odpowiednich uregulowań gwarantujących utworzenie właściwie funkcjonujących systemów zarządzania i kontroli programów operacyjnych. Szerzej: R. Poźdżik, w: R. Poźdżik (red.), Komentarz do ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 201-2020, Warszawa 2016, s. 9.

przyznawania dotacji oraz podstawowe zasady realizacji projektów współfinansowanych ze środków unijnych⁶¹⁶. Wprawdzie jak zauważa R. Poździk, rozporządzenia unijne nie regulują, jaką formę prawną powinny mieć krajowe systemy wdrażania programów operacyjnych, to jednak należy zgodzić się z opinią Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 12 grudnia 2011 r. stwierdził, iż określenie zasad i trybu wyboru projektów jak również zasady ich realizacji, rozliczania i kontroli powinno następować w formie aktów powszechnie obowiązujących.⁶¹⁷ W art. 9 ustawa wdrożeniowa stanowi, iż Instytucjami Zarządzającymi w perspektywie finansowej 2014-2020 są:

- minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego – w przypadku krajowego programu operacyjnego oraz w przypadku programu Europejskiej Współpracy Terytorialnej, jeżeli instytucja zarządzająca została ustanowiona na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- zarząd województwa – w przypadku regionalnego programu operacyjnego.

Zgodnie z powyższym uregulowaniem Minister Rozwoju jest Instytucją Zarządzającą w 6 krajowych programach operacyjnych: PO Infrastruktura i Środowisko (POIiŚ), PO Polska Cyfrowa (POPC), PO Polska Wschodnia (PO PW), PO Wiedza Edukacja Rozwój (POWER), PO Inteligentny Rozwój (POIR) oraz PO Pomoc Techniczna (POPT).⁶¹⁸

W przypadku Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich (PROW) instytucją zarządzającą (IZ) jest minister właściwy ds. rozwoju wsi⁶¹⁹ (aktualnie Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi), natomiast w przypadku Programu Operacyjnego Rybactwo i Morze instytucją zarządzającą jest Minister właściwy do spraw rybołówstwa (aktualnie Minister Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej).⁶²⁰

⁶¹⁶ Szerzej: Z. Kmiciek, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne a prawo europejskie*, Warszawa 2010, s.23 i n.; A. Wróbel, *Autonomia proceduralna państw członkowskich. Zasada obiektywności i zasada efektywnej ochrony sądowej w prawie Unii Europejskiej*, "Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny" 2005, Nr 1, s. 39; D. Kronobis-Romanowska, *Sąd krajowy w prawie wspólnotowym*, Kraków 2007, s. 64.

⁶¹⁷ R. Poździk, *Ocena i wybór projektów do dofinansowania z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego i Funduszu Spójności*, Warszawa 2013, s. 16 i n.

⁶¹⁸ Szerzej na temat programów operacyjnych w perspektywie finansowej 2007-2013: Szerzej na ten temat: J. Kundera, *Fundusze strukturalne dla Polski i ich efekty ekonomiczne*, w: W. Miemieć (red.), *Europejskie bezzwrotne...*, s. 38 i n.

⁶¹⁹ Art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 627 ze zm.

⁶²⁰ Art. 5 ust 1 ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1267 ze zm.

Instytucja Zarządzająca może powierzyć realizację zadań w ramach krajowego lub regionalnego programu operacyjnego instytucji pośredniczącej. Instytucja pośrednicząca może natomiast powierzyć część zadań instytucji wdrażającej (art. 2 ust 9-10 ustawy wdrożeniowej).

Tabela nr 19 zawiera informacje o podmiotach zaangażowanych w zarządzanie poszczególnymi programami operacyjnymi w perspektywie finansowej 2014-2020. Instytucją Zarządzającą w przypadku Krajowych Programów Operacyjnych jest minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego (aktualnie Minister Rozwoju) a w przypadku Regionalnych Programów Operacyjnych - Zarządy Województw (art. 9 ust. 1 ustawy wdrożeniowej). Wyjątek stanowią tu Program Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz PO RYBY. W przypadku PROW funkcję Instytucji Zarządzającej Pełni Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi, a w przypadku PROW - Minister Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej. PO RYBY oraz PROW wykazują odrębności także w zakresie instytucji pełniącej funkcję instytucji certyfikujących. W przypadku pozostałych programów funkcje instytucji certyfikującej pełni instytucje zarządzające. W PO RYBY instytucją certyfikującą jest Minister Finansów⁶²¹, natomiast w PROW występuje pojęcie "jednostki certyfikującej"⁶²², pełniącej zasadniczo analogiczne funkcje do instytucji certyfikującej w przypadku pozostałych programów operacyjnych. Funkcję jednostki certyfikującej w PROW pełni Szef KAS (art. 14 ustawy o KAS).

⁶²¹ art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego

⁶²² art. 9 Rozporządzenia parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 1306/2013

Tabela nr 19. Instytucje zaangażowane z zarządzanie programami operacyjnymi w perspektywie finansowej 2014-2020

Nazwa Programu Operacyjnego	Instytucja Zarządzająca (która pełni również funkcję Instytucji Certyfikującej)	Instytucja Pośrednicząca	Instytucja Wdrażająca
PO Wiedza Edukacja Rozwój (POWER)	Minister Rozwoju	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, 2. Dolnośląski Wojewódzki Urząd Pracy w Wałbrzychu, 3. Wojewódzki Urząd Pracy w Białymstoku, 4. Wojewódzki Urząd Pracy w Gdańsku, 5. Wojewódzki Urząd Pracy w Katowicach, 6. Wojewódzki Urząd Pracy w Kielcach, 7. Wojewódzki Urząd Pracy w Krakowie, 8. Wojewódzki Urząd Pracy w Lublinie, 9. Wojewódzki Urząd Pracy w Łodzi, 10. Wojewódzki Urząd Pracy w Olsztynie, 11. Wojewódzki Urząd Pracy w Opolu, 12. Wojewódzki Urząd Pracy w Poznaniu, 13. Wojewódzki Urząd Pracy w Rzeszowie, 14. Wojewódzki Urząd Pracy w Szczecinie, 15. Wojewódzki Urząd Pracy w Toruniu, 16. Wojewódzki Urząd Pracy w Warszawie, 17. Wojewódzki Urząd Pracy w Zielonej Górze, 18. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, 19. Ministerstwo Edukacji Narodowej, 20. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, 21. Ministerstwo Sprawiedliwości, 22. Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, 23. Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, 24. Centrum Projektów Europejskich, 25. Ministerstwo Zdrowia. 	
PO Inteligentny Rozwój (POIR)	Minister Rozwoju	<ol style="list-style-type: none"> 1. Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (NCBR), 2. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości (PARP), 3. Bank Gospodarstwa Krajowego (BGK), 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ośrodek Przetwarzania Informacji – Państwowy Instytut Badawczy (OPI), 2. Fundacji na rzecz Nauki Polskiej
PO Infrastruktura i Środowisko (POLIŚ)	Minister Rozwoju	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego 2. Centrum Unijnych Projektów Transportowych 3. Ministerstwo Zdrowia, 4. Ministerstwo Energii 5. Ministerstwo Środowiska, 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Instytut Nafty i Gazu- Państwowy Instytut Badawczy 2. Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej 3. Centrum Koordynacji Projektów Środowiskowych 4. Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Katowicach
PO Polska Cyfrowa (POPC)	Minister Rozwoju	Centrum Projektów Polska Cyfrowa	

PO Pomoc Techniczna (POPT)	Minister Rozwoju		
PO Polska Wschodnia (POPW)	Minister Rozwoju	<ol style="list-style-type: none"> 1. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, 2. Centrum Unijnych Projektów Transportowych 	
Program Rozwoju Obszarów Wiejskich (PROW)	Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi	<ol style="list-style-type: none"> 1. Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa 2. Zarządy Województw 3. Krajowa Stacja Chemiczno-Rolnicza 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (działania głównie skierowane do rolników, przedsiębiorców, mieszkańców wsi), 2. Urzędy Marszałkowskie (działania głównie skierowane do samorządu), 3. Agencja Rynku Rolnego (działania wspierające systemy jakości żywności).
Program Operacyjny Rybactwo i Morze (PO RYBY)	Minister Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej, (Instytucja Certyfikująca - Minister finansów publicznych)	<ol style="list-style-type: none"> 4. Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa 5. Zarządy województw. 	
Regionalne Programy operacyjne (RPO):			
RPO Województwa Kujawsko-Pomorskiego	Zarząd Województwa Kujawsko – Pomorskiego	<ol style="list-style-type: none"> 1. Miasto Bydgoszcz - Zintegrowane Inwestycje Terytorialne 2. Wojewódzki Urząd Pracy w Toruniu 	
RPO Województwa Dolnośląskiego	Zarząd Województwa Dolnośląskiego	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dolnośląska Instytucja Pośrednicząca (DIP), 2. Dolnośląski Wojewódzki Urząd Pracy (DWUP) 3. Gmina Wałbrzych w ramach Zintegrowanych Inwestycji Terytorialnych Aglomeracji Wałbrzyskiej (ZIT AW) 4. Gmina Wrocław w ramach Zintegrowanych Inwestycji Terytorialnych Wrocławskiego Obszaru Funkcjonalnego (ZIT WrOF), 5. Miasto Jelenia Góra w ramach Zintegrowanych Inwestycji Terytorialnych Aglomeracji Jeleniogórskiej (ZIT AJ) 6. Terytorialnych Aglomeracji Jeleniogórskiej (ZIT AJ) 	

RPO Województwa Lubelskiego	Zarząd Województwa Lubelskiego	1. Lubelska Agencja Wspierania Przedsiębiorczości w Lublinie 2. Wojewódzki Urząd Pracy w Lublinie 3. Biuro Zintegrowanych Inwestycji Terytorialnych	
RPO Województwa Lubuskiego	Zarząd Województwa Lubuskiego	1. Wojewódzki Urząd Pracy w Zielonej Górze, 2. Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Zielonej Górze, 3. Urząd Miasta Zielona Góra (Zintegrowane Inwestycje Terytorialne dla Miejskiego Obszaru Funkcjonalnego Zielonej Góry) 4. Urząd Miasta Gorzowa Wielkopolskiego (Zintegrowane Inwestycje Terytorialne dla Miejskiego Obszaru Funkcjonalnego Gorzowa Wlkp.).	
RPO Województwa Łódzkiego	Zarząd Województwa Łódzkiego;	1. Centrum Obsługi Przedsiębiorcy 2. Stowarzyszenie Łódzki Obszar Metropolitalny 3. Wojewódzki Urząd Pracy w Łodzi	
RPO Województwa Małopolskiego	Zarząd Województwa Małopolskiego	1. Małopolskie Centrum Przedsiębiorczości, 2. Wojewódzki Urząd Pracy w Krakowie, 3. Stowarzyszenie Metropolia Krakowska	
RPO Województwa Mazowieckiego	Zarząd Województwa Mazowieckiego	1. Mazowiecka Jednostka Wdrażania Programów Unijnych, 2. Wojewódzki Urząd Pracy w Warszawie 3. Miasto Stołeczne Warszawa . Zintegrowane Inwestycje Terytorialne	
RPO Województwa Opolskiego	Zarząd Województwa Opolskiego	1. Opolskie Centrum Rozwoju Gospodarki, 2. Wojewódzki Urząd Pracy w Opolu 3. Stowarzyszenie Aglomeracja Opolska Związek Zintegrowanych Inwestycji Terytorialnych (ZIT).	
RPO Województwa Podkarpackiego	Zarząd Województwa Podkarpackiego	1. Wojewódzki Urząd Pracy w Rzeszowie, 2. Stowarzyszenie Rzeszowski Obszar Funkcjonalny	
RPO Województwa Podlaskiego	Zarząd Województwa Podlaskiego	1. Wojewódzki Urząd Pracy w Białymstoku, 2. Stowarzyszenie Białostockiego Obszaru Funkcjonalnego	
RPO Województwa Pomorskiego	Zarząd Województwa Pomorskiego	1. Agencja Rozwoju Pomorza S.A. 2. Wojewódzki Urząd Pracy w Gdańsku, 3. Stowarzyszenie Obszar Metropolitalny Gdańsk-Sopot-Gdynia - Związek Zintegrowanych Inwestycji Terytorialnych	
RPO Województwa Śląskiego	Zarząd Województwa Śląskiego	1. Śląskie Centrum Przedsiębiorczości, 2. Wojewódzki Urząd Pracy w Katowicach, 3. Związek Gmin i Powiatów Subregionu Centralnego Województwa Śląskiego z siedzibą w Gliwicach, 4. Związek Gmin i Powiatów Subregionu Zachodniego Województwa Śląskiego z siedzibą w Rybniku, 5. Miasto Częstochowa, 6. Miasto Bielsko-Biała.	

RPO Województwa Świętokrzys- kiego	Zarząd Województwa Świętokrzys- kiego	1. Miasto Kielce, 2. Wojewódzki Urząd Pracy w Kielcach	
RPO Województwa Warmińsko- Mazurskiego	Zarząd Województwa Warmińsko - Mazurskiego	1. Wojewódzki Urząd Pracy w Olsztynie 2. Warmińsko–Mazurska Agencja Rozwoju Regionalnego S.A. w Olsztynie; 3. Zintegrowane Inwestycje Terytorialne Olsztyna	
RPO Województwa Wielkopols- kiego	Zarząd Województwa Wielkopols- kiego	1. Wojewódzki Urząd Pracy w Poznaniu, 2. Zintegrowane Inwestycje Terytorialne – Stowarzyszenie Metropolia Poznań, 3. Zintegrowane Inwestycje Terytorialne – Stowarzyszenie Aglomeracja Kalisko- Ostrowska.	
RPO Województwa Zachodniopo- morskiego	Zarząd Województwa Zachodniopo- morskiego	1. Stowarzyszenie Szczecińskiego Obszaru Metropolitalnego 2. Szczecińskiego Obszaru Metropolitalnego 3. Gmina Miasto Koszalin – ZIT Koszalińsko- KołobrzESCO-Białogardzkiego Obszaru Funkcjonalnego 4. • Wojewódzki Urząd Pracy w Szczecinie	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentów programowych

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że Minister Inwestycji i Rozwoju pełni funkcję Instytucji Zarządzającej w przypadku krajowych programów operacyjnych i jednocześnie wykonuje zadania państwa członkowskiego w zakresie koordynacji realizacji programów operacyjnych.⁶²³ Rozwiązanie takie należy ocenić pozytywnie z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE, usprawnia bowiem proces zarządzanie funduszami przez koordynację działań w zakresie współpracy z KE.

Analizując dane zawarte w Tabeli nr 19 można zauważyć, iż we wszystkich regionalnych programach operacyjnych funkcję instytucji zarządzających pełnią Zarządy województw,⁶²⁴ jednakże w każdym z województw występuje różna ilość podmiotów pełniących funkcje instytucji pośredniczących. Jedynymi jednostkami, które pełnią funkcje instytucji pośredniczących we wszystkich RPO są Wojewódzkie Urzędy Pracy (WUP). WUP pełnią także funkcje instytucji pośredniczącej w przypadku krajowego programu POWER.

⁶²³ Zgodnie z art. 4 ustawy wdrożeniowej, wykonując zadania państwa członkowskiego Minister Inwestycji i Rozwoju m.in. reprezentuje Rzeczypospolitą Polską w kontaktach z KE w zakresie związanym z realizacją umowy partnerstwa, wydaje wytyczne dotyczące wdrażania funduszy strukturalnych (EFRR i EFS) i Funduszu Spójności, monitoruje realizację programów operacyjnych. Może także wydawać wytyczne dotyczące kontroli realizacji programów operacyjnych, trybu wyboru projektów, kwalifikowalności wydatków oraz korekt finansowych w ramach programów.

⁶²⁴ Szerzej: J. Odachowski, G. Karwatowicz, Zarząd województwa jako instytucja zarządzająca regionalnym programem operacyjnym, "Samorząd Terytorialny" 2011, nr 7-8, s. 110.

Rozważania dalszej części podrozdziału odnoszące się do instytucji zarządzających będą dotyczyły także instytucji pośredniczących i wdrażających, które w powierzonym sobie zakresie uprawnień pełnią funkcje analogiczne do instytucji zarządzającej.

Ustawa wdrożeniowa nie definiuje pojęcia instytucji zarządzającej, art. 2 pkt 11 ustawy odsyła w tym zakresie do art. 125 rozporządzenia ogólnego 1303/2013 i art. 23 rozporządzenia EWT.⁶²⁵ Rozporządzenie 1303/2013 w art. 125 ust 1 stwierdza, iż instytucja zarządzająca odpowiada za zarządzanie programem operacyjnym zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami. W tym samym artykule rozporządzenie określa zadania instytucji zarządzającej dzieląc je:

- w odniesieniu do zarządzania programem operacyjnym;
- w odniesieniu do wyboru operacji;
- w odniesieniu do zarządzania finansowego i kontroli programu operacyjnego.

Z perspektywy ochrony interesów finansowych UE najistotniejsze są zadania IZ związane z zarządzaniem finansowym i kontrolą programu operacyjnego. Rozporządzenie w art. 125 ust. 4 stanowi w tym zakresie, iż instytucja zarządzająca m.in.:

- kontroluje, czy dofinansowane produkty i usługi zostały dostarczone, czy wydatki deklарowane przez beneficjentów⁶²⁶ zostały zapłacone oraz, czy spełniają one obowiązujące przepisy prawa, wymagania programu operacyjnego oraz warunki wsparcia operacji.⁶²⁷
- wprowadza skuteczne i proporcjonalne środki zwalczania nadużyć finansowych, uwzględniając stwierdzone rodzaje ryzyka.

⁶²⁵ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1299/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie przepisów szczegółowych dotyczących wsparcia z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach celu „Europejska współpraca terytorialna” (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 259).

⁶²⁶ Definicję beneficjenta zawiera art. 2 pkt 10 rozporządzenia 1303/13 stanowiąc, iż beneficjent oznacza:
- podmiot publiczny lub prywatny oraz –wyłącznie do celów rozporządzenia w sprawie EFRROW i rozporządzenia w sprawie EFMR – osobę fizyczną, odpowiedzialnych za inicjowanie lub inicjowanie i wdrażanie operacji,
- w kontekście programów pomocy państwa - oznacza podmiot, który otrzymuje pomoc,
- w kontekście instrumentów finansowych - oznacza podmiot, który wdraża instrument finansowy albo, w stosownych przypadkach, fundusz funduszy.

⁶²⁷ Zob. także: Ł. Wosik, Charakter prawny aktu o przyznaniu dofinansowania z funduszy strukturalnych UE - glosa do wyroku NSA z 8.06.2006 r. (III GSK 63/06), "Europejski Przegląd Sądowy" 2006, Nr 12, s. 54 i n.

Do zadań związanych z zarządzaniem programem operacyjnym rozporządzenie zalicza m.in.:

- współpracę z komitetem monitorującym;⁶²⁸
- opracowywanie rocznych i końcowych sprawozdań z wdrażania programu operacyjnego, które po zatwierdzeniu przez komitet monitorujący przedstawiane są KE;
- udostępnianie instytucjom pośredniczącym informacji istotnych dla wykonywania ich zadań, jak również udostępnianie informacji beneficjentom;
- ustanawianie elektronicznego systemu rejestracji i przechowywania danych niezbędnych do monitorowania, ewaluacji oraz weryfikacji i audytu.

W odniesieniu do wyboru operacji rolą Instytucji Zarządzającej jest wybór operacji, które będą finansowane w ramach programu. IZ powinna przy tym sporządzić i stosować odpowiednie procedury wyboru, które zapewnią wybór operacji, które przyczynią się do realizacji celów programu, przy czym będą przejrzyste i niedyskryminujące żadnych podmiotów. Rozporządzenie ogólne używa pojęcia "operacji", natomiast ustawa wdrożeniowa posługuje się pojęciem "projektu", określając "projekt" jako przedsięwzięcie zmierzające do osiągnięcia założonego celu określonego wskaźnikami, z określonym początkiem i końcem realizacji, zgłoszone do objęcia albo objęte współfinansowaniem UE jednego z funduszy strukturalnych albo Funduszu Spójności w ramach programu operacyjnego. W dalszej części rozważań autor będzie posługiwał się pojęciem "projektu".

Zakres uprawnień instytucji zarządzających został doprecyzowany w ustawie wdrożeniowej w art. 9 ust 2, który stanowi, iż do zadań instytucji zarządzającej należy w szczególności:

- przygotowanie propozycji kryteriów wyboru projektów do dofinansowania. Przygotowane propozycje są następnie zatwierdzane przez Komitet Monitorujący;⁶²⁹

⁶²⁸ Komitet monitorujący jest organem określonym w art. 47 rozporządzenia ogólnego 1303/2013. Powoływany jest dla każdego programu operacyjnego, możliwe jest także powołanie jednego komitetu monitorującego dla kilku programów operacyjnych. W jego skład wchodzi przedstawiciele strony rządowej i samorządowej oraz organizacji spoza administracji. Komitet powoływany jest przez instytucję zarządzającą. Do jego zadań należy m.in. monitorowanie postępu wdrażania programu, zatwierdza metodykę i kryteria wyboru projektów do dofinansowania, zatwierdza roczne i końcowe sprawozdania z realizacji programu operacyjnego.

- wybór projektów do dofinansowania oraz zawieranie z wnioskodawcami umów o dofinansowanie projektu;
- zlecenie płatności, oraz zlecenie wypłaty współfinansowania krajowego z budżetu państwa na rzecz beneficjentów, a w przypadku programu EWT – dokonywanie płatności na rzecz beneficjentów;
- zapewnienie aktualności i poprawności danych służących do monitorowania realizacji programu operacyjnego;
- prowadzenie kontroli realizacji programu operacyjnego, w tym weryfikacja prawidłowości wydatków ponoszonych przez beneficjentów;
- nakładanie korekt finansowych oraz odzyskiwanie kwot podlegających zwrotowi.⁶³⁰ Jako korektę rozumieć należy rozumieć ogół działań zmierzających do anulowania wkładu publicznego w danej operacji, a w przypadku jeśli doszło do wypłaty - odzyskanie wypłaconych środków.⁶³¹
- ewaluacja programu operacyjnego oraz monitorowanie postępów realizacji programu operacyjnego.

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE najistotniejszą funkcją IZ jest prowadzenie kontroli realizacji programu operacyjnego, a w szczególności weryfikacja prawidłowości ponoszonych wydatków. Zgodnie art. 125 ust. 5 rozporządzenia ogólnego 1303/2013, kontrole realizowane przez instytucje zarządzające obejmują w szczególności:

- weryfikacje administracyjne w odniesieniu do każdego złożonego przez beneficjentów wniosku o refundację;

⁶²⁹ Zob. J.W. Tkaczyński, M. Świstak, E. Sztorc. Projekty Europejskie, Praktyczne aspekty pozyskiwania i rozliczania dotacji unijnych, Warszawa 2011, s. 314. Warto zwrócić uwagę, iż ustanawianie kryteriów wyboru projektów czy też ich zmiany są wyłącznymi kompetencjami instytucji zarządzających, zob. wyrok NSA z dnia 10 lipca 2012 r. w sprawie II GSK 1012/12; podobnie wyrok WSA w Białymstoku z dnia 13 czerwca 2012 w sprawie I SA/Bk 169/13.

⁶³⁰ Odzyskiwanie kwot dotyczy w szczególności kwot związanych z nałożeniem korekt finansowych, w tym:

- wydawanie decyzji o zwrocie środków przeznaczonych na realizację programów, projektów lub zadań oraz decyzji o zapłacie odsetek,
- wydawanie decyzji o umorzeniu w całości albo w części oraz o odroczeniu albo rozłożeniu na raty spłaty należności wynikających z obowiązku zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów, projektów lub zadań,
- rozpatrywanie odwołań od decyzji wydawanych w pierwszej instancji przez instytucję pośredniczącą albo instytucję wdrażającą.

⁶³¹ Szerzej: H. Hoffmann, G.C. Rowe, A.H. Turk, Administration Law and Policy of the European Union, Oxford 2012, s. 347 i n.; J. Ostalowicz, Komentarz do art. 2 ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020, w: R. Poździk (red.), op. cit., s. 37 i n.

- kontrole operacji na miejscu.

Należy zwrócić uwagę, iż rozporządzenie ogólne zobowiązuje państwa członkowskie do ustanowienia systemu zarządzania i kontroli, które zgodnie z art. 72 rozporządzenia powinny zapewniać m.in.:

- określenie funkcji poszczególnych podmiotów zaangażowanych w zarządzanie i kontrolę oraz również podział funkcji w obrębie tych podmiotów;
- funkcjonowanie procedur dla zapewnienia poprawności i prawidłowości deklarowanych wydatków;
- rozwiązania w zakresie audytu funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli,
- systemy i procedury w celu zapewnienia właściwej ścieżki audytu;
- zapobieganie nieprawidłowościom, w tym nadużyciom finansowym, ich wykrywanie i korygowanie, oraz odzyskiwanie kwot nienależnie wypłaconych wraz z odsetkami z tytułu zwrotu tych kwot po terminie.⁶³²

Analizując powyższe przepisy należy stwierdzić, że uregulowania ram prawnych ochrony interesów finansowych UE na gruncie prawa polskiego są adekwatne do postanowień przepisów unijnych. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości na państwach członkowskich spoczywa obowiązek korygowania i odzyskiwania nieprawidłowo wypłaconych kwot oraz informowania o nieprawidłowościach KE.⁶³³ Instytucje zarządzające w Polsce posiadają uprawnienia zgodne z wymaganiami rozporządzenia ogólnego 1303/2013.

Ustawa wdrożeniowa w art. 5 ust. 1 upoważniła Ministra właściwego do spraw rozwoju regionalnego, do wydawania wytycznych, w szczególności dotyczących m. in. kwalifikowalności wydatków, kontroli realizacji programów operacyjnych oraz nakładanych korekt w ramach programów operacyjnych. Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE za najistotniejsze należałoby uznać:

⁶³² Zob. A.P. Chociej, P. Woltanowski, Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające w kontekście ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, Białostockie Studia Prawnicze, 2019, Vol. 24, Nr 3, s. 67 i n.

⁶³³ Takie same zadania spoczywały na państwach członkowskich w poprzedniej perspektywie finansowej na lata 2007-2013. Zob. szerzej J. Łacny, Ochrona interesów finansowych Unii..., 161 i n.

- **Wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020**, wydane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 17 września 2019 r.⁶³⁴

Wytyczne te określają ramy systemu kontroli, w szczególności określając podstawowe obowiązki IZ w zakresie realizacji procesów kontroli. Z perspektywy ochrony interesów finansowych UE warto zwrócić uwagę, że w wytycznych rozdział 11 dotyczy środków zwalczania nadużyć finansowych. W rozdziale tym IZ zostały zobowiązane do opracowania dokumentu, który określałby procedurę odnoszącą się do zapobiegania oraz postępowania w przypadku wystąpienia nadużyć finansowych, korupcji lub też konfliktu interesów w ramach zarządzania programem operacyjnym. Zgodnie z wytycznymi, dokument taki powinien obejmować co najmniej:

- zagadnienia związane z identyfikacją i wykrywaniem nadużyć finansowych;
- procedury antykorupcyjne, które zapewniłyby przejrzystość działań w instytucjach systemu wdrażania programów operacyjnych;
- procedurę postępowania w przypadku uzyskania ze źródeł zewnętrznych informacji o potencjalnym wystąpieniu nadużycia finansowego;
- opis mechanizmów zapobiegających korupcji przy udzielaniu zamówień, które powinny zostać zaimplementowane w programach operacyjnych;
- informację o działaniach informacyjnych dotyczących zapobiegania korupcji i nadużyciom, które powinny być realizowane zarówno na poziomie Instytucji Zarządzających jak też Instytucji Pośredniczących, Wdrażających oraz samych Beneficjentów.⁶³⁵

Fakt uregulowania w wytycznych minimalnego zakresu dokumentu odnoszącego się do zwalczania nadużyć finansowych w ramach poszczególnych programów operacyjnych ocenić należy pozytywnie, wpływa on bowiem na ujednolicenie przygotowywanych strategii zwalczania nadużyć finansowych, co

⁶³⁴ Wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020, MIiR/2014-2020/17(03). Należy zwrócić uwagę, że kolejne wersje tych wytycznych wydawane były przez innych Ministrów, z uwagi na zmiany zachodzące w strukturze administracji rządowej. Pierwsza wersja została wydana przez Ministra Infrastruktury i Rozwoju w dniu 28 maja 2015 r. i obowiązywała do 15 marca 2018 r. Drugą wersję wydał Minister Inwestycji i Rozwoju - obowiązywała ona do 2 października 2019 r. Wytyczne wydane 17-09-2019 r. obowiązują od 3 października 2019 r.

⁶³⁵ Dokumentem, do którego odnoszą się wytyczne są przyjęte w ramach każdego z programów operacyjnych strategie zwalczania nadużyć finansowych. Publikowane są one na oficjalnych stronach internetowych poszczególnych programów, zarówno krajowych jak i regionalnych.

powinno sprzyjać skuteczniejszej ochronie interesów finansowych UE w całym obszarze wydatków.

- **Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020**, wydane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju w dniu 3 grudnia 2018 r.⁶³⁶

Wytyczne określają sposób postępowania w przedmiocie korygowania wydatków, w szczególności ustalania i nakładania przez IZ korekt finansowych, jak również odzyskiwania nieprawidłowo wydatkowanych środków. Wytyczne określają przy tym sposób postępowania IZ w przypadku korekt finansowych nakładanych na beneficjentów, ale także na instytucje uczestniczące w systemie wdrażania funduszy unijnych. Wytyczne zawierają także podstawowe informacje dotyczące postępowania ze stwierdzonymi nieprawidłowościami w zakresie ich rejestrowania i zgłaszania do KE⁶³⁷.

- **Wytyczne w zakresie postępowania z podejrzeniami nadużyć finansowych w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014 - 2020**, wydane przez Ministra Rozwoju 19 stycznia 2016 r.⁶³⁸

Wytyczne zostały wydane po przeprowadzeniu przez IZ analizy ryzyka wystąpienia nadużyć finansowych, w oparciu o doświadczenia zebrane podczas wdrażania POIiŚ na lata 2007 - 2013. Jak podkreślono we wstępie do wytycznych, przeprowadzone analizy skuteczności dotychczasowego systemu zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości i nadużyć finansowych potwierdziły, iż system co do zasady funkcjonuje prawidłowo. Jednocześnie analizy wskazały konieczność wzmocnienia działań prewencyjnych, co z kolei powinno przyczynić się do poprawy skuteczności zapobiegania i zwalczania nadużyć finansowych. Wytyczne wpisują się w działania antykorupcyjne realizowane w ramach Rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata

⁶³⁶ Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020, MIiR/2014-2020/22(02). Pierwsza wersja wytycznych wydana była przez Ministra Infrastruktury i Rozwoju w dniu 20-07-2015 r.

⁶³⁷ Szczegółowy tryb zgłaszania do KE informacji o nieprawidłowościach i nadużyciach określony został w procedurze wydanej przez Pełnomocnika Rządu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej w lutym 2019 r. " Realizacja obowiązku informowania KE o nieprawidłowościach stwierdzonych w ramach wykorzystania funduszy UE", DAS7.9060.13.2018.2.ATSC.

⁶³⁸ Wytyczne w zakresie postępowania z podejrzeniami nadużyć finansowych w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014 - 2020, MR/PO IiŚ 2014-2020/1(1)01/2016.

2014 - 2019.⁶³⁹ W wytycznych przedstawione zostały wskazówki dla IZ POIiŚ odnoszące się do procesu zwalczania nadużyć finansowych: zapobiegania, wykrywania, korygowania i ścigania.

- **Wytyczne w zakresie kontroli dla PO WER 2014-2020**, wydanie przez Ministra Infrastruktury i Rozwoju 3 lipca 2015 r.⁶⁴⁰ Wytyczne obejmują opis systemu kontroli w ramach POWER, zostały w nich określone m.in. zadania poszczególnych instytucji odpowiedzialnych za kontrolę, przedmiotowy i podmiotowy zakres kontroli oraz zasady realizacji kontroli, w tym także tryb kontroli na miejscu.

W kontekście ochrony interesów finansowych UE kluczowym jest pojęcie nieprawidłowości. Zakres tego pojęcia był analizowany w rozdziale 1 niniejszej rozprawy. Według definicji zawartej w art. 1 ust 2 Rozporządzenia 2988/95 nieprawidłowość oznacza 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.⁶⁴¹

Wytyczne Ministra Inwestycji i Rozwoju w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020 wprowadzają podział nieprawidłowości na nieprawidłowość indywidualną i nieprawidłowość systemową.⁶⁴²

Zgodnie z wytycznymi przez nieprawidłowość indywidualną należy rozumieć każde naruszenie prawa unijnego lub prawa krajowego odnoszącego się do stosowania prawa unijnego, które ma lub może mieć szkodliwy wpływ na budżet Unii, a które wynika z działania lub zaniechania podmiotu gospodarczego zaangażowanego we wdrażania przedsięwzięć finansowanych z funduszy polityki spójności.⁶⁴³

⁶³⁹ Uchwała nr 37 Rady Ministrów z dnia 1 kwietnia 2014 r. w sprawie Rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata 2014–2019, M.P. z 28-04-2014, poz. 299.

⁶⁴⁰ Wytyczne w zakresie kontroli dla PO WER 2014-2020, MiiR/POWER/21(1)/07/2015.

⁶⁴¹ Szerzej: J. Odachowski, Pojęcie nieprawidłowości w wykorzystaniu przyznanych środków w prawie UE, w: W. Miemieć (red.), Europejskie bezzwrotne..., s. 221 i n.

⁶⁴² Wytyczne z dnia 3 grudnia 2018 r. w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020, MiiR/2014-2020/22(02), Rozdział 3.

⁶⁴³ Definicja ta jest zgodna z definicją nieprawidłowości określoną w rozporządzeniu finansowym 1303/2013 w art. 2 pkt. 36.

Nieprawidłowość systemowa jest natomiast definiowana jako każda nieprawidłowość, która może mieć charakter powtarzalny, która jest konsekwencją defektów w funkcjonowaniu systemów zarządzania i kontroli. Do tej kategorii zaliczane są także nieprawidłowości polegające na braku wprowadzenia odpowiednich procedur wymaganych przez rozporządzenie ogólne lub uregulowania dotyczące poszczególnych funduszy.⁶⁴⁴

W świetle powyższych definicji nieprawidłowość systemową można uznać za nieprawidłowość wynikającą z nieprawidłowości w systemie zarządzania i kontroli, związaną często z niewłaściwą inkorporacją przepisów unijnych do prawa krajowego.⁶⁴⁵ Nieprawidłowość indywidualna wynika natomiast bezpośrednio z działania lub zaniechania podmiotu zaangażowanego w realizację programu operacyjnego. Nieprawidłowość indywidualna wynikać może przy tym nie tylko z działań czy zaniechań beneficjentów wsparcia unijnego, ale także może wynikać bezpośrednio z działania lub zaniechania właściwej instytucji lub organów państwa. (art. 24 ust. 11 ustawy wdrożeniowej).

Podstawowym źródłem informacji o nieprawidłowościach są różnego rodzaju kontrole przeprowadzane przez instytucje zaangażowane w zarządzanie programami operacyjnymi (IZ, IP, IW). Innymi źródłami są kontrole prowadzone przez instytucje spoza systemu wdrażania funduszy unijnych, jak Urząd Zamówień Publicznych (UZP), Najwyższą Izbę Kontroli (NIK), Centralne Biuro Antykorupcyjne (CBA), regionalne izby obrachunkowe czy też rzeczników dyscypliny finansów publicznych.⁶⁴⁶

Zgodnie z wydanymi przez Ministra Inwestycji i Rozwoju wytycznymi w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020,⁶⁴⁷ Instytucja Zarządzająca w systemie wdrażania programu operacyjnego powinna zapewnić realizację kontroli, które powinny obejmować w szczególności:

- kontrole systemowe;

⁶⁴⁴ Podział nieprawidłowości na indywidualne i systemowe wprowadziło także rozporządzenie ogólne, definiując je w art. 2 w punktach 36 i 38.

⁶⁴⁵ Zob. szerzej: P. Krzykowski, Nieprawidłowości przy realizacji..., s. 68 i n.

⁶⁴⁶ Zob. szerzej: Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020, Podrozdział 5.1.

⁶⁴⁷ Wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020 z 11-09-2019 r., MliR/2014-2020/17(03), Rozdział 3.

- weryfikacje wydatków, w tym weryfikacje wniosków o płatność beneficjenta, kontrole w miejscu realizacji projektu lub w siedzibie beneficjenta, kontrole krzyżowe;
- kontrole na zakończenie realizacji projektu;
- kontrole trwałości projektu.

Kontrole systemowe są prowadzone przez Instytucje Zarządzające oraz Instytucje Pośredniczące w sytuacji, gdy powierzają swoje zadania, określone w art. 125 rozporządzenia ogólnego, innym podmiotom. Zgodnie z definicją zawartą w wytycznych, celem kontroli systemowej jest uzyskanie pewności, że wszystkie powierzone funkcje są realizowane w odpowiedni sposób, a system zarządzania i kontroli Programu Operacyjnego funkcjonuje prawidłowo, skutecznie i zgodnie z prawem.⁶⁴⁸

Weryfikacja wydatków została określona przez Wytyczne jako sprawdzenie dostarczenia produktów i usług współfinansowanych w ramach projektów, faktycznego poniesienia wydatków oraz ich zgodności z programem operacyjnym oraz zasadami unijnymi i krajowymi.⁶⁴⁹ Weryfikacja wydatków obejmuje w szczególności weryfikacje składanych przez beneficjentów wniosków o płatność, kontrole projektu przeprowadzane w siedzibie beneficjenta lub w miejscu realizacji projektu oraz kontrole krzyżowe. Zgodnie z wytycznymi, kontrole krzyżowe mogą dotyczyć w szczególności wykrywania i eliminowania podwójnego finansowania wydatków w ramach jednego Programu Operacyjnego, podwójnego finansowania wydatków w ramach różnych PO, jak również podwójnego finansowania wydatków w ramach PO dwóch perspektyw finansowych.⁶⁵⁰

Kontrola na zakończenie realizacji projektu przeprowadzana jest po złożeniu przez beneficjenta wniosku o płatność końcową, jednakże przed wypłaceniem środków i przed potwierdzeniem prawidłowości wydatkowania środków przez beneficjenta w ramach projektu. Kontrola ta ma na celu sprawdzenie kompletności i zgodności z

⁶⁴⁸ Szerzej: Wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020, Rozdział 4.

⁶⁴⁹ Szerzej: Wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020, Rozdział 5.

⁶⁵⁰ Wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020, Podrozdział 5.3.

przepisami dokumentacji związanej z wydatkami ujętymi we wnioskach o płatność beneficjenta.⁶⁵¹

Kontrola trwałości może być przeprowadzona w okresie pięciu lat od daty dokonania płatności końcowej na rzecz beneficjenta (okres ten może być skrócony do trzech lat), a jej celem jest weryfikacja, czy nie doszło do istotnych zmian w zakresie utrzymania inwestycji lub miejsc pracy, do których zobowiązany był beneficjent po zakończeniu realizacji projektu.⁶⁵²

Podczas przeprowadzanej kontroli może dojść do stwierdzenia uchybień, które mogą być zakwalifikowane jako nieprawidłowości czy nadużycia finansowe, które mogą naruszać interesy finansowe Unii.⁶⁵³ Definicja nadużycia używana przez Wytyczne jest zbieżna z definicją tego pojęcia przedstawioną w pierwszym rozdziale niniejszej rozprawy. Wytyczne określają nadużycie jako umyślne działanie lub zaniechanie dotyczące:

- wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów w celu przeniewierzenia lub bezprawnego zatrzymania środków z budżetu ogólnego Unii lub budżetów zarządzanych przez Unię lub w jej imieniu;
- nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku w tym samym celu;
- niewłaściwego wykorzystania takich środków w celu innych niż te, na które zostały pierwotnie przyznane.⁶⁵⁴

Działania podejmowane przez Instytucję Zarządzającą w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości zależą od momentu, w którym nieprawidłowość została wykryta. Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków wyróżniają postępowania w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości przed podpisaniem umowy o dofinansowanie projektu, stwierdzenia nieprawidłowości przed

⁶⁵¹ Zgodnie z wytycznymi, kontrola ta jest obowiązkowa nie jest jednak ujmowana w rocznym planie kontroli, Wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020, Rozdział 7.

⁶⁵² Trwałość operacji uregulowana została w art. 71 rozporządzenia ogólnego 1303/2013.

⁶⁵³ Szerzej: Łacny J., Ponożone przez państwa członkowskie finansowe skutki naruszenia interesów finansowych Unii Europejskiej w dziedzinie polityki regionalnej, w: Nowak C. (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany..., s. 203 i n.

⁶⁵⁴ Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020, Rozdział 3 ust. 1 lit. d. Zob także A. Chociej, P. Woltanowski, op. cit., s. 67-83.

zatwierdzeniem wniosku beneficjent o płatność oraz po zatwierdzeniu wniosku o płatność.⁶⁵⁵

Stwierdzenie nieprawidłowości przed podpisaniem umowy o dofinansowanie skutkuje wstrzymaniem przez IZ podpisania umowy do czasu wyjaśnienia sprawy. Jeśli stwierdzona nieprawidłowość jest nieznaczna w stosunku do całości wydatków umowa może być podpisana, jednakże nieprawidłowe wydatki nie mogą być uznane za kwalifikowalne. Jeśli natomiast stwierdzona nieprawidłowość okaże się nadużyciem, IZ odstępuje od podpisania umowy.

W przypadku stwierdzenia wystąpienia nieprawidłowości podczas realizacji projektu, IZ przede wszystkim podejmuje działania zmierzające do odzyskania nieprawidłowo wydatkowanych kwot. Instytucja Zarządzająca może w tym celu m.in. nałożyć korektę finansową, pomniejszyć wartość kolejnych płatności czy wezwać do zwrotu niekwalifikowalnego wydatku.⁶⁵⁶ O stwierdzonych nieprawidłowościach państwa członkowskie mają także obowiązek informować Komisję Europejską.

Rozporządzenie ogólne 1303/2013 w art. 125 ust. 2 lit. b zobowiązuje Instytucje Zarządzające do opracowywania rocznych i końcowych sprawozdania z wdrażania programów operacyjnych, a po ich zatwierdzeniu przez komitet monitorujący przedkładania ich Komisji. Roczne sprawozdania instytucji zarządzających z wdrażania programów operacyjnych dostępne są na oficjalnych stronach internetowych poszczególnych programów. Sprawozdania te odnoszą się przede wszystkim do postępów w realizacji założeń programów operacyjnych, w podziale na poszczególne osie priorytetowe programu. W szczególności sprawozdania zawierają informacje o ilości i wartości zawartych umów o dofinansowanie oraz poziomie realizacji poszczególnych wskaźników postępu realizacji programu. Roczne sprawozdania nie zawierają danych istotnych z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE. Wydaje się wskazane, aby w przyszłej perspektywie finansowej instytucje zarządzające poszczególnymi programami operacyjnymi w rocznych sprawozdaniach zawierały także choćby skrótowe informacje o ilości i wartości nieprawidłowości i nadużyć stwierdzonych przez IZ podczas przeprowadzanych kontroli i audytów.

⁶⁵⁵ Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020, Rozdział 6. Zob. także W. Miemieć, Przesłanki determinujące zwrot środków przeznaczonych na finansowanie programów realizowanych przez JST z udziałem bezzwrotnych środków europejskich, „Finanse Komunalne” 2012, Nr 1-2.

⁶⁵⁶ Szerzej W. Krzykowski, op. cit., s. 145 i n.

Nieprawidłowości i nadużycia w zakresie wykorzystania środków unijny stwierdzone przez IZ podlegają zgłoszeniu do KE. Zgodnie z postanowieniami rozdziału 14 wytycznych w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków, do KE zgłaszane są obligatoryjnie nieprawidłowości, w których:

- wkład z funduszy polityki spójności w ramach danej nieprawidłowości przekracza 10 tys. euro, a były one przedmiotem pierwszego ustalenia administracyjnego lub sądowego;
- niezależnie od jej wymiaru finansowego, jeżeli mogą mieć następstwa wykraczające poza terytorium Polski - przypadki takie lub podejrzenie ich wystąpienia są niezwłocznie zgłaszane Komisji, ze wskazaniem innych państwa członkowskich, których dotyczy nieprawidłowość;
- Komisja Europejska przedstawiła pisemny wniosek o informację w odniesieniu do danej nieprawidłowości lub grupy nieprawidłowości.⁶⁵⁷

Informacje o ilości i wartości zgłaszanych przez państwa członkowskie nieprawidłowości i nadużyć publikowane są przez KE w rocznych sprawozdaniach dla Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczących Ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej. Dane przekazywane przez Polskę na tle innych państw członkowskich przedstawiają poniższe tabele.

⁶⁵⁷ Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020, Rozdział 6 ust. 1.

Tabela nr 20. Nieprawidłowości zgłoszone jako nadużycia finansowe przez państwa członkowskie w obszarach rolnictwa, pomocy wewnętrznej, polityki spójności i rybołówstwa, pomocy przedakcesyjnej.

	2013		2014		2015		2016		2017	
	liczba	EUR	Liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR
Austria	6	53 167			2	432 710	2	27 444	1	122 538
Belgia	2	0	4	3 620 348	1	0				
Bułgaria	97	9 393 095	25	5 998 799	14	1 212 795	67	12 717 255	17	3 916 663
Chorwacja	2	12 113	1	0	5	2 236 324	12	2 669 536	3	1 410 859
Cypr	6	315 185	3	166 778	4	211 760			3	520 212
Republika Czeska	35	13 098 203	42	36 668 091	48	15 190 237	51	31 319 598	41	7 103 889
Dania	66	2 555 374	3	50 349	2	0	4	254 730	4	40 471
Estonia	7	6 865 869	8	2 667 026	7	1 960 044	14	5 693 160	13	7 525 661
Finlandia	2	179 375	1	14 181	1	6 676			1	28 786
Francja	16	1 657 777	21	5 900 344	9	21 997 640	22	3 375 812	9	1 326 255
Niemcy	47	23 753 960	71	7 214 690	64	6 327 772	27	5 740 545	24	2 638 852
Grecja	55	3 401 279	25	8 573 379	4	76 861	17	3 401 448	12	1 370 298
Węgry	2	226 808	208	8 787 235	44	10 169 408	45	2 998 277	20	2 555 383
Irlandia			33	388 420			2	36 015	2	15 242
Włochy	302	68 496 019	65	6 904 813	67	216 621 934	20	2 707 009	39	2 073 657
Łotwa	30	11 232 006	38	7 759 590	16	3 606 671	24	11 588 471	7	7 510 658
Litwa	2	106 391	8	1 887 620	15	4 097 052	14	2 447 097	7	1 287 755
Luxemburg	1	252 050							1	15 857
Malta	19	360 253	1	61 814	1	20 386			1	38 685
Holandia	1	6 349 557	3	2 105 339	8	1 205 247	2	0	9	605 480
Polska	91	41 187 314	123	210 024 871	176	40 190 732	153	46 283 901	143	57 566 470
Portugalia	4	994 602	8	5 291 891	27	77 983 304	15	14 884 466	16	31 781 644
Rumunia	109	36 564 903	95	24 880 600	199	70 071 989	206	64 059 326	141	75 788 234
Słowacja	5	757 966	11	1 102 103	75	76 491 700	100	82 311 807	79	172 330 743
Słowenia	6	6 382 128	10	7 459 129	12	3 641 699	2	660 070	3	2 600 544
Hiszpania	12	801 903	23	970 195	12	2 267 130	17	5 793 902	25	708 398
Szwecja	2	32 411	3	15 297	1	29 027	1	0		
Wielka Brytania	18	10 892 337	15	1 322 478	13	1 612 683	9	1 623 489	2	40 118
Razem w danym roku	945	245 922 045	848	349 835 380	827	557 661 781	826	300 593 358	623	380 923 352

Źródło: Sprawozdania roczne Komisji

Tabela nr 21. Nieprawidłowości nie zgłoszone jako nadużycia finansowe przez państwa członkowskie w obszarach rolnictwa, pomocy wewnętrznej, polityki spójności i rybołówstwa, pomocy przedakcesyjnej.

	2013		2014		2015		2016		2017	
	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR
Austria	22	1 119 164	84	2 542 812	113	8 756 676	43	2 401 095	30	2 908 002
Belgia	94	3 464 741	95	11 779 247	54	1 349 079	79	3 682 502	70	7 384 200
Bułgaria	90	15 952 386	246	31 819 922	172	38 349 500	220	37 833 532	216	40 908 388
Chorwacja	19	244 806	27	171 160	25	280 246	38	2 885 350	48	2 466 109
Cypr	26	1 101 087	23	614 429	7	729 226	7	314 400	30	3 214 441
Republika Czeska	1 060	359 076 203	1 032	293 508 822	680	236 946 526	456	115 079 639	307	62 037 363
Dania	36	3 089 502	31	939 051	25	1 572 777	37	4 162 048	12	999 517
Estonia	118	11 505 617	110	9 978 422	69	2 323 512	48	2 227 134	61	4 634 944
Finlandia	17	850 602	43	908 139	32	1 270 261	36	888 266	14	759 333
Francja	159	10 124 913	337	67 807 239	186	23 734 075	287	18 561 728	188	9 030 472
Niemcy	393	27 661 793	345	22 653 433	489	42 411 559	330	28 197 616	144	12 957 171
Grecja	252	156 409 182	299	108 824 726	224	78 047 040	662	185 621 694	622	275 030 771
Węgry	541	31 949 391	537	35 738 874	585	52 318 998	679	112 129 641	351	38 332 848
Irlandia	306	56 617 238	231	56 786 728	606	75 700 055	124	9 568 237	62	4 102 689
Włochy	523	45 077 413	698	104 283 094	688	80 588 607	861	112 414 324	1 130	130 874 475
Łotwa	102	32 196 021	121	13 752 573	83	10 996 485	194	41 139 324	49	4 499 071
Litwa	220	32 156 487	235	42 706 595	309	33 123 830	125	8 944 293	209	29 014 973
Luxemburg										
Malta	10	836 470	16	1 038 964	20	621 189	13	10 955 650	36	3 250 733
Holandia	189	66 980 994	181	31 258 010	318	22 148 940	99	5 085 190	108	6 291 466
Polska	984	121 956 809	840	127 156 335	1 094	198 350 825	1 393	327 550 164	632	202 321 183
Portugalia	285	23 890 624	351	34 169 099	521	46 718 450	621	30 144 803	793	90 364 967
Rumunia	904	122 595 105	1 055	103 162 866	1 488	209 884 802	1 154	151 008 362	814	163 538 146
Słowacja	186	128 416 879	306	241 142 738	406	421 855 453	35	4 777 848	298	112 443 695
Słowenia	57	7 857 561	59	9 594 610	59	5 179 945	463	447 873 702	55	1 753 293
Hiszpania	520	105 793 883	596	407 008 848	5 619	480 651 408	2 998	334 739 698	1 450	384 359 228
Szwecja	86	3 130 868	63	2 029 589	74	4 664 364	9	305 245	17	2 997 025
Wielka Brytania	617	56 093 902	538	44 244 275	801	35 898 102	545	40 195 270	467	12 174 383
Razem w danym roku	7 816	1 426 149 641	8 499	1 805 620 600	14 747	2 114 471 930	11 556	2 038 686 755	8 213	1 608 648 886

Źródło: Sprawozdania roczne Komisji

Tabela nr 22. Nieprawidłowości zgłoszone jako nadużycia finansowe przez państwa członkowskie w obszarach polityki spójności i rybołówstwa.

	2013		2014		2015		2016		2017	
	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR
Austria					1	426 085				
Belgia	2		3	3 230 348	1	0				
Bułgaria	7	1 006 897	8	1 655 777	8	439 024	5	608 311	1	64 425
Chorwacja					3	2 184 460	1	92 949	1	1 052 812
Cypr	6	315 185	1	123 316					3	520 212
Republika Czeska	20	11 588 460	38	36 394 501	35	14 398 677	37	30 467 351	33	6 609 802
Dania					1	0			1	32 352
Estonia	3	5 645 673	4	1 613 784	1	452 363	9	3 958 131	5	5 325 933
Finlandia	2	179 375	1	14 181	1	6 676			1	26 786
Francja	1	197 681	4	2 648 689	1	40 039				
Niemcy	38	22 838 370	65	7 067 858	58	5 711 930	24	5 508 712	18	1 657 451
Grecja	30	1 557 248	13	7 831 942	4	76 861	17	3 401 448	10	1 343 670
Węgry	2	226 808	30	2 111 989	16	1 707 781	21	1 844 119	6	1 479 560
Irlandia										
Włochy	89	31 829 024	11	1 091 925	32	206 835 066			3	703 086
Łotwa	27	10 975 478	27	7 044 371	11	3 204 277	12	10 601 187	6	7 506 305
Litwa	2	106 391	2	283 773			3	359 879	1	41 360
Luxemburg										
Malta	14	246 439			1	20 386			1	38 685
Holandia			3	2 105 339	6	1 205 247	2	0	3	421 614
Polska	49	36 804 835	45	178 186 064	59	35 009 858	56	33 262 948	64	19 612 173
Portugalia	4	994 602	2	2 658 312	22	77 755 137	11	8 850 629	12	31 604 726
Rumunia	23	23 107 715	26	13 142 486	55	51 382 727	95	48 222 873	75	67 164 713
Słowacja	4	237 024	11	1 102 103	56	74 248 476	99	82 310 323	77	172 181 299
Słowenia	4	6 168 418	7	6 779 604	6	2 728 096	2	660 070	2	2 553 647
Hiszpania			4	394 452	1	1 321 308	7	5 213 134	20	410 096
Szwecja			2	7 755	1	29 027				
Wielka Brytania	17	10 878 059	10	457 585	10	1 493 107	6	1 542 723	2	40 118
Razem w danym roku	344	164 903 682	317	275 946 154	390	480 676 608	407	236 904 787	345	320 390 825

Źródło: Sprawozdania roczne Komisji

Tabela nr 23. Nieprawidłowości niezgłoszone jako nadużycia finansowe przez państwa członkowskie w obszarach polityki spójności i rybołówstwa.

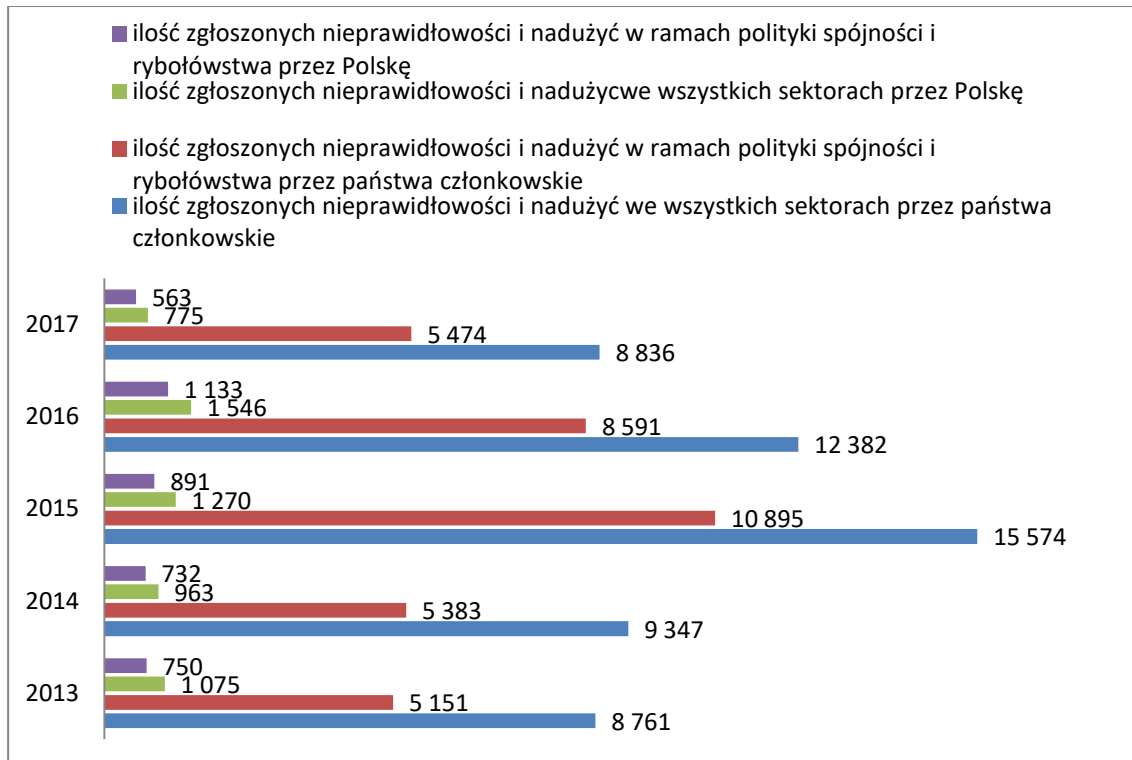
	2013		2014		2015		2016		2017	
	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR
Austria	10	581 716	56	2 038 206	90	8 130 052	33	2 143 370	8	2 418 922
Belgia	70	2 524 864	85	11 621 149	42	1 150 403	79	3 682 502	51	6 092 879
Bułgaria	58	13 195 366	184	29 038 517	108	31 964 131	220	37 833 532	77	29 676 418
Chorwacja					1	2 431	7	2 220 318	10	586 362
Cypr	6	138 209	4	186 877	3	472 133	7	314 400	30	3 214 441
Republika Czeska	999	256 632 656	984	290 902 205	626	234 870 623	414	112 332 254	282	60 949 351
Dania	18	2 358 017	7	377 068	4	112 926	14	629 377	3	694 020
Estonia	81	10 289 893	62	8 480 357	38	1 406 812	30	1 514 040	24	2 821 971
Finlandia	6	341 593	17	428 281	13	898 048	15	497 452	7	621 523
Francja	13	194 218	179	40 302 369	19	2 557 529	80	8 970 768	26	4 008 636
Niemcy	220	22 409 261	283	19 587 417	385	38 143 162	260	24 973 617	83	10 519 246
Grecja	195	152 760 984	226	107 242 238	118	37 798 522	554	183 569 916	504	272 493 429
Węgry	157	18 108 698	192	16 249 019	306	37 583 363	522	105 695 234	149	27 217 704
Irlandia	167	52 559 106	131	53 685 650	545	73 999 784	66	8 187 661	44	3 299 833
Włochy	335	37 655 174	272	71 214 520	192	45 904 630	158	50 150 868	555	86 114 764
Łotwa	82	31 698 669	92	12 741 670	52	9 831 713	179	40 519 313	31	3 719 969
Litwa	142	29 912 978	124	36 854 592	66	7 608 837	31	3 901 424	72	23 629 198
Luxemburg										
Malta	10	836 470	14	981 879	14	511 673	13	10 955 650	23	2 317 833
Holandia	64	8 984 179	41	5 206 091	116	12 275 696	55	3 760 864	63	4 809 513
Polska	701	108 521 789	687	122 376 033	832	192 253 862	1 077	305 831 256	499	195 767 291
Portugalia	179	19 966 138	111	22 172 908	242	31 973 411	171	11 417 924	392	63 808 455
Rumunia	267	48 052 024	333	41 757 988	397	127 045 884	557	109 492 694	368	102 999 634
Słowacja	152	121 074 694	268	239 925 043	374	416 770 139	428	445 621 389	248	108 249 854
Słowenia	46	7 474 094	38	8 962 628	38	4 768 205	24	4 348 776	41	1 438 319
Hiszpania	305	90 548 675	179	382 072 172	5 117	435 134 921	2 687	313 038 531	1 115	366 025 909
Szwecja	31	1 305 415	33	1 197 906	38	2 268 026	5	212 081	11	869 607
Wielka Brytania	493	53 223 458	464	42 308 483	729	3 862 904	498	38 815 499	413	10 595 510
Razem w danym roku	4 807	1 091 348 338	5 066	1 567 911 266	10 505	1 759 299 820	8 184	1 830 630 710	5 129	1 394 960 591

Źródło: Sprawozdania roczne Komisji.

Analizując powyższe dane można stwierdzić, że na tle zgłoszeń wpływających do KE od wszystkich państw członkowskich, nieprawidłowości i nadużycia zgłaszane przez Polskę stanowią zarówno pod względem ilości jak i wartości zwykle ponad 10%

wszystkich zgłoszeń dokonywanych przez państwa członkowskie⁶⁵⁸. Obrazują to także poniższe wykresy.

Wykres 2. Ilość nieprawidłowości i nadużyć zgłoszonych przez Polskę we wszystkich obszarach wydatków w poszczególnych latach



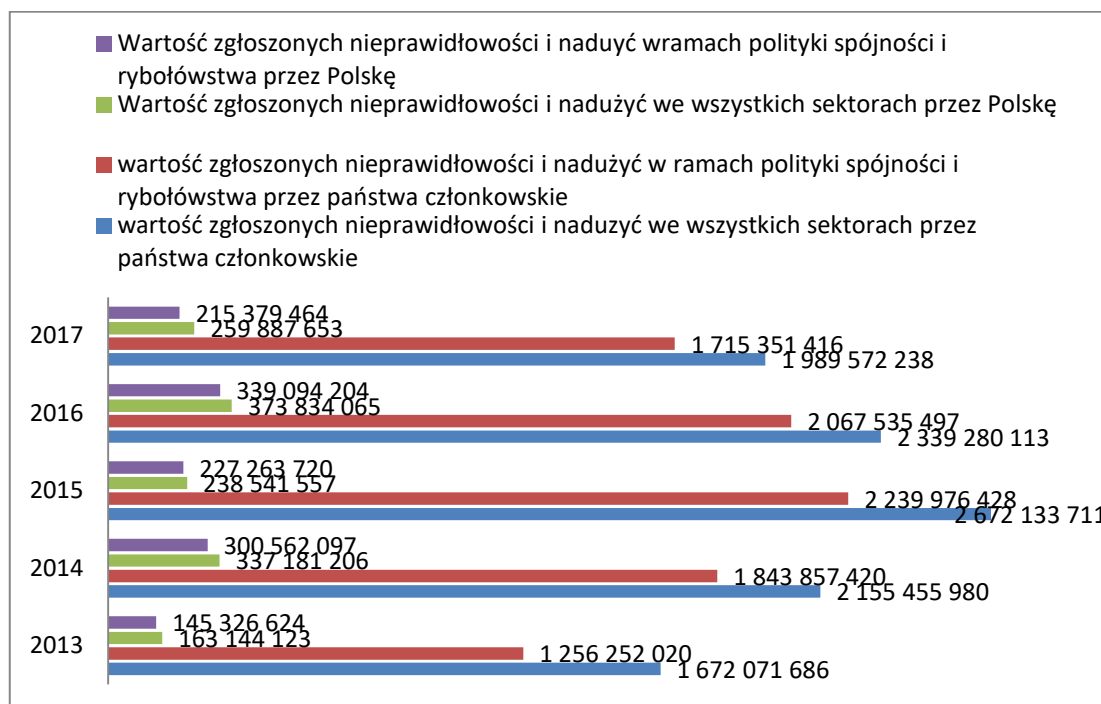
Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych sprawozdań Komisji.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, iż w analizowanym okresie w roku 2017 ilość zgłoszonych przez Polskę nadużyć stanowiła blisko 1/4 (23%) nadużyć zgłoszonych przez wszystkie państwa członkowskie. Wartość zgłaszanych przez Polskę nadużyć we wszystkich analizowanych latach utrzymuje się na poziomie ok. 15% nieprawidłowości zgłoszonych jako nadużycia.⁶⁵⁹

⁶⁵⁸ Szerzej: A.P. Chociej, P. Woltanowski, op. cit., s. 67-84.

⁶⁵⁹ Od średniej znacząco odbiegają dane z 2014 r., w którym wartość zgłoszonych przez Polskę nadużyć stanowiła ponad 60% wartości zgłoszonych przez państwa członkowskie.

Wykres 3. Wartość nieprawidłowości i nadużyć zgłoszonych przez Polskę we wszystkich obszarach wydatków w poszczególnych latach



Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych sprawozdań Komisji.

Analizując dane dotyczące zgłaszanych nieprawidłowości można zauważyć spadek zarówno ilości jak i wartości zgłaszanych nieprawidłowości w latach 2016 i 2017. Do tendencji tej odniósł się Parlament Europejski w rezolucji z dnia 31 stycznia 2019 r. w sprawie rocznego sprawozdania za 2017 r. pt. „Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych”,⁶⁶⁰ wyrażając w pkt. 3 rezolucji *"nadzieję, że spadek ten odzwierciedla rzeczywiste zmniejszenie skali nadużyć finansowych, a nie brak skuteczności w ich wykrywaniu"*.⁶⁶¹ Warto przypomnieć w tym miejscu rozważania prowadzone w drugim rozdziale niniejszego opracowania odnoszących się do systemu raportowania o nieprawidłowościach przez państwa członkowskie do KE. Pomimo wydawania przez Komisję wytycznych w tym zakresie⁶⁶², państwa członkowskie w dalszym ciągu w różny sposób interpretują pojęcia

⁶⁶⁰ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 31 stycznia 2019 r. w sprawie rocznego sprawozdania za 2017 r. pt. „Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych” (2018/2152(INI)), Oficjalna strona internetowa Parlamentu Europejskiego: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P8-TA-2019-0054&format=XML&language=PL> dostęp w dniu 01.03.2019 r.

⁶⁶¹ Zob. także: E. Ruśkowski, A. Chociej, op. cit., s. 105-118.

⁶⁶² m.in. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1970 z dnia 8 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 przepisami szczegółowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Europejskiego Funduszu Rozwoju

"podejrzenia popełnienia nadużycia finansowego" czy "pierwszego ustalenia administracyjnego lub sądowego".⁶⁶³ Pojęcia te są natomiast kluczowe dla ustalenia momentu, w którym nieprawidłowości powinny być zgłoszone do KE jako podejrzenie popełnienia nadużycia.⁶⁶⁴ Sytuacja, w której państwa członkowskie nie mają wprowadzonego jednolitego systemu informowania KE o nieprawidłowościach i nadużyciach jest bardzo niekorzystna, utrudnia bowiem, czy wręcz uniemożliwia przeprowadzenie rzetelnej analizy ryzyka czy też planowania strategii zwalczania nadużyć.

Polska jest w perspektywie finansowej 2014-2020 jednym z państw, które otrzymują największe wsparcie w ramach budżetu unijnego, co ma też odzwierciedlenie w wartościach bezwzględnych stwierdzanych nieprawidłowości i nadużyciach. Niezależnie jednak od wysokości wsparcia w ramach realizowanych przez UE polityk, należy wysoko ocenić zarówno zgodność obowiązujących w Polsce ram prawnych z prawodawstwem unijnym, jak i poziom wykrywalności nieprawidłowości i nadużyci.

Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego;

Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1971 z dnia 8 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 przepisami szczegółowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich i uchylające rozporządzenie Komisji (WE) nr 1848/2006;

Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1973 z dnia 8 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 514/2014 przepisami szczegółowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Funduszu Azylu, Migracji i Integracji oraz instrumentu na rzecz wsparcia finansowego współpracy policyjnej, zapobiegania i zwalczania przestępczości oraz zarządzania kryzysowego.

⁶⁶³ Sprawozdanie specjalne 01/2019 Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, Zwalczanie nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE - konieczne jest podjęcie działań, pkt. 25.

⁶⁶⁴ Niektóre państwa (Hiszpania, Luksemburg, Malta, Słowenia, Słowacja, Węgry, kwalifikują nieprawidłowości jako podejrzenia nadużycia finansowego dopiero po ostatecznym prawomocnym wyroku sądu. Z kolei Polska, Belgia, Dania, Finlandia, Grecja, Łotwa, Niemcy, Rumunia o podejrzeniu wystąpienia nadużycia finansowego informuje Komisję po wydaniu aktu oskarżenia, A. Chociej, P. Woltanowski, op. cit., s. 121.

3.4. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez Krajową Administrację Skarbową

Krajowa Administracja Skarbowa (KAS) została utworzona ustawą z dnia 16 listopada 2016 r.,⁶⁶⁵ a rozpoczęła funkcjonowanie w dniu 1 marca 2017 r.⁶⁶⁶ Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy, Krajowa Administracja Skarbowa "stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych". Analizując powyższy zapis należy zauważyć dwie płaszczyzny, na których odbywa się ochrona interesów finansowych UE realizowana przez KAS.

Po pierwsze KAS odpowiada za **realizację dochodów w tytule podatków**, w tym podatku VAT. Wprawdzie z pobranego przez organy skarbowe podatku VAT do unijnego budżetu trafia jedynie niewielka jego część (0,3% pobranego podatku),⁶⁶⁷ jednak w skali budżetu Unii wpływy te są istotnym elementem, stanowiąc ponad 10% dochodów budżetu Unii. Po drugie KAS odpowiada za ochronę obszaru celnego Unii Europejskiej, w szczególności zapewniając **realizację dochodów z tytułu cel**. Cła od początku funkcjonowania Wspólnot Europejskich stanowią jeden z elementów tradycyjnych dochodów własnych Unii, stąd działalność KAS w tym obszarze bezpośrednio przyczynia się ochrony interesów finansowych UE.

Krajowa Administracja Skarbowa poza wskazanymi powyżej obszarami działalności związanymi z ochroną dochodów budżetu UE odgrywa także istotną rolę w ochronie interesów finansowych UE w zakresie wydatków. W szczególności do zadań KAS należy:

⁶⁶⁵ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.

⁶⁶⁶ Art. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1948 ze zm.

⁶⁶⁷ Wyjątek stanowią Niemcy, Holandia i Szwecja, które w okresie 2014-2020 odprowadzają 0,15% pobranego podatku VAT),⁶⁶⁷ jednakże w wysokości nie większej niż 50% dochodu narodowego brutto (DNB) dla każdego państwa członkowskiego. Szerzej na temat zob. rozdział 1 niniejszej rozprawy.

- pełnienie funkcji **Instytucji Audytowej** w systemie zarządzana środkami unijnymi w perspektywie finansowej 2014-2020 (art. 14 ust. 1 pkt 14 ustawy o KAS);
- **audyt gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu UE** oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) w zakresie:
 - systemu zarządzania i kontroli krajowych programów operacyjnych w instytucjach zarządzających;
 - systemu wspólnej polityki rolnej (art. 14 ust. 1 pkt. 10 ustawy o KAS);
- **nadzór nad audytem i jego koordynowanie** w odniesieniu do gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej w zakresie audytu:
 - systemu zarządzania i kontroli programów krajowych w instytucjach systemu wdrażania, z wyłączeniem instytucji zarządzających;
 - regionalnych programów operacyjnych;
 - operacji wspólnej polityki rolnej (art. 14 ust. 1 pkt. 10a ustawy o KAS);
- pełnienie funkcji **jednostki certyfikującej** w rozumieniu art. 9 rozporządzenia nr 1306/2013⁶⁶⁸ (art. 14 ust. 1 pkt 15 ustawy o KAS).

W świetle przedstawionych powyżej ustawowych zadań KAS można stwierdzić, iż KAS odgrywa bardzo istotną rolę w ochronie interesów finansowych Unii zarówno w zakresie dochodów jak i wydatków budżetu UE. Aby możliwe było skuteczne realizowanie stawianych przed KAS zadań niezbędna jest właściwa struktura organizacyjna tej instytucji.

Na czele KAS stoi Szef Krajowej Administracji Skarbowej podlegający Ministrowi Finansów odpowiedzialnemu m. in. za realizację dochodów z podatków, opłat, ceł oraz dochodzenia należności Skarbu Państwa oraz kontrolę skarbową i nadzór nad organami kontroli skarbowej. Przed wejściem w życie ustawy o KAS, realizacja powyższych zadań dokonywana była przez podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych organy:

⁶⁶⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 1306/2013 z dnia 17 grudnia 2013 w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylające rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008, Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s.549.

- Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej;
- Szefa Służby Celnej;
- dyrektorów izb skarbowych;
- naczelników urzędów skarbowych.

Warto zwrócić uwagę, że Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej podlegali dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej działający na obszarze poszczególnych województw, natomiast Szefowi Służby Celnej dyrektorzy izb celnych oraz naczelnicy urzędów celnych. Administracja podatkowa i celna obejmowała:

- administrację podatkową: 16 izb skarbowych oraz 400 urzędów skarbowych;
- Służbę Celną: 16 izb celnych, 45 urzędów celnych (wraz ze 141 oddziałami celnymi);
- kontrolę skarbową: 16 urzędów kontroli skarbowej.

Jak podkreślano przed wprowadzeniem reformy KAS, skutkiem takiego rozproszenia było m.in. powielanie niektórych zadań przez poszczególne służby (np. kontrola prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych i celnych) co z kolei skutkowało brakiem spójności podejmowanych działań, jak również uniemożliwiało optymalne wykorzystanie kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych.⁶⁶⁹ W uzasadnieniu do projektu ustawy podkreślano również, iż w obowiązującym systemie prawnym w odmienny sposób regulowane były kwestie związane z kontrolą przeprowadzaną przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe oraz organy celne⁶⁷⁰. Powodowało to powstawanie różnic proceduralnych w tym zakresie i niekorzystnie wpływało na prawa i obowiązki podatników.⁶⁷¹ Powielanie się uprawnień i kompetencji poszczególnych organów administracji skarbowej prowadziło także do innych niekorzystnych zjawisk.⁶⁷² W szczególności pomiędzy urzędami i izbami skarbowymi a urzędami kontroli skarbowej i urzędami i izbami celnymi dochodziło do

⁶⁶⁹ Uzasadnienie z dnia 3 czerwca 2016 r. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy 826, s. 1, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=826>, dostęp w dniu 02-03-2019 r. Por. R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, Zarządzanie luką podatkową w polskim systemie podatkowym przez organy podatkowe, w: K. Raczkowski (red.), Zarządzanie w systemie gospodarczym. Szanse i zagrożenia, Warszawa 2015, s. 170-183; R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, Tax gap..., s. 36-40.

⁶⁷⁰ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz. U. 2015, poz. 553 ze zm.), ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.) oraz kontrole prowadzone przez organy celne.

⁶⁷¹ Uzasadnienie, s. 1.

⁶⁷² R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, Efektywność..., s. 17 – 27.

swoistej konkurencji w zakresie realizacji poszczególnych funkcji.⁶⁷³ Wiązało się to także z różnymi standardami działania, brakiem jednolitych procedur jak również z rozproszeniem baz danych oraz niewystarczająco rozwiniętymi kanałami komunikacji pomiędzy poszczególnymi organami.⁶⁷⁴

Powołanie Krajowej Administracji Skarbowej jako wyspecjalizowanej administracji rządowej miało za cel zmianę istniejącego stanu. W szczególności w uzasadnieniu do projektu ustawy o KAS jako cel wprowadzanych zmian wymienione zostały:

- ograniczenie skali oszustw podatkowych;
- zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych;
- zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych;
- zapewnienie obsługi klienta na wysokim poziomie;
- obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych;
- rozwój profesjonalnej kadry.⁶⁷⁵

Jako organy zreformowanej Krajowej Administracji Skarbowej w art. 11 ustawy o KAS zostały wymienione:

- Minister Finansów;
- Szef KAS;
- dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej;
- dyrektor izby administracji skarbowej;
- naczelnik urzędu skarbowego;
- naczelnik urzędu celno-skarbowego.

⁶⁷³ Szerzej: J. Kulicki, Koncepcja Krajowej Administracji Skarbowej w świetle problemów administracji danin publicznych w Polsce, *Studia i Analizy CASP*, nr 2/2016, s. 16.

⁶⁷⁴ Uzasadnienie, s. 3.

⁶⁷⁵ Uzasadnienie, s. 3; porównaj jednak: E. Ruśkowski, P. Woltanowski, Efficiency and Effectiveness of Tax Administration and The Rights of Taxpayers in The Light of The First Experience of The Functioning of The Reform of The National Revenue Administration in Poland, w: E. Ruśkowski, M. Sentzową-Karasiewa, A. Paul, M. Radvan (red.), *Tax Sovereignty and the Concept of Fiscal Rule – Making i the Countries of Central and Eastern Europe*, Voronezh 2018, s. 340-355; E. Ruśkowski, P. Woltanowski, Rola nauki w badaniu konstytucyjności ustaw na przykładzie reformy Krajowej Administracji Skarbowej, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 521, s. 228 – 236.

Zadania Ministra Finansów w strukturze KAS określone zostały w art. 12 ustawy o KAS, zgodnie z którym minister właściwy ds. finansów publicznych przede wszystkim koordynuje i współdziała w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS.⁶⁷⁶

Zadania Szefa KAS określone zostały w 21 punktach artykułu 14 ust. 1 ustawy o KAS. zadania te mają różny charakter, w szczególności organizacyjny, nadzorczy i kontrolny. Szef KAS przejął przy tym większość zadań Szefa Służby Celnej i Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii szczególnie istotne wydaje się pełnienie przez Szefa KAS funkcji instytucji audytowej, określone w art. 14 ust. 1 pkt 14, instytucji certyfikującej (art. 14 ust. 1 pkt 15) oraz audyt gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu UE (art. 14 ust. 1 pkt 10).⁶⁷⁷

Zadania Dyrektora KIS określa art. 22 ustawy o KAS, zgodnie z którym organ ten odpowiada w szczególności za zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej, prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie prawa celnego i podatkowego oraz prowadzenia spraw dotyczących indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

Zadania dyrektora izby administracji skarbowej określone w art. 25 ust. 1 ustawy o KAS stanowią w dużej części powtórzenie zapisów poprzednio obowiązującej ustawy o urzędach i izbach skarbowych,⁶⁷⁸ jednak ich zakres został rozszerzony z uwagi na przejście przez dyrektorów IAS części zadań realizowanych dotychczas przez Służbę Celną czy kontrolę skarbową.⁶⁷⁹

Zadania naczelnika urzędów skarbowych wymienione zostały w art. 28 ustawy o KAS. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem, że katalog zadań należących do naczelnika US uległ uporządkowaniu w stosunku do poprzednio obowiązujących regulacji, przy

⁶⁷⁶ W literaturze przyjmuje się, że koordynacja polega przede wszystkim na harmonizowaniu poszczególnych działań podejmowanych przez jednostki administracji, aby w jednolity oraz łatwiejszy sposób możliwe było osiągnięcie stawianego przed nimi celu, zob. E. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 230; E. Ruśkowski, *Wybrane uwagi o Ministrze Finansów w Polsce*, w: M. Żukowski (red.), *Sektor finansów publicznych a rozwój gospodarczy. Problemy i dylematy*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2017, s. 473-480; K. Teszner, w: A. Melezini, K. Teszner (red.), *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 122 i n.

⁶⁷⁷ Warto zwrócić uwagę, że jak podkreśla się w doktrynie, w ramach sprawowania przez Szefa KAS ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych, nie może on ingerować w treść indywidualnych rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, zob. J. Brolik, *Kontrowersyjne kompetencje Ministra Finansów w dziedzinie stosowania prawa podatkowego*, "Przegląd Podatkowy" 1999, Nr 7, s. 4.

⁶⁷⁸ Zob. art. 5 ust. 7 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, Dz. U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.

⁶⁷⁹ K. Teszner, w: A. Melezini, K. Teszner (red.), op. cit. s. 150.

jednoczesnym zwiększeniu jego kompetencji, z uwagi na przejęcie części dotychczasowych uprawnień naczelnika urzędu celnego.⁶⁸⁰

Naczelnik urzędu celno-skarbowego posiada kompetencje, które przed wejściem w życie reformy KAS posiadały organy Służby Celnej oraz dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej.⁶⁸¹ Szczegółowo określa je art. 33 ustawy o KAS.

Z perspektywy ochrony interesów finansowych Unii działania zmierzające do usprawnienia aparatu skarbowego i celnego należy uznać za pożądane, jak już bowiem zostało wspomniane zarówno dochody w tytułu podatku od towarów i usług jak i z tytułu ceł stanowią ważną część dochodów UE. Należy jednak mieć na uwadze, iż zmiany wprowadzone w polskim systemie prawnym w ostatnich latach nie ograniczyły się jedynie do konsolidacji administracji celnej i skarbowej w ramach KAS. Równoległe z rozpoczęciem funkcjonowania KAS podejmowane były także inne działania zmierzające do poprawy ściągalności podatku VAT, co miało bezpośredni wpływ na ograniczenie luki podatkowej, a w konsekwencji przyczyniło się do zwiększenia nie tylko wpływów do budżetu państwa ale także wpłynęła na lepszą ochronę interesów finansowych UE w zakresie dochodów. Do najistotniejszych działań podejmowanych w ostatnich latach w celu zmniejszenia luki w zakresie VAT należałoby zaliczyć:

- wprowadzenie tzw. pakietu paliwowego;⁶⁸²
- wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia i solidarnej odpowiedzialności;⁶⁸³
- wprowadzenie tzw. mechanizmu podzielonej płatności (ang. split payment);⁶⁸⁴

⁶⁸⁰ Szerzej: Ibidem, s. 158 i n., zob. także: K. Biernacki, Krajowa Administracja Skarbowa 2018. Komentarz do ustawy i przepisów wprowadzających, Warszawa 2018, s. 38.

⁶⁸¹ Zob: A. Melezini, Uwagi do zakresu przedmiotowego kontroli celno-skarbowej, o którym mowa w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, "Procedury Administracyjne i Podatkowe" 2017, Nr 1. s. 16 i n.

⁶⁸² Na "pakiet paliwowy" składały się przyjęte przez Sejm nowelizacje ustaw o VAT i akcyzie (ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 7 lipca 2016 r., Dz.U. z 2016 r. poz. 1052). Zmiany wprowadzone w ustawach zaczęły obowiązywać od 1 sierpnia 2016 r.

⁶⁸³ Solidarna odpowiedzialność nabywcy oraz dostawcy towarów i usług z tytułu podatku VAT obowiązywała w polskim prawie od 1 października 2013 r., ograniczała się jednak do hurtowego handlu paliwami, stalą i złotem (Ustawa z 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r., poz. 1027). Zakres solidarnej odpowiedzialności nabywcy i dostawcy towarów został poszerzony Ustawą o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 1 grudnia 2016 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 2024).

⁶⁸⁴ System podzielonej płatności (ang. split payment) wprowadzony został ustawą z 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2018 r., poz. 62, i rozpoczął funkcjonowanie od 1 lipca 2018 r.

- wprowadzenie obowiązku składania tzw. jednolitego pliku kontrolnego (JPK_VAT);⁶⁸⁵
- wprowadzenie systemu STIR (System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej).⁶⁸⁶

Wprowadzenie zmian w ustawach o VAT i akcyzie nazywanych "**pakiem paliwowym**" miało na celu uszczelnienie systemu podatku VAT w zakresie obrotu paliwami płynnymi. Głównymi zmianami było z jednej strony doprowadzenie do sytuacji, w której każdy podmiot dokonujący przywozu do Polski paliw z Unii Europejskiej byłby płatnikiem podatku VAT. Koncesję na tę działalność mogą uzyskać w związku z tym jedynie podmioty mające w Polsce siedzibę lub oddział. Z drugiej strony wprowadzony został obowiązek zapłaty podatku VAT w terminie 5 dni od przywozu paliwa do kraju (przed wprowadzeniem zmian podatek VAT płacony był miesiąc lub kwartał po dokonaniu sprzedaży paliwa). Obowiązek pobrania podatku VAT spoczywa na zarejestrowanym odbiorcy⁶⁸⁷ lub składzie podatkowym.⁶⁸⁸ Wprowadzone zmiany nałożyły na zarejestrowanych odbiorców i podmioty prowadzące składy podatkowe obowiązek sprawdzenia czy nabywca paliwa posiada m.in. koncesję na obrót paliwami oraz posiada siedzibę w Polsce. Nowelizacja umożliwiła identyfikowanie właściciela paliwa, tj. podmiot zobowiązany do zapłaty podatku VAT. Jednocześnie w bardzo krótkim okresie doprowadziły do znaczącego ograniczenia szarej strefy w sferze obrotu paliwami. Już w pierwszych trzech miesiącach po wejściu w życie "pakietu paliwowego" nastąpił wzrost sprzedaży paliw płynnych, a więc również wzrost wpływów z tytułu podatku VAT. Wzrost sprzedaży można zaobserwować analizując raporty największych podmiotów z branży paliwowej na polskim rynku - grupy Lotos oraz PKN Orlen. W Raporcie Grupy Lotos za III kwartał 2016 r. zaobserwować można we wrześniu 2016 r. wzrost sprzedaży paliw o 19,6% a

⁶⁸⁵ Wprowadzenie jednolitego pliku kontrolnego dokonane zostało ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw Dz.U. z 2015 r. poz. 1649.

⁶⁸⁶ Ustawa o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych z dnia 24 listopada 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 2491).

⁶⁸⁷ Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy o podatku akcyzowym, zarejestrowany odbiorca to podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzspółnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

⁶⁸⁸ Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku akcyzowym skład podatkowy to miejsce, w którym określone wyroby akcyzowe są: produkowane, magazynowane, przeładowywane lub do którego wyroby te są wprowadzane, lub z którego są wyprowadzane - z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy; w przypadku składu podatkowego znajdującego się na terytorium kraju miejsce to jest określone w zezwoleniu wydanym przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

oleju napędowego o 21,9% w stosunku do poprzedniego miesiąca (wzrost w lipcu wyniósł 0,9% a w sierpniu 1,9%).⁶⁸⁹ Z kolei raport roczny PKN Orlen za 2016 r. wykazuje wzrost sprzedaży na poziomie 24% w stosunku do poprzedniego roku.⁶⁹⁰ Jednocześnie z danych Ministerstwa Finansów wynika, iż po wprowadzeniu pakietu paliwowego ilość paliwa sprowadzanego przez zarejestrowanych odbiorców spadła w 2017 r. o 73% w stosunku do lat ubiegłych, wzrosła natomiast ilość paliwa sprowadzanego przez składy podatkowe. Wprowadzone zmiany pozwoliły na uzyskanie w I kwartale 2017 r. dodatkowych wpływów do budżetu w wysokości 2,5 mld złotych, tj. w wysokości zaplanowanej na cały rok.⁶⁹¹

Mechanizm **odwróconego obciążenia VAT (ang. reverse charge mechanism)** jest jednym z instrumentów w walce z oszustwami, który został przewidziany w Dyrektywie Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywie VAT).⁶⁹² Dyrektywa zakłada możliwość przeniesienia obowiązku rozliczenia podatku VAT z dostawcy na nabywcę, dotyczyć może jednak zamkniętego katalogu transakcji określonego w art. 199-199a dyrektywy. W Polsce po raz pierwszy rozwiązanie to zostało wprowadzone w 2011 r. w odniesieniu do obrotu złomem oraz uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych.⁶⁹³ Rozszerzenia katalogu towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia nastąpiło jeszcze w tym samym 2011 poprzez dodanie do ustawy załącznika 11, w którym wymienione zostały dostawy i usługi objęte mechanizmem odwróconego obciążenia.⁶⁹⁴ Katalog ten został rozszerzony w roku 2013 (m.in. o towary z miedzi grupę wyrobów stalowych)⁶⁹⁵ i 2015 (m. in. dodatkowe towary z grupy wyrobów stalowych, złota, metali nieżelaznych oraz z kategorii elektroniki - jak komputery przenośne, telefony komórkowe czy konsole do

⁶⁸⁹ Grupa Kapitałowa LOTOS Kwartalny raport finansowy 3 kwartał 2016, oficjalna strona internetowa Grupy LOTOS, http://inwestor.lotos.pl/187/archive,1/raporty_i_dane/raporty_kwartalne, dostęp w dniu: 02-05-2019 r.

⁶⁹⁰ Raport roczny PKN Orlen 2016, oficjalna strona internetowa Grupy Orlen: <https://www.ornlen.pl/PL/RelacjeInwestorskie/InformacjeFinansowe/Strony/SprawozdaniaFinansowe.aspx>, dostęp w dniu 02-05-2019 r.

⁶⁹¹ P. Walczak, Wpływ wprowadzenia pakietu paliwowego na ograniczenie szarej strefy w Polsce, https://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2018/01/Szara_strefa2017_Piotr_Walczak.pdf, dostęp w dniu 05-05-2019 r.

⁶⁹² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1.

⁶⁹³ Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Dz. U. Nr 64, poz. 332.

⁶⁹⁴ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym, Dz. U. Nr 134, poz. 780, katalog został zawarty w załączniku 11 do ustawy.

⁶⁹⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2013 r. poz. 1027.

gier).⁶⁹⁶ W roku 2016 katalog został rozszerzony o duży zakres robót budowlanych.⁶⁹⁷ Wprowadzane zmiany pozwoliły na osiągnięcie znaczącego wzrostu wpływów do budżetu.⁶⁹⁸ Na marginesie rozważań dotyczących podatku od towarów i usług należy zwrócić uwagę na konieczność stosowania przez KAS prounijnej wykładni prawa podatkowego, zgodnie z którą w przypadku kolizji norm prawa polskiego w prawem unijnym pierwszeństwo mają przepisy należące do unijnego porządku prawnego.⁶⁹⁹

Odpowiedzialność solidarna wprowadzona została do ustawy o podatku od towarów i usług w 2013 r.⁷⁰⁰ Dodany wówczas nowy dział Xa reguluje warunki odpowiedzialności solidarnej z tytułu podatku VAT. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 105a ustawy o VAT, nabywca odpowiada solidarnie z podmiotem dokonującym dostawy za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika, jeżeli spełnione są łącznie dwa warunki:

- wartość towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy,⁷⁰¹ nabywanych od jednego podmiotu dokonującego ich dostawy, bez kwoty podatku przekroczyła w danym miesiącu kwotę 50 000 zł, oraz
- w momencie dokonania dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego.

⁶⁹⁶ Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych, Dz. U. 2015 poz. 605.

⁶⁹⁷ Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 1 grudnia 2016 r., Dz.U. z 2016 r. poz. 2024.

⁶⁹⁸ Zgodnie z szacunkami Ministerstwa Finansów mechanizm odwróconego VAT na sta ograniczył straty budżetu o ok. 424 mln złotych rocznie, <http://centrumprasowe.pap.pl/cp/pl/news/info/50807,,mf-odwrocony-vat-na-stal-ograniczyl-straty-budzetu-o-424-mln-zl-rocznie>, dostęp w dniu 15-05-2019, z kolei odwrócony VAT na elektronikę pozwolił na zwiększenie dochodów o budżetu o blisko 500 mln zł rocznie, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/745054,Odwrocony-VAT-w-Polsce-oszuscili-przerzucili-sie-na-dyski-twarde-i-procesory.html>, dostęp w dniu: 15-05-2019 r.

⁶⁹⁹ Szerzej: K. Teszner, Wykładnia prowsólnotowa w interpretacjach przepisów prawa podatkowego dokonywanych przez krajową administrację podatkową, w: H. Litwińczuk (red.), op. cit., s. 413-428, A. Huchla, Prawo podatkowe Unii Europejskiej w interpretacjach ministra finansów, w: H. Litwińczuk (red.), op. cit., s. 429-439.

⁷⁰⁰ Ustawa z 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r., poz. 1027.

⁷⁰¹ Załącznik 13 do ustawy zawiera wykaz towarów, w związku z dostawą których nabywca i dostawca odpowiadają solidarnie, Znalazły się w nim m.in. niektóre wyroby stalowe, paliwa, preparaty chemiczne stosowane w fotograficzne oraz sprzęt elektroniczny i podzespoły komputerowe, w szczególności nośniki pamięci SSD.

Warto zwrócić uwagę, że wprowadzenie solidarnej odpowiedzialności nabywcy i dostawcy usług nastąpiło na trzy lata przed wprowadzeniem "pakietu paliwowego" i było pierwszą próbą ograniczenia nadużyć występujących m.in. w handlu paliwami. Załącznik 13 do ustawy oprócz paliw płynnych zawiera także wyroby stalowe i niektóre podzespoły elektroniczne, którymi obrót z punktu widzenia ustawodawcy jest szczególnie wrażliwy na nadużycia w zakresie VAT.

Mechanizm płatności podzielonej (ang. split payment) został wprowadzony do ustawy o VAT w grudniu 2017 r.,⁷⁰² z uwagi jednak na konieczność dostosowania systemów bankowych wszedł w życie z dniem 1 lipca 2018 r. Split payment jest ściśle związany z odpowiedzialnością solidarną z tytułu podatku VAT, z uwagi na fakt, iż dokonanie płatności podzielonej zwalnia nabywcę z odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe dostawcy. Aby możliwe było realizowanie płatności podzielonej banki zostały zobowiązane do dostosowania systemów informatycznych, aby każdy rachunek firmowy prowadzony w banku miał powiązany z nim rachunek VAT. Rachunek ten prowadzony jest bezpłatnie dla posiadacza rachunku głównego. Mechanizm płatności podzielonej jest dobrowolny, co oznacza, że podatnik może wybrać, czy dokonuje płatności faktury w pełnej wysokości kwoty brutto na rachunek bankowy sprzedawcy, czy też dokonuje płatności podzielonej - płacąc kwotę netto faktury na rachunek bankowy sprzedawcy, kwotę zaś podatku VAT na rachunek VAT powiązany z rachunkiem głównym (art. 108a ustawy o VAT). Przedsiębiorca nie ma możliwości dowolnego korzystania ze środków zgromadzonych na rachunku VAT. Z rachunku VAT środki mogą zostać przeznaczone na zapłacenie swojemu dostawcy równowartości podatku VAT z otrzymanej faktury na jego rachunek VAT lub uregulowane należności z tytułu VAT do urzędu skarbowego. Podatnik może także zwrócić się o zgodę na zwrot środków na rachunek rozliczeniowy do naczelnika urzędu skarbowego, który w ciągu 60 dni wydaje decyzję w tym przedmiocie (art. 108b ust. 3 ustawy o VAT). Pomimo braku możliwości swobodnego dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunku VAT niewątpliwą korzyścią wynikającą dla podatnika ze skorzystania z płatności podzielonej jest zwolnienie z odpowiedzialności solidarnej określonej w art. 105a ustawy o VAT (art. 108c ust. 1 ustawy o VAT). Aktualnie w Ministerstwie Finansów trwają prace nad wprowadzaniem obowiązkowego korzystania w mechanizmie płatności podzielonej od 2020 r. w zakresie niektórych branż, w

⁷⁰² Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 15 grudnia 2017 r., Dz.U. z 2018 r. poz. 62.

szczególności robót budowlanych, wykończeniowych, instalacyjnych oraz dostawy wyrobów ze stali i sprzętu elektronicznego.⁷⁰³ Wprowadzenie obowiązkowego korzystania z mechanizmu split payment powinno przyczynić się do dalszego zmniejszenia luki w zakresie podatku VAT.

Podstawą do wprowadzenia **jednolitego pliku kontrolnego (JPK_VAT)** była nowelizacja Ordynacji Podatkowej z 2015 r., która dodając do ustawy nowy art. 193a nałożyła na podatników obowiązek prowadzenia i przekazywania do organów podatkowych dowodów księgowych w formie elektronicznej w określonym formacie logicznym.⁷⁰⁴ Jednolity Plik Kontrolny (JPK_VAT) zawiera informacje o zakupach i sprzedaży wynikające z ewidencji prowadzonej dla potrzeb podatku VAT, i zgodnie z art. 82 ust. 1b Ordynacji Podatkowej powinien być przekazywany do organu podatkowego bez dodatkowego wezwania do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym została dokonana sprzedaż. Informacje zawarte w JPK_VAT dostarczają organom podatkowym dane umożliwiające przeprowadzenie analizy ryzyka oraz typowania podejrzanych podmiotów gospodarczych.⁷⁰⁵ Ma to znaczący wpływ na przeprowadzane postępowania kontrolne w celu eliminowania nieprawidłowości w rozliczeniach podatku VAT, jak i przeciwdziałania oszustwom podatkowym. Wprowadzenie jednolitego pliku kontrolnego było od lat postulowane przez organy egzekucyjne.⁷⁰⁶ Informacje podatkowe uzyskiwane na podstawie wskazanych unormowań prawnych (JPK_VAT) są z jednej strony podstawą do wszczynania kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych, ale równocześnie mają charakter środka dowodowego.⁷⁰⁷ Wprowadzenie obowiązku przekazywania do organów podatkowych JPK_VAT miało niewątpliwy wpływ na poprawę skuteczności funkcjonowania w Polsce aparatu skarbowego a co się z tym wiąże - poprawę ochrony interesów finansowych UE.

Kolejną zmianą wprowadzoną do polskiego systemu prawnego mającą wpływ na uszczelnienie systemu VAT, a co się z tym wiąże - poprawą ochrony interesów

⁷⁰³ Wywiad z Wojciechem Śliżem, Dyrektorem Departamentu Podatku od towarów i usług w Ministerstwie Finansów, <https://www.gov.pl/web/finanse/dyrektor-wojciech-sliz-obowiazkowy-split-payment-najwczesniej-od-2020-r-dziennik-gazeta-prawna-1-kwietnia-2019-r>, dostęp w dniu 08-07-2019 r.

⁷⁰⁴ Ustawa o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 10 września 2015 r., Dz.U. z 2015 r. poz. 1649.

⁷⁰⁵ Szerzej: P. Krawczyk, Jednolity Plik Kontrolny jako forma udostępniania informacji podatkowych, w: R. Dowgier, M. Popławski (red.), Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym systemie podatkowym, Białystok 2016, s. 45 i n.

⁷⁰⁶ L. Etel, Komentarz aktualizowany do art.82 ustawy - Ordynacja podatkowa, LEX/el., 2018.

⁷⁰⁷ S. Babiarz, Komentarz do art.82 ustawy - Ordynacja podatkowa, WKP, 2017.

finansowych Unii było **wprowadzenie możliwości odmowy rejestracji płatnika VAT**, oraz wprowadzenie **odpowiedzialności pełnomocnika za zaległości podatkowe nowo zarejestrowanego podatnika VAT**⁷⁰⁸. Wprowadzone zmiany miały na celu ograniczenie możliwości występowania w obrocie gospodarczym tzw. "słupów", czyli podmiotów, które nie prowadząc faktycznej działalności wystawiają faktury za sprzedaż, a następnie uchylają się od płacenia podatku. Na podstawie dodanego w art. 96 ustawy o podatku od towarów i usług ustępu 4c, naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji podmiotu jako podatnika VAT, jeżeli dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym są niezgodne z prawdą lub podmiot ten nie istnieje, lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z tym podmiotem albo jego pełnomocnikiem. Nowelizacja wprowadziła także solidarną odpowiedzialność pełnomocnika rejestrującego podmiot wraz z zarejestrowanym podatnikiem, do kwoty 500 000 zł za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego. Zmiany wprowadzone do ustawy o podatku od towarów i usług umożliwiają także naczelnikowi urzędu skarbowego na wykreślenie podatnika z rejestru w sytuacji jeśli podatnik dopuścił się nadużyć podatkowych.⁷⁰⁹

Na początku 2018 r. rozpoczął funkcjonowanie **System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR)**.⁷¹⁰ Jest to udostępniony przez Ministra Finansów system, umożliwiający sprawdzenie czy dany podmiot - potencjalny kontrahent jest podmiotem zarejestrowanym płatnikiem VAT czy też jest podmiotem niezarejestrowanym, wykreślonym lub przywróconym do rejestru VAT. Funkcjonowanie STIR wpływa na

⁷⁰⁸ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2016 r. poz. 2024.

⁷⁰⁹ Zgodnie z art. 96 ust. 9 ustawy o VAT wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega podatnik, który:

- 1) zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 kolejnych miesięcy lub
- 2) będąc obowiązany do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1, 2 lub 3, nie złożył takich deklaracji za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały, lub
- 3) składał przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracje, o których mowa w art. 99 ust. 1, 2 lub 3, w których nie wykazał sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia, lub
- 4) wystawiał faktury lub faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane, lub
- 5) prowadząc działalność gospodarczą wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej.

⁷¹⁰ Ustawa o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych z dnia 24 listopada 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 2491).

zwiększenie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego - a co się z tym wiąże - uszczelnienie systemu podatkowego.

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE powyższe zmiany należy traktować jako działania umożliwiające sprawne funkcjonowanie Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie realizacji dochodów państwa, ale także dochodów budżetu Unii Europejskiej. O ile trudno jest ocenić skuteczność poszczególnych wprowadzanych mechanizmów, o tyle ocena skuteczności funkcjonowania aparatu skarbowego może zostać dokonana na podstawie oceny wysokości luki podatkowej w zakresie podatku VAT. Jako lukę należy rozumieć w tym kontekście różnicę pomiędzy zobowiązaniami z tytułu podatku VAT a tym co faktycznie wpływa do budżetu.⁷¹¹ Dane w tym zakresie zostały przygotowane na zlecenie Komisji Europejskiej przez CASE - Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych i przedstawione w raporcie na początku 2019 r. Zgodnie z danymi zawartymi w raporcie, luka w podatku VAT w Polsce zmniejszyła się z 14,7% w roku 2017 do 7,2% w 2018 r. Oznacza to że w ciągu ostatnich dwóch lat w wartościach bezwzględnych luka zmniejszyła się o ponad 23 mld złotych (z 39,9 mld złotych w roku 2016 do 13,8 mld złotych w roku 2018).⁷¹² Jak podaje CASE, **tak szybki spadek luki podatkowej nie był do tej pory obserwowany w ostatnich latach w żadnym z państw członkowskich**, co można uznać za duży sukces zmian wprowadzonych w ostatnich latach w polskiej administracji skarbowej. Należy uznać to także za sukces w zakresie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, pozwalający na stwierdzenie, że funkcjonujący w Polsce system ochrony interesów w zakresie dochodów z tytułu VAT został w ostatnich latach znacząco usprawniony.

Poza ochroną dochodów Unii w zakresie VAT, Krajowa Administracja Skarbową odgrywa kluczową rolę w zakresie ochrony granic UE oraz realizacji dochodów z tytułu ceł. Unia celna jest jednym z najwcześniejszych osiągnięć UE.⁷¹³

⁷¹¹ Szerzej: C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011; E.M. Guzik-Makaruk, E.W. Pływaczewski (red.), *Współczesne oblicza bezpieczeństwa*, Białystok 2015, s. 127 i n.

⁷¹² CASE: luka w VAT spadła do 7,2% w 2018 roku, <http://www.case-research.eu/pl/case-luka-w-vat-spadla-do-72-w-2018-roku-100878>, dostęp w dniu 01-07-2019 r. Pełny raport na temat luki podatkowej w państwach członkowskich UE dostępny jest pod adresem: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf, dostęp: 2019-07-01; zob. także: E. Ruśkowski, *Finanse publiczne...*, s. 142.

⁷¹³ Szerzej: K. Piech, *Wprowadzanie towarów na obszar celny Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 45 i n., Z. Zgud, *Zasada subsydiarności w prawie europejskim*, Kraków 1999, s.58 i n., J. Mathis, *Środki regulacji handlu wewnętrznego wspólnoty*, w: J. Świerkot (red.), *Bariery para- i pozataryfowe w stosunkach zewnętrznych Unii Europejskiej*, Łódź 1998, s. 135, D. Šramková, *Celní právo ve světle 40. výročí celní unie*, w: *Dny práva - 2008 - Days of Law*, Brno 2008, D. Šramková, *European Customs Law*,

Rola organów celnych zmieniała się na przestrzeni lat, i aktualnie nie ogranicza się ona jedynie do poboru dochodów do budżetu krajowego i unijnego.⁷¹⁴ Organy celne przyczyniają się do ułatwiania wymiany handlowej ale także zaangażowane są w zwalczanie przemytu i przestępczości transgranicznej, ochronę Unii przed zagrożeniami terrorystycznymi, zdrowotnymi czy środowiskowymi.⁷¹⁵ Analizując działalność KAS w obszarze celnym należy zwrócić uwagę na wprowadzenie w 2013 r. unijnego kodeksu celnego (UKC),⁷¹⁶ obowiązującego od 1 maja 2016 r. Kodeks ustanowił zaktualizowane i kompleksowe ramy prawne dla przepisów i procedur celnych na obszarze celnym UE. Za wdrożenie tych przepisów odpowiedzialne są natomiast krajowe administracje celne. W Polsce nowelizacja prawa celnego dostosowująca regulacje krajowe do unijnego kodeksu celnego miała miejsce w 2016 r.⁷¹⁷ Zmiany wprowadzone unijnym kodeksem celnym dotyczyły wielu obszarów. Ujednoliciły procedury międzynarodowego obrotu towarowego we wszystkich państwach Unii m.in. poprzez harmonizację przekazywania i zakresu danych. Wprowadzona została zasada, zgodnie z którą wszystkie transakcje celne powinny być przeprowadzane elektronicznie, a systemy informatyczne wykorzystywane w tych operacjach powinny umożliwiać korzystanie z tych samych ułatwień we wszystkich państwach członkowskich.

W kontekście zmian wprowadzonych unijnym kodeksem celnym ale także globalnych zmian w gospodarce (jak chociażby zwiększenie wolumenu międzynarodowego handlu, cyfryzacja, czy rozwój systemów teleinformatycznych i systemów łączności)⁷¹⁸ kluczowe znaczenie ma rozwój i ujednoczenie funkcjonujących w państwach członkowskich systemów teleinformatycznych wykorzystywanych przez organy celne. Parlament Europejski zwrócił uwagę, iż rozdrobnienie i niekompatybilność tych systemów nie tylko może powodować zwiększenie obciążeń

w: R. Knez, N. Rozehnalová, V. Týč. i in., *Five Years of EU Membership Case of Czech Republic and Slovenian Law*. Maribor 2009.

⁷¹⁴ Należności celne stanowią ok. 14% całkowitego budżetu UE – w 2016 r. wynosiły 20 mld EUR na 25 mld EUR pobranych należności, Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego z dnia 5 lipca 2018 r. - Pierwsze dwuletnie sprawozdanie z postępów w zakresie rozwoju unii celnej UE i zarządzania nią COM(2018) 524 final, s. 1 i n.

⁷¹⁵ Szerzej: Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego z dnia 5 lipca 2018 r. - Pierwsze dwuletnie sprawozdanie z postępów w zakresie rozwoju unii celnej UE i zarządzania nią COM(2018) 524 final, s. 2 i n., zob. także Šramková D., *Celní správa ve funkčním pojetí*, Brno 2012.

⁷¹⁶ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny, Dz.U. L 269 z 10.10.2013 r., s. 1.

⁷¹⁷ Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy - Prawo celne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2016 r. poz. 1228.

⁷¹⁸ D. Šramková, *Celní právo v prostředí globalizace*. Brno 2011.

administracyjnych ale także utrudniać i opóźniać przepływ towarów.⁷¹⁹ Warto podkreślić, iż państwa członkowskie współpracują w zakresie tworzenia i ujednoczenia systemów informatycznych wspierających operacje celne od 2008 r.⁷²⁰ Efektem tej współpracy było powstanie w 2016 r. siedemnastu systemów informatycznych⁷²¹ wspierających zarządzanie procesami określonymi w unijnym kodeksie celnym. Systemy te powinny zostać wdrożone do końca 2020 r., niektóre natomiast do 2025 r.⁷²² Wprowadzenie systemów informatycznych należy uznać za niezbędne narzędzie służące realizacji zadań stawianych przed organami celnymi. Jak stanowi art. 3 UKC, organy celne są w głównej mierze odpowiedzialne za nadzór nad międzynarodową wymianą handlową Unii, w szczególności wprowadzając środki mające na celu:

- ochronę interesów finansowych Unii i jej państw członkowskich;
- ochronę Unii przed nieuczciwym i nielegalnym handlem przy równoczesnym wspieraniu legalnej działalności gospodarczej;
- zapewnianie bezpieczeństwa i ochrony Unii i jej mieszkańców oraz ochrony środowiska, w stosownych przypadkach w ścisłej współpracy z innymi organami;
- utrzymanie należytej równowagi pomiędzy kontrolami celnymi a ułatwianiem legalnej wymiany handlowej.

W strukturze Krajowej Administracji Skarbowej Służba Celna jest podległa Dyrektorom Izb Administracji Skarbowej.⁷²³ Zadania Służby Celnej określone w

⁷¹⁹ Rezolucja Parlamentu Europejskiego w sprawie stawienia czoła wyzwaniom związanym z wdrożeniem unijnego kodeksu celnego – 2016/3024, pkt E.

⁷²⁰ Decyzja Parlamentu Europejskiego i Rady nr 70/2008/WE z dnia 25 stycznia 2008 r. w sprawie eliminowania papierowej formy dokumentów w sektorach cel i handlu, Dz.U. L 23 z 26.1.2008, s. 21.

⁷²¹ Decyzja wykonawcza Komisji (UE) 2016/578 z dnia 11 kwietnia 2016 r. ustanawiająca program prac dotyczący rozwoju i wykorzystywania systemów teleinformatycznych przewidziany w unijnym kodeksie celnym, Dz.U. L 99 z 15.4.2016, s. 6.

⁷²² Szerzej: Wniosek w sprawie Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającego rozporządzenie (UE) nr 952/2013 w celu przedłużenia przejściowego okresu wykorzystywania środków innych niż techniki elektronicznego przetwarzania danych, przewidzianego w unijnym kodeksie celnym, COM(2018) 85 final.

⁷²³ Warto zwrócić uwagę, iż jako istotne zadania realizowane przez naczelników urzędów celno-skarbowych określone zostało wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach gdy stopień oddziaływania występujących uchybień może zagrażać systemowi bezpieczeństwa finansowego państwa - zob. Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, VIII Kadencja, druk sejmowy 826. Jak zauważa K. Teszner, pociąga to za sobą konieczność dysponowania przez organy celno-skarbowe odpowiednimi uprawnieniami, w szczególności odnoszącymi się do przestępczości akcyzowej ale także przestępczości skarbowej związanej z karuzelami podatkowymi i wyłudzeniem podatku od towarów i usług w związku z wystawianiem fikcyjnych faktur VAT, zob: K. Teszner, w: L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa, Komentarz, Warszawa 2017, s. 285. Należy także pamiętać, iż naczelnik urzędu celno-skarbowego jest przede wszystkim organem kontrolnym, wykonującym kontrolę celno-skarbową, szerzej:

ustawie o KAS są zbieżne z celami stawianymi przed organami celnymi przez unijny kodeks celny. Zgodnie z art. 33 ustawy o KAS do zadań naczelnika urzędu celno skarbowego należy m.in. wykonywanie kontroli celno-skarbowej, obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz wymiar należności celnych, rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych ale także innych przestępstw związanych m.in. z ochroną własności intelektualnej czy dóbr kultury.⁷²⁴ Realizacja tych zadań ma bezpośredni związek z ochroną interesów finansowych Unii. Dane liczbowe dotyczące działań podejmowanych w ostatnich latach przez Służbę Celną w ramach przeprowadzanych kontroli celnych zawierają Tabele 24-26.⁷²⁵

Tabela nr 24. Efekty działań kontrolnych podejmowanych przez Służbę Celną w poszczególnych latach

	Wyroby alkoholowe spirytusowe				Wyroby alkoholowe pozostałe			
	o mocy do 80%		o mocy do 80%		Wyroby winiarskie		Piwo	
	litry	wartość	litry	wartość	litry	wartość	Litry	wartość
2014	9 282 862	10 429 883	603 548	41 653 702				
2015	28 979	1 121 876	83 802	5 924 077	148 489	480 275	5 286 209	5 512 169
2016	97 567	711 612	128 272	9 452 660	303 403	423 254	3 467 851	3 783 886

W roku 2014 dane dotyczące wyrobów alkoholowych prezentowane były bez podziału na wyroby spirytusowe i pozostałe wyroby alkoholowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie Biuletynów Statystycznych Służby Celnej.

K. Teszner, w: A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz, Warszawa 2018, s. 177 i n.

⁷²⁴ Jednym z podstawowych założeń leżących u podstaw wprowadzenia KAS było wyeliminowanie dublowania się uprawnień i zbiegu kontroli prowadzonych przez różne organy, w tym w szczególności prowadzonych kontroli celnych i kontroli skarbowych. Efektem tych postulatów było wprowadzenie kontroli celno-skarbowych. Należy zgodzić się z poglądem prezentowanym przez A. Meleziniego, iż wprowadzenie kontroli celno-skarbowych nie wyeliminowało występującego przed wprowadzeniem reformy KAS dualizmu. W aktualnie obowiązujących uregulowaniach w dalszym ciągu brak jest czytelnej granicy pomiędzy kontrolą prowadzoną przez naczelnika urzędu skarbowego i urzędu celno-skarbowego, przy czym zadania stawiane przed naczelnikiem urzędu celno-skarbowego dodatkowo są zbieżne z zadaniami innych służb stojących na straży porządku w państwie. Zob. A. Melezini, Uwagi..., s. 16 i n.

⁷²⁵ Dane zawarte w tabelach 11 i 12 zostały opracowane na podstawie rocznych Biuletynów Statystycznych Służby Celnej, które były publikowane przez Służbę Celną do końca 2016 r. Po wejściu w życie reformy KAS w 2017 r. biuletyn nie był publikowany. Nowelizacja ustawy o KAS (Dz.U. z 2018 r. poz. 2354) nałożyła na Szefa KAS obowiązek przekazywania Prezesowi RM rocznych sprawozdań z działalności KAS. Pierwsze sprawozdanie z działalności KAS przygotowane zostało za rok 2018.

Tabela nr 25. Efekty działań kontrolnych podejmowanych przez Służbę Celną w poszczególnych latach

	Wyroby tytoniowe				Wyroby własności intelektualnej i dobra kultury			
	papierosy/cygara		tytoń		Wyroby własności intelektualnej		Dobra kultury	
	szt.	wartość	kg	wartość	Szt./pary	wartość	liczba	wartość
2014	396 053 915	228 669 834	324 032	179 249 584	5 599 927	47 247 337	78	71 069
2015	461 174 255	326 135 966	807 757	437 667 785	1 586 291	48 942 965	743	67 662
2016	527 895 690	355 867 033	449 251	227 399 622	3 187 631	28 969 284	686	211 105

Źródło: opracowanie własne na podstawie Biuletynów Statystycznych Służby Celnej.

Tabela nr 26 Efekty działań kontrolnych podejmowanych przez Służbę Celną w poszczególnych latach

	Paliwa				Narkotyki, sterydy anaboliczne, farmaceutyki			
	W zbiornikach pojazdów samochodowych		Inne		Narkotyki		Sterydy anaboliczne/farmaceutyki	
	Litry	wartość	litry	wartość	gramy	wartość	gramy	wartość
2014	695 348	2 709 888	8 625 404	37 569 626	1 015 776	85 358 585	647 805	16 600 578
2015	358 837	1 329 260	4 267 382	19 943 310	40 107 294	42 419 706	59 215	5 338 480
2016	277 410	956 466	4 479 327	13 953 363	649 246	36 833 179	86 242	12 133 994

Źródło: opracowanie własne na podstawie Biuletynów Statystycznych Służby Celnej.

Analizując dane zawarte w Tabelach nr 24-26 można stwierdzić, iż próby przemytu papierosów i wyrobów tytoniowych w ostatnich latach stanowią wartościowo największą grupę przestępstw celnych. Średnio rocznie polskie służby celne udaremniają przemyt ok. pół miliarda papierosów o wartości rynkowej ok. 300 mln zł. Wartość papierosów i innych wyrobów tytoniowych i tytoniu przekracza wartość pół miliarda złotych. W analizowanym okresie najwyższą wartość przejętych wyrobów tytoniowych odnotowano w roku 2015, kiedy wyniosła ona blisko 800 mln złotych. Kolejnymi pod względem wartości są stwierdzane podczas kontroli celnych próby przemytu narkotyków oraz wyrobów własności intelektualnej, do której to grupy zaliczane są podrabiane towary. Wartość narkotyków przejmowanych podczas kontroli celnych wynosi średnio rocznie ok. 40 mln złotych. Podobną jest także roczna wartość przejmowanych towarów podrabianych i nieoryginalnych.

Warto zwrócić także uwagę na wzrost zarówno wartości jak i ilości udaremnianych prób przemytu dóbr kultury. Wprawdzie ich deklarowana wartość nie jest duża w odniesieniu do wartości innych stwierdzanych przestępstw, jednak w przypadku tych dóbr prawdziwa wartość jest niejednokrotnie trudna do oszacowania.

Należy zauważyć, iż przed wejściem w życie reformy KAS Służba Celna publikowała dane na temat podejmowanych działań w rocznym "Biuletynie Statystycznym Służby Celnej". Ostatni taki biuletyn został wydany za 2016 r. Biuletyn zawierał bardzo szczegółowe dane liczbowe dotyczące działań podejmowanych przez Służbę Celną. Od momentu wprowadzenia KAS zaprzestano publikowania biuletynu. Nowelizacja ustawy o KAS z listopada 2018 r.⁷²⁶ nałożyła na Szefa KAS obowiązek publikowania rocznych sprawozdań z działalności KAS - pierwsze takie sprawozdanie zostało wydane w marcu 2019 r. W sprawozdaniu za 2018 r. znalazły się m.in. dane na temat ruchu granicznego, ułatwień w przekraczaniu granicy, działań organizacyjno-infrastrukturalnych czy działań kontrolnych w zakresie "TAX-FREE". W sprawozdaniu wspomniano wprawdzie, że podczas kontroli "ujawniono m.in. takie towary jak: alkohol bez znaków skarbowych akcyzy, spirytus bez znaków skarbowych akcyzy, towary podrobione, olej napędowy, benzynę, substancje psychoaktywne, bursztyn, oraz linie produkcyjne, maszyny do pakowania wraz z komponentami do produkcji papierosów",⁷²⁷ nie podano jednak ani ilości ani wartości ujawnionych towarów. W sprawozdaniu znalazła się informacja o wartości towarów ujawnionych w wyniku działań podejmowanych wspólnie ze Strażą Graniczną: "w wyniku podejmowanych wspólnie działań w 2018 r. ujawniono i zatrzymano towary o łącznej wartości ok. 45 mln zł, w tym papierosy bez znaków skarbowych akcyzy o wartości 14 431 782 zł oraz tytoń o wartości 19 613 663 zł"⁷²⁸. Należałoby postulować, aby w kolejnych rocznych sprawozdaniach z działalności KAS znalazły się bardziej precyzyjne informacje o działaniach podejmowanych przez Służbę Celną, co umożliwiłoby ocenę skuteczności działań podejmowanych w zakresie ochrony interesów finansowych UE w zakresie ceł.

Przechodząc do analizy działalności **KAS jako Instytucji Audytowej** należałoby przedstawić rolę IA w systemie wydatkowania środków pochodzących z budżetu UE w perspektywie finansowej 2014-2020.

Szef KAS został wyznaczony do pełnienia funkcji Instytucji Audytowej w art. 14 ust. 1 pkt 14 ustawy o KAS. Do dnia 31 grudnia 2018 roku Szef KAS wykonywał swoje zadania jako IA za pośrednictwem Departamentu Audytu Środków Publicznych Ministerstwa Finansów (Departament DAS), natomiast od dnia 1 stycznia 2019 roku

⁷²⁶ Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2018 poz. 2354.

⁷²⁷ Sprawozdanie z działalności Krajowej Administracji Skarbowej w 2018 r., s. 28.

⁷²⁸ Ibidem, s. 28.

Szef KAS wykonuje swoje zadania za pośrednictwem Departament DAS oraz 16 Izb Administracji Skarbowej.

Zgodnie z art. 127 ust. 1 rozporządzenia ogólnego 1303/2013 instytucja audytowa zapewnia prowadzenie audytów prawidłowego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli programu operacyjnego na podstawie stosownej próby operacji w oparciu o zadeklarowane wydatki.⁷²⁹ Zadeklarowane wydatki są poddawane audytowi na podstawie reprezentatywnej próby, przy czym metody doboru próby co do zasady powinny wykorzystywać statystyczne metody doboru próby.⁷³⁰ Dwa główne rodzaje audytów prowadzonych przez IA - audyt systemów i audyt operacji mają różne zakresy,⁷³¹ jednakże obydwie mają wpływ na zapobieganie i wykrywanie zarówno nieprawidłowości jak i nadużyć finansowych.

Szczegółowe przepisy dotyczące audytu zostały zamieszczone w Ustawie o KAS w Dziale V, Rozdziałach 2 i 3. Audyt w doktrynie określany jest jako ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w określonej jednostce organizacyjnej. Audyt wewnętrzny definiowany jest natomiast jako działalność doradcza i weryfikująca, której celem jest usprawnienie działania organizacji. Audyt wewnętrzny ma pomóc w osiągnięciu celów stawianych przed daną organizacją poprzez ocenę i doskonalenie procesów związanych z oceną ryzyka, kontrolą i zarządzaniem organizacją.⁷³²

Celem przeprowadzanych przez IA audytów systemów jest uzyskanie zapewnienia, że systemy te funkcjonują skutecznie, zapobiegają błędom i nieprawidłowościom, jak również wykrywają je i korygują. Audyt systemów prowadzony jest we wszystkich instytucjach zaangażowanych we wdrażanie poszczególnych programów operacyjnych, tj. instytucjach zarządzających (zarówno w zakresie pełnionych przez nie funkcji IZ jak i IC), instytucjach pośredniczących i instytucjach wdrażających.

⁷²⁹ Konieczność ustanowienia Instytucji Audytowej zostało przewidziane już w perspektywie finansowej 2007-2013, w art. 62 rozporządzenia 1083/2006. szerzej: T. Kierzkowski, A. Jankowska, Komentarz do art.62. w: T. Kierzkowski (red.), Fundusze Strukturalne oraz Fundusz Spójności, Warszawa 2009, s. 485 i n.

⁷³⁰ Zob. M. Lejczyk, R. Poździk, Fundusze unijne. Zasady finansowania projektów z środków unijnych w Polsce w latach 2007-2013, Lublin 2010, s. 108 i n.

⁷³¹ Szerzej: J. Odachowski, Kontrola., s. 212 i n.

⁷³² D. Zalewski, w: A. Melezini, D. Zalewski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2015, s. 46. Podobnie audyt definiuje W. Stachurski, który wskazuje, iż audyt jest formą kontroli, nie jest jednak pojęciem równoznacznym z kontrolą, jest natomiast rozwinięciem kontroli i oceną jej funkcjonowania. W. Stachurski, w: P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz. Warszawa 2011, s. 85.

Audyty operacji są przeprowadzane przez IA w celu uzyskania wystarczającej pewności co do legalności i prawidłowości wydatków zadeklarowanych Komisji. Audyty te powinny być oparte na reprezentatywnych próbach. Próba może dotyczyć konkretnych operacji, projektów w ramach operacji lub wniosków o płatność złożonych przez beneficjenta i zgłoszonych Komisji.

Rozporządzenie ogólne zobowiązuje instytucję audytową do uwzględniania przy przeprowadzaniu audytów uznane w skali międzynarodowej standardy audytu (art. 127 ust 3 rozporządzenia ogólnego). Jest to niewątpliwie rozwiązanie korzystne z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE, wpływa bowiem na podniesienie standardów realizowanych audytów oraz przyczynia się do ujednoczenia standardów we wszystkich państwach członkowskich. Jako główne zbiory międzynarodowych standardów audytu przyjmuje się:

1. standardy Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) działającej w ramach Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC);
2. Międzynarodowe Standardy Najwyższych Organów Kontroli (ISSAI) wydane przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli.
3. standardy Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA).⁷³³

Kluczowe znaczenie dla prowadzonych przez IA audytów mają wytyczne Komisji Europejskiej dotyczące wspólnej metodyki oceny systemów zarządzania i kontroli w państwach członkowskich.⁷³⁴ Wytyczne są skierowane do IA oraz do departamentów ds. audytu w ramach KE. Celem wytycznych jest zapewnienie obiektywności, spójności i przejrzystości przy dokonywaniu oceny systemów

⁷³³ Podręcznik Rola audytorów z państw członkowskich w zakresie zapobiegania nadużyciom finansowym i ich wykrywania w odniesieniu do europejskich funduszy strukturalnych i inwestycyjnych. Doświadczenia i praktyki w państwach członkowskich. Oficjalna strona internetowa Narodowego Centrum Badań i Rozwoju, https://www.ncbr.gov.pl/fileadmin/user_upload/import/tt_content/files/podrecznik_-_rola_audytorow_z_panstw_czlonkowskich_w_zakresie_zapobiegania_naduzyciom_finansowym.pdf, s. 12, dostęp w dniu 15-08-2019 r. Należy zgodzić się z poglądem prezentowanym przez G. Pelewicz, iż standardy nie są wprawdzie przepisami prawa powszechnego, jednak są istotnym dokumentem regulującym zasady prowadzenia audytu. Ministerstwo Finansów uzyskało zgodę od Stowarzyszenia Audytorów The Institute of Internals Auditors Polska na wykorzystywanie standardów do prowadzenia w szczególności audytu skuteczności funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli. Szerzej: G. Pelewicz, w: K. Kandut, A. Sędkowska (red.), Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Warszawa 2014, s. 80.

⁷³⁴ Wytyczne dla Komisji i państw członkowskich dotyczące wspólnej metodyki oceny systemów zarządzania i kontroli w państwach członkowskich, EGESIF_14-0010-final 18/12/2014, dostępne na oficjalnej stronie internetowej UE: https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_common_mcs_assessment_pl.pdf, dostęp w dniu: 13-11-2019 r.

zarządzania i kontroli. Wytyczne zawierają metodykę, która powinna być stosowana przy przeprowadzaniu audytu systemu. Wytyczne w załączniku I zawierają 18 kluczowych wymogów systemu zarządzania i kontroli oraz kryteria oceny ich działania. Odnoszą się one do instytucji zarządzającej (8 wymogów kluczowych zawierających 36 kryteriów oceny), instytucji certyfikującej (5 wymogów kluczowych zawierających 18 kryteriów oceny) i instytucji audytowej (5 wymogów kluczowych zawierających 27 kryteriów oceny). Jako kluczowe wymogi w załączniku do wytycznych zostały zawarte:

Kluczowy wymóg 1: odpowiednia rozdzielność funkcji oraz należyte systemu zgłaszania i monitorowania, w przypadkach gdy odpowiedzialna instytucja powierza wykonywanie zadań innemu podmiotowi.

W wytycznych zawartych zostało 6 kryteriów oceny, w tym m.in.: jasny opis i przydzielenie funkcji, zgodność z zasadą rozdzielności funkcji w ramach organizacji instytucji zarządzającej, istnienie kompletnych i adekwatnych procedur i podręczników, które są w miarę potrzeby aktualizowane i obejmują wszystkie kluczowe działania w ramach IZ i instytucji pośredniczących, obowiązywanie odpowiednich procedur i ustaleń, aby skutecznie monitorować i nadzorować zadania przekazane instytucjom pośredniczącym na podstawie odpowiednich mechanizmów sprawozdawczości (przegląd metodyki instytucji pośredniczącej, systematyczny przegląd wyników zgłoszonych przez instytucję pośredniczącą, w tym, w stosownych przypadkach, ponowne przeprowadzenie, na podstawie wybranej próby, działań zrealizowanych przez instytucję pośredniczącą).

Kluczowy wymóg 2: odpowiedni wybór operacji.

Wśród 5 kryteriów w ramach tego wymogu znalazły się m.in.: opracowanie przez IZ , odpowiedniego zestawu procedur i kryteriów, które zapewniają, że operacje przyczynią się do osiągnięcia celów szczegółowych i rezultatów odpowiednich priorytetów; publikowanie zaproszeń do składania w celu poinformowania wszystkich możliwych beneficjentów; rejestrowanie wszystkich otrzymanych wniosków; ocenianie wszystkich złożonych wniosków lub projektów zgodnie z obowiązującymi kryteriami; podejmowanie decyzji w sprawie przyjęcia lub odrzucenia wniosków lub projektów przez właściwie upoważnioną osobę w wyznaczonym organie za to odpowiedzialnym.

Kluczowy wymóg 3: odpowiednie informacje dla beneficjentów.

Do trzech kryteriów oceny w ramach wymogu 3 zaliczone zostały m.in.: skuteczne przekazywanie beneficjentom informacji o ich prawach i obowiązkach, w szczególności dotyczących krajowych zasad kwalifikowalności określonych dla danego programu,

obowiązujących unijnych zasad kwalifikowalności, szczegółowych warunków dotyczących wsparcia dla każdej operacji; istnienie wyraźnych i jednoznacznych krajowych zasad kwalifikowalności określonych dla danego programu; istnienie strategii mającej na celu zapewnienie beneficjentom dostępu do niezbędnych informacji i dostępu do doradztwa na odpowiednim poziomie (ulotek, broszur, seminariów, warsztatów, stron internetowych itp.).

Kluczowy wymóg 4: odpowiednie kontrole zarządcze.

Dla wymogu 4 określono 5 kryteriów oceny, w tym m.in.: określenie czy kontrole zarządcze obejmują weryfikacje administracyjne w odniesieniu do każdego złożonego przez beneficjentów wniosku o refundację, czy kontrole operacji na miejscu są przeprowadzone przez IZ i jej instytucje pośredniczące w momencie kiedy projekt jest już w zaawansowanej fazie realizacji; obowiązywanie pisemnych procedur i kompleksowych list kontrolnych, aby można było je wykorzystać przy kontrolach zarządczych w celu wykrycia wszelkich istotnych zniekształceń; przechowywanie dowodów weryfikacji administracyjnych i kontroli na miejscu oraz działań podjętych w następstwie ustaleń; istnienie procedur zatwierdzonych przez IZ w celu zapewniania otrzymywania przez instytucję certyfikującą wszystkich niezbędnych informacji o weryfikacjach prowadzonych na potrzeby poświadczenia.

Kluczowy wymóg 5: skuteczny system gwarantujący przechowywanie wszystkich dokumentów dotyczących wydatków i audytów w celu zapewnienia właściwej ścieżki audytu.

W odniesieniu do kluczowego wymogu 5 przyjęto 3 kryteria oceny, w tym: przechowywanie szczegółowej dokumentacji księgowej oraz innych dokumenty odnoszących się do operacji na właściwym szczeblu zarządzania; przechowywanie przez IZ informacji umożliwiających zidentyfikowanie i ustalenie lokalizacji organów posiadających dokumenty związane z wydatkami i audytami; istnienie procedur gwarantujących, że dokumenty wymagane dla zapewnienia odpowiedniej ścieżki audytu są prawidłowo przechowywane.

Kluczowy wymóg 6: wiarygodny system gromadzenia, rejestrowania i przechowywania danych do celów monitorowania, ewaluacji, zarządzania finansowego, weryfikacji i audytu, obejmujący połączenia z systemami elektronicznej wymiany danych z beneficjentami.

W przypadku kluczowego wymogu 6 określono 3 kryteria oceny: istnienie skomputeryzowanego systemu zdolnego do gromadzenia, rejestrowania i

przechowywania danych w odniesieniu do każdej operacji; Istnienie odpowiednich procedur, aby umożliwić agregowanie danych, gdy jest to konieczne dla celów ewaluacji, audytu, jak również w odniesieniu do wniosków o płatności i zestawień wydatków; istnienie odpowiednich procedur zapewniających zabezpieczenie i konserwację takiego skomputeryzowanego systemu oraz ochronę osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych.

Kluczowy wymóg 7: efektywne wdrożenie proporcjonalnych środków zwalczania nadużyć.

W kluczowym wymogu 7 podanych zostało 7 kryteriów oceny, w tym m.in.: przed rozpoczęciem realizacji programu IZ dokonują oceny ryzyka wystąpienia nadużyć finansowych, przy czym ocena ryzyka wystąpienia nadużyć finansowych powinna być w idealnych warunkach przeprowadzana corocznie, lub co drugi rok, w zależności od poziomów ryzyka; struktura środków zapobiegających nadużyciom finansowym powinna skupiać się wokół czterech kluczowych elementów należących do cyklu zwalczania nadużyć finansowych: zapobiegania, wykrywania, korekty i ścigania; w celu ograniczenia szacunkowego ryzyka nadużyć powinny zostać wprowadzone stosowne i proporcjonalne środki zapobiegawcze, dostosowane do konkretnych sytuacji; wprowadzono i skuteczne wdrażanie odpowiednich środków służących wykrywaniu sygnałów ostrzegawczych; w przypadku zaistnienia podejrzenia popełnienia nadużycia, istnieją odpowiednie środki zapewniające zarówno jasne mechanizmy sprawozdawczości dotyczące zarówno możliwych przypadków nadużyć, jak i niedociągnięć w procesie kontroli.

Kluczowy wymóg 8: odpowiednie procedury sporządzania deklaracji zarządczej oraz rocznego podsumowania końcowych sprawozdań z audytu i kontroli.

Dla kluczowego wymogu 8 ustalone zostały 4 kryteria oceny, do których zaliczyć należy m.in.: istnienie odpowiednich procedur zapewniających odpowiedni przegląd i działania następcze dotyczące wyników końcowych wszystkich audytów i kontroli przeprowadzonych przez właściwe organy w odniesieniu do każdego programu, analizę charakteru i zakresu błędów i niedociągnięć wykrytych w systemach oraz działania następcze dotyczące tych braków; działania przeprowadzone w związku z przygotowaniem rocznego podsumowania oraz deklaracji zarządczej powinny być odpowiednio udokumentowane.

Kluczowe wymogi dotyczące instytucji certyfikującej i jej instytucji pośredniczących:

Kluczowy wymóg 9: odpowiednia rozdzielność funkcji oraz należyty system zgłaszania i monitorowania, w przypadkach gdy odpowiedzialna instytucja powierza wykonywanie zadań innej instytucji.

W ramach kluczowego wymogu 9 wyszczególniono 6 kryteriów, w tym m.in.: jasny opis i przydzielenie funkcji (schemat organizacyjny, indykatorywna liczba stanowisk, wymagane kwalifikacje lub doświadczenie, opisy stanowisk); zgodność z zasadą rozdzielności funkcji w ramach organizacji instytucji certyfikującej; istnienie kompletnych i adekwatnych procedur i podręczników, które są w miarę potrzeby aktualizowane i obejmują wszystkie kluczowe działania w ramach instytucji certyfikującej i instytucji pośredniczących; obowiązywanie odpowiednich procedur i ustaleń, aby skutecznie monitorować i nadzorować zadania przekazane instytucjom pośredniczącym.

Kluczowy wymóg 10: odpowiednie procedury sporządzania i składania wniosków o płatność.

Kluczowy wymóg 10 posiada dwa kryteria, tj. posiadanie odpowiednich procedur gwarantujących, że instytucja certyfikująca otrzymuje i uwzględnia odpowiednie informacje od instytucji zarządzającej lub jej instytucji pośredniczących dotyczące przeprowadzonych kontroli zarządczych pierwszego stopnia oraz wyniki audytów przeprowadzonych przez instytucję audytową lub pod jej zwierzchnictwem oraz posiadanie pisemnych procedur obejmujących szczegółowe kontrole, jasny podział obowiązków oraz przepływ pracy dla całego procesu poświadczania, w tym odpowiednią walidację oraz nadzór instytucji certyfikującej nad wkładem jej instytucji pośredniczących w ten proces poświadczania.

Kluczowy wymóg 11: prowadzenie odpowiednich elektronicznych zapisów księgowych zadeklarowanych wydatków oraz odpowiadającego im wkładu publicznego

Dla kluczowego wymogu kontrolnego 11 wyodrębnione zostały trzy kryteria: odpowiednie zapisy księgowe dotyczące wydatków zadeklarowanych Komisji są przechowywane w formie elektronicznej; istnieją odpowiednie procedury utrzymywania dokładnych i kompletnych zapisów w formie elektronicznej dotyczących wydatków przedstawionych do poświadczania przez instytucję zarządzającą; zapewnienie właściwej ścieżki audytu poprzez rejestrowanie i przechowywanie w formie

elektronicznej danych księgowych dotyczących każdej operacji, obejmującej wszystkie dane wymagane do sporządzenia wniosków o płatności i rachunków.

Kluczowy wymóg 12: odpowiednia i kompletna ewidencja kwot podlegających odzyskaniu, kwot odzyskanych i kwot wycofanych.

Dla kluczowego wymogu kontrolnego 12 określone zostały 2 kryteria oceny, w tym: istnienie odpowiednich i skutecznych procedur, aby utrzymać dokładne i kompletne dowody dotyczące kwot wycofanych i odzyskanych w trakcie roku obrachunkowego; przechowywanie odpowiedniej dokumentacji księgowej, aby udowodnić w stosownych przypadkach, że wydatki zostały wykluczone z zestawienia wydatków i że wszystkie wymagane korekty zostały uwzględnione w zestawieniach wydatków za dany rok obrachunkowy.

Kluczowy wymóg 13: odpowiednie procedury sporządzania i poświadczania kompletności, rzetelności i prawdziwości zestawienia wydatków.

W ramach kluczowego wymogu kontrolnego 13 przewidzianych zostało 5 kryteriów, w tym m.in.: istnienie odpowiednich procedur, aby wydatki ujęte w zestawieniu wydatków odpowiadały płatnościom okresowym zadeklarowanym w roku obrachunkowym; istnienie odpowiednich procedur, aby kwoty odzyskane, kwoty, które należy odzyskać, kwoty wycofane z poprzednich wniosków dotyczących płatności okresowych oraz nieściągalne należności były odpowiednio uwzględnione w zestawieniu wydatków; Zestawienie wydatków udostępnia się w odpowiednim czasie instytucji zarządzającej w celach informacyjnych oraz instytucji audytowej na potrzeby oceny.

Kluczowe wymogi dotyczące **instytucji audytowej**:

Kluczowy wymóg 14: odpowiednia rozdzielność funkcji oraz należyte systemy zapewniające, aby wszelkie inne podmioty, które przeprowadzają audyty zgodnie ze strategią audytową programu, dysponowały konieczną niezależnością funkcjonalną oraz uwzględniały międzynarodowe standardy audytu.

W kluczowym wymogu 14 wyodrębniono cztery kryteria, w szczególności: jasny opis i przydzielenie funkcji zgodnie ze strategią audytu, posiadanie niezbędnego personelu z wiedzą fachową wymaganą do wypełnienia wszystkich wymogów, istnienie kompletnych i odpowiednich procedur i podręczników opartych na międzynarodowych standardach audytu.

Kluczowy wymóg 15: odpowiednie audyty systemu.

Wytyczne przewidują 5 kryteriów w ramach kluczowego wymogu 15, w tym m.in.: prowadzenie audytów systemu zgodnie z najnowszą zaktualizowaną strategią audytu, opierają się na wyraźnie określonej metodyce audytu, w tym właściwej analizie ryzyka, i uwzględniają międzynarodowe standardy audytu; zakres audytu skupia się wokół kluczowych wymogów systemów zarządzania i kontroli we właściwych instytucjach (IZ, instytucji certyfikującej i instytucjach pośredniczących); wszystkie etapy audytów systemów są odpowiednio udokumentowane; istnieją skuteczne procedury monitorowania wdrażania zaleceń i działań naprawczych wynikających ze sprawozdań z audytu.

Kluczowy wymóg 16: odpowiednie audyty operacji.

Dla kluczowego wymogu 16 wytyczne wyodrębniają 8 kryteriów oceny, w tym m.in. takie jak: istnienie opisu zatwierdzonej metodyki wyboru operacji, obejmującego metodę doboru próby, jednostkę próby, parametry doboru próby, wyniki oraz stopień ufności uzyskane w wyniku audytów systemu; w audytach operacji uwzględnia się międzynarodowe standardy audytu; audyty operacji są prowadzone na podstawie dokumentów potwierdzających stanowiących ścieżkę audytu; audyty operacji obejmują w stosownych przypadkach kontrolę na miejscu fizycznego wdrażania operacji; podczas audytów operacji dokonuje się kontroli rzetelności i kompletności odpowiadających wydatków zarejestrowanych przez instytucję certyfikującą w jej systemie księgowym oraz stwierdzenia zgodności ścieżki audytu na wszystkich szczeblach.

Kluczowy wymóg 17: właściwe audyty zestawień wydatków.

W ramach kluczowego wymogu 17 wyodrębnione zostały 4 kryteria oceny, w tym m.in.: audyty księgowe są prowadzone z uwzględnieniem międzynarodowych standardów audytu, istnienie skutecznych procedur audytowych na poziomie instytucji audytowej służących monitorowaniu realizacji zaleceń i działań naprawczych wynikających z audytów zestawień wydatków.

Kluczowy wymóg 18: odpowiednie procedury przedstawiania wiarygodnej opinii audytowej oraz sporządzania rocznego sprawozdania z kontroli.

W ramach kluczowego wymogu 18 wyodrębniono 5 kryteriów, w tym m.in.: uruchomienie przez instytucję audytową procedur mających zapewnić, aby roczne sprawozdanie z kontroli i opinia audytowa były wiarygodne, uwzględniały wnioski wyciągnięte z audytów systemu, audytów operacji i audytów zestawienia wydatków oraz były zgodne ze wzorami określonymi we właściwym rozporządzeniu

wykonawczym Komisji; uruchomienie przez instytucję audytową procedur mających zapewnić, aby roczne sprawozdanie z kontroli i opinia audytowa były przedkładane Komisji we właściwym terminie.

Instytucja Audytowa w dokonując oceny systemu zarządzania i kontroli ocenia poszczególne kryteria, a na podstawie dokonanej oceny kryteriów ocenia spełnienie kluczowych wymogów. Podczas dokonywania oceny zarówno kryteriom jak i kluczowym wymogom nadawana jest jedna z kategorii:

- **Kategoria 1. System funkcjonuje prawidłowo. Nie są potrzebne żadne lub potrzebne są tylko niewielkie usprawnienia.**

Nie występują żadne niedociągnięcia, bądź występują jedynie niewielkie niedociągnięcia. Niedociągnięcia te nie mają wpływu lub mają niewielki wpływ na funkcjonowanie kluczowych wymogów/instytucji/systemu poddanych ocenie.

- **Kategoria 2. System funkcjonuje, potrzebne są jednak pewne usprawnienia.**

Stwierdzono pewne niedociągnięcia. Niedociągnięcia te mają umiarkowany wpływ na funkcjonowanie kluczowych wymogów/instytucji/ systemu poddanych ocenie. Sformułowano zalecenia do wdrożenia przez podmiot poddawany audytowi.

- **Kategoria 3. System działa częściowo; wymaga istotnych ulepszeń.**

Stwierdzono poważne niedociągnięcia, które narażają fundusze na nieprawidłowości. Wpływ na skuteczne funkcjonowanie kluczowych wymogów/organów/systemu jest znaczny.

- **Kategoria 4. System zasadniczo nie funkcjonuje.**

Stwierdzono liczne poważne lub rozległe niedociągnięcia, które narażają fundusze na nieprawidłowości. Niedociągnięcia te mają istotny wpływ na funkcjonowanie kluczowych wymogów/instytucji/systemu – poddane ocenie kluczowe wymogi/ instytucje/system działają słabo lub nie działają wcale.

Rozporządzenie ogólne 1303/2013 w art. 127 ust. 5 zobowiązuje IA do przygotowywania i przedkładania KE rocznych sprawozdań:

- opinii audytowej zgodnie z art. 63 ust. 7 rozporządzenia finansowego;⁷³⁵

⁷³⁵ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii, zmieniające

- sprawozdania z kontroli, przedstawiającego główne wyniki przeprowadzonych audytów prawidłowego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli, w tym ustalenia dotyczące defektów stwierdzonych w tych systemach, oraz proponowane i wdrożone działania naprawcze.

Komisja w celu zapewnienia jednolitych warunków przygotowywania sprawozdań przyjmuje/ustanawia wzory strategii audytu, opinii audytowej oraz sprawozdania z kontroli (art. 127 ust. 6 rozporządzenia ogólnego 1303/2013).⁷³⁶ Aktualny wzór sprawozdań określony został w załączniku nr IX do rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207.⁷³⁷

Aby ocenić skuteczność ochrony interesów finansowych Unii w zakresie wydatków ponoszonych w ramach programów operacyjnych przeanalizować należy roczne sprawozdania instytucji audytowej z przeprowadzanych audytów systemu i audytów operacji.⁷³⁸ Analiza sprawozdań z audytu systemu z ostatnich trzech lat pozwala na stwierdzenie pewnych ogólnych tendencji. Przede wszystkim należy podkreślić, że w ciągu ostatnich trzech lat podczas audytów systemu w przeważającej większości kluczowe wymogi kontrolne oceniane były w kategorii 1 - system funkcjonuje prawidłowo, nie są potrzebne żadne lub tylko niewielkie usprawnienia. W niektórych przypadkach kluczowe wymogi kontrolne ocenione zostały w kategorii 2 - system funkcjonuje, ale potrzebne są pewne usprawnienia.

rozporządzenia (UE) nr 1296/2013, (UE) nr 1301/2013, (UE) nr 1303/2013, (UE) nr 1304/2013, (UE) nr 1309/2013, (UE) nr 1316/2013, (UE) nr 223/2014 i (UE) nr 283/2014 oraz decyzję nr 541/2014/UE, a także uchylające rozporządzenie (UE, Euratom) nr 966/2012, Dz. Urz. UE L 193 z 30.7.2018 r. s. 1. Należy zwrócić uwagę, że w rozporządzenie ogólne odwoływało się do art. 59 ust. 5 rozporządzenia finansowego 966/2012. Zapisy art. 58 rozporządzenia finansowego 966/2012 zostały zawarte w art. 63 rozporządzenia finansowego 2018/1046.

⁷³⁶ Aktualnie obowiązującym dokumentem w tym zakresie jest *Guidance for Member States on the Annual Control Report and Audit Opinion to be reported by audit authorities and on the treatment of errors detected by audit authorities in view of establishing and reporting reliable total residual error rates (EGESIF_15-0002-04 final z 19 grudnia 2018 r.)*, dostępny na oficjalnej stronie internetowej UE: https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_audit_opinion_en.pdf, dostęp w dniu 14-08-2019 r.

⁷³⁷ Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/207 z dnia 20 stycznia 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 w odniesieniu do wzoru sprawozdania z postępów, formatu dokumentu służącego przekazywaniu informacji na temat dużych projektów, wzorów wspólnego planu działania, sprawozdań z wdrażania w ramach celu „Inwestycje na rzecz wzrostu i zatrudnienia”, deklaracji zarządczej, strategii audytu, opinii audytowej i rocznego sprawozdania z kontroli oraz metodyki przeprowadzania analizy kosztów i korzyści, a także zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1299/2013 w odniesieniu do wzoru sprawozdań z wdrażania w ramach celu „Europejska współpraca terytorialna”, Dz. Urz. UE L38 z 13.2.2015 r., s. 1

⁷³⁸ W celu przygotowania niniejszej rozprawy autor wystąpił z wnioskiem do Ministra Finansów o udostępnienie sprawozdań z audytu systemu i audytu operacji z ostatnich 3 lat. Sprawozdań, które autor uzyskał i poddał analizie zamieszczone zostały w wykazie innych źródeł.

W wyniku przeprowadzonych czynności, żadne z kluczowych wymogów kontrolnych nie zostały ocenione w kategorii 4. Kategoria 3 (system działa częściowo; wymaga istotnych ulepszeń) nadana została jedynie w trzech przypadkach, z których wszystkie odnosiły się do oceny PO Inteligentny Rozwój. Sytuacja taka miała miejsce w roku 2017 i 2018 w odniesieniu do Instytucji Pośredniczącej - Narodowego Centrum Badań i Rozwoju oraz w roku 2018 w odniesieniu do Instytucji Zarządzającej.

Instytucja Pośrednicząca – Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (NCBR) została oceniona w roku 2017 w Kategorii 3 z uwagi na całościową analizę i ocenę funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli, w szczególności z uwagi na brak lub nieskuteczność działań IP pomimo oceny kluczowych wymogów kontrolnych w kategorii 1 lub 2⁷³⁹. Dodatkowo na ocenę tę wpłynęło wstrzymanie przez KE płatności dla I i IV osi priorytetowej POIR jak również niewdrożenie przez NCBR całości rekomendacji wydanych przez KE w ramach przeprowadzanej misji audytowej. Na decyzję IA o obniżeniu całościowej oceny IP NCBiR wpłynął także fakt stwierdzenia nieprawidłowości w sposobie funkcjonowania Fundacji na rzecz Nauki Polskiej. Fundacja ta posiadała status beneficjenta, a nie Instytucji Pośredniczącej/Instytucji Wdrażającej, pomimo iż wykonywała zadania przypisane IP/IW, w szczególności organizując nabory wniosków o dofinansowanie, podpisując umowy o dofinansowanie czy też przeprowadzając kontrole u ostatecznych odbiorców pomocy.

W roku 2018 Instytucja Audytowa oceniła w kategorii 3 Instytucję Zarządzającą oraz Instytucja Pośrednicząca NCBR.⁷⁴⁰ W stosunku do IZ ustalenia dotyczyły kluczowego wymogu kontrolnego nr 1 (odpowiednia rozdzielność funkcji oraz należyte systemy zgłaszania i monitorowania, w przypadkach gdy odpowiedzialna instytucja powierza wykonywanie zadań innemu podmiotowi). Audyt systemu wykazał w tym zakresie słaby nadzór nad instytucjami podległymi w zakresie wdrażania rekomendacji wydanych przez KE i IA. W przypadku NCBR w kategorii 3 oceniony został kluczowy wymóg kontrolny 4 (odpowiednie kontrole zarządcze). W tym przypadku również przyczyną obniżenia oceny było niewdrożenie w całości wydanych przez KE i IA rekomendacji, pomimo przeprowadzenia przez IA uzupełniającego audytu.

⁷³⁹ Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój na lata 2014-2020, DAS9.9011.52.2017.GAEL.3, (NR KODU CCI 2014PL16RFOP001).

⁷⁴⁰ Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój 2014-2020, DAS9.9011.1.2018.JBG.38, (NR KODU CCI 2014PLRFOP001).

Poza opisanymi powyżej przypadkami oceny w kategorii 3, w wyniku audytów systemu w większości przypadków stwierdzone uchybienia skutkujące oceną w kategorii 2 miały podobny charakter. Z uwagi na zbliżony zakres ustaleń zostaną one poddane analizie w oparciu o uchybienia stwierdzone podczas audytów największego programu operacyjnego - PO Infrastruktura i Środowisko.

W roku 2016 Instytucja Audytowa (Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej) przeprowadziła audyt systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020. Audyt realizowany był w instytucjach zarządzających (IZ), instytucji certyfikującej (IC), instytucjach pośredniczących (IP) oraz instytucjach wdrażających (IW). W trakcie audytu kluczowe wymogi kontrolne zostały ocenione w kategorii 2 (system funkcjonuje, ale potrzebne są pewne usprawnienia) lub kategorii 1 (system funkcjonuje prawidłowo, nie są potrzebne żadne lub tylko niewielkie usprawnienia). W kategorii 2 oceniono kluczowe wymogi kontrolne w instytucjach:

- Instytucja Zarządzająca - kluczowy wymóg kontrolny nr 1, 4 i 7;
- IP Ministerstwo Zdrowia - kluczowy wymóg kontrolny nr 4;
- IP Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego - kluczowy wymóg kontrolny nr 1, 2, 3, 4 i 7;
- IP Centrum Unijnych Projektów Transportowych - kluczowy wymóg kontrolny nr 4 i 7;
- IW Centrum Koordynacji Projektów Środowiskowych - kluczowy wymóg kontrolny nr 2, 4, 5 i 7;
- IW Instytut Nafty i Gazu – Państwowy Instytut Badawczy kluczowy wymóg kontrolny nr 7;
- Instytucja Zarządzająca pełniąca funkcję Instytucji Certyfikującej - kluczowy wymóg kontrolny 9 i 12.

Pozostałe wymogi kontrolne zostały ocenione w kategorii 1.⁷⁴¹

W ramach audytów systemu przeprowadzonych w ramach POIiŚ w kolejnych latach 2017 i 2018 żaden z wymogów kontrolnych nie został oceniony w kategorii 3 lub 4. W dalszym ciągu jednak Instytucja Audytowa oceniała niektóre z wymogów w kategorii 2. W roku 2017 należały do nich:

⁷⁴¹ Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020, DO4.9011.05 .2016.17.JYB (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001).

- Instytucja Zarządzająca: kluczowe wymogi kontrolne nr 1, 3, 4 i 7;
- Instytucja Pośrednicząca – Ministerstwo Zdrowia: kluczowe wymogi kontrolne nr 2, 4 i 7;
- Instytucja Pośrednicząca – Ministerstwo Energii: kluczowy wymóg kontrolny nr 4;
- Instytucja Pośrednicząca – Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego: kluczowy wymóg nr 4;
- Instytucja Pośrednicząca – Centrum Unijnych Projektów Transportowych: kluczowy wymóg nr 4;
- Instytucja Wdrażająca – Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Warszawie: kluczowe wymogi kontrolne nr 2, 4;
- Instytucja Wdrażająca – Centrum Koordynacji Projektów Środowiskowych: kluczowy wymóg kontrolny nr 4;
- Instytucja Wdrażająca – Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Katowicach: kluczowy wymóg kontrolny nr 4;
- Instytucja Wdrażająca – Instytut Nafty i Gazu – Państwowy Instytut Badawczy: kluczowe wymogi kontrolne nr 4, 5 i 7.⁷⁴²

Analizując powyższe zestawienie można zauważyć powtarzającą się ocenę w kategorii 2 (system funkcjonuje, ale potrzebne są pewne usprawnienia) w zakresie kluczowego wymogu kontrolnego 4, odnoszącego się do odpowiednich kontroli zarządczych. Powtarzającym się ustaleniem w ramach wymogu 4 było niezawarcie w listach sprawdzających do wniosków o płatność/kontroli na miejscu pytań umożliwiających weryfikację, czy nie wystąpiło podwójne finansowanie polegające na zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od pełnej wartości środka trwałego zakupionego w ramach projektu. Jako inne ustalenia stwierdzano przede wszystkim niewdrożenia zaleceń IZ dotyczących weryfikowania w trakcie kontroli na miejscu skuteczności funkcjonowania procedur beneficjenta dotyczących przeciwdziałania nadużyciom finansowym jak również przeszkolenia beneficjentów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom finansowym.

Audyt systemu za 2018 r. podobnie jak w roku 2017 oceniała w kategorii 2 przede wszystkim kluczowy wymóg kontrolny 4.⁷⁴³ Jako przykład stwierdzonych

⁷⁴² Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020, DAS4.9011.3. 2017. 17.AGV (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001).

nieprawidłowości w tym zakresie można podać brak potwierdzenia wykonywania czynności w zakresie kontroli zarządczej przez kierownika właściwej komórki administracyjnej poprzez podpisanie wypełnionej przez pracownika merytorycznego listy sprawdzającej.

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE istotnym wydaje się przeprowadzenie analizy uchybień stwierdzonych w ramach kluczowego wymogu kontrolnego 7 odnoszącego się do efektywnego wdrożenia proporcjonalnych środków zwalczania nadużyć. W roku 2017 kluczowy wymóg kontrolny 7 oceniony został w kategorii 2 w odniesieniu do IZ, IP Ministerstwo Zdrowia oraz IW Instytut Nafty i Gazu - Państwowy Instytut Badawczy. W roku 2018 jedynie w odniesieniu do IP kluczowy wymóg 7 oceniony został w kategorii 2.

W 2017 r. w zakresie wymogu kontrolnego 7 Instytucja Audytowa stwierdziła, iż Instytucje Pośredniczące i Wdrażające rejestrują wprawdzie wszystkie zdarzenia związane z podejrzeniem nadużycia finansowego, jednak brak jest procedur zapewniających przekazywanie powyższych informacji do wszystkich instytucji w ramach systemu zarządzania, co mogłoby przyczynić się do zwiększenia świadomości w zakresie nadużyć, czy też mogłoby zwrócić uwagę na potencjalnie ryzykownych beneficjentów. Jednocześnie IA zaleciła wprowadzenie mechanizmu zapewniającego wymianę informacji (o podmiotach oraz zidentyfikowanych ryzykach) pomiędzy instytucjami w ramach innych programów operacyjnych.⁷⁴⁴

IZ w odpowiedzi na stanowisko IA zwróciła uwagę, iż informacje o zdarzeniach związanych z wystąpieniem podejrzenia nadużycia są informacjami wrażliwymi, a niejednokrotnie zawierają także dane osobowe. Z uwagi na ten fakt dostęp do tych informacji jest ograniczony. Dodatkowo część informacji pochodzi bezpośrednio od Prokuratury Krajowej, a informacje uzyskiwane w tym trybie w zakresie niezakończonych postępowań co do zasady nie mogą być przekazywane dalej. Każdorazowe przekazanie informacji może natomiast odbywać się jedynie za zgodą prokuratora prowadzącego sprawę. Jednocześnie IZ zobowiązała się do wprowadzenia procedur przekazywania informacji o postępowaniach, które zostały prawomocnie

⁷⁴³ Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020 DAS4.9011.20.2018.6.AGV (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001).

⁷⁴⁴ Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020, DAS4.9011.3.2017.17.AGV (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), s. 44 i n.

zakończone. Rekomendacja IA nie została w całości wdrożona, stąd w roku 2018 utrzymana została ocena w kategorii 2.⁷⁴⁵

W odniesieniu do IP Ministerstwa Zdrowia, w zakresie kluczowego wymogu 7 instytucja audytowa stwierdziła, iż Instrukcja Wykonawcza nie zawiera procedur obejmujących etap monitorowania zgłoszenia nadużycia po jego dokonaniu oraz dalszej współpracy z odpowiednimi organami. IA podkreśliła, że do czasu przeprowadzania audytu w IP Ministerstwo Zdrowia nie wystąpiły przypadki nadużyć finansowych.⁷⁴⁶

W przypadku IW Instytut Nafty i Gazu - Państwowy Instytut Badawczy, Instytucja Audytowa w zakresie kluczowego wymogu 7 rekomendowała weryfikowanie w trakcie kontroli na miejscu skuteczności funkcjonowania procedur dotyczących przeciwdziałania nadużyciom finansowym, oraz przeszkolenie beneficjentów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom finansowym.⁷⁴⁷

Jak już zostało wspomniane wcześniej, audyty systemu zarządzania prowadzone przez IA w poszczególnych programach wykazywały podobne uchybienia. Analizując wagę stwierdzonych podczas audytów systemu uchybień należy zgodzić się z opinią audytorów, iż system zarządzania i kontroli co do zasady działa prawidłowo we wszystkich programach operacyjnych. W większości kluczowych wymogów oceniona została w kategorii 1, a jedynie w niektórych zakresach potrzebne są usprawnienia. Z perspektywy oceny interesów finansowych UE sprawne i działające systemy zarządzania i kontroli odgrywają kluczową rolę w zapobieganiu nieprawidłowościom i nadużyciom. Działalność IA ma w tym kontekście istotny wpływ na ochronę interesów finansowych UE.

⁷⁴⁵ Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020 DAS4.9011.20. 2018.6.AGV (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), s. 37.

⁷⁴⁶ Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020, DAS4.9011.3. 2017.17.AGV (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), s. 78.

⁷⁴⁷ Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020, DAS4.9011.3. 2017.17.AGV (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), s. 294.

3.5. Uwarunkowania i praktyka ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej realizowanej przez inne instytucje

Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej na poziomie krajowym realizowana jest przez wiele instytucji. We wcześniejszej części rozdziału analizie poddana została działalność Najwyższej Izby Kontroli, Krajowej Administracji Skarbowej oraz Instytucji Zarządzających (którą to funkcję pełni Minister właściwy ds. rozwoju regionalnego, Minister właściwy ds. rolnictwa, Minister właściwy ds. rybołówstwa oraz Zarządy Województw). Na wymienionych instytucjach ciąży główny ciężar ochrony interesów finansowych UE, nie są to jednak wszystkie instytucje zaangażowane w tę ochronę. Wśród innych instytucji wymienić należy przede wszystkim Pełnomocnika Rządu ds. Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na szkodę RP lub UE w Ministerstwie Finansów oraz organy, które nie są powołane wprost do ochrony interesów finansowych UE, jednakże część ich działalności jest bezpośrednio z tą ochroną związana. Należałoby tu wymienić komisje orzekające w sprawach o naruszenie finansów publicznych, sądy administracyjne, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego (ABW), Centralne Biuro Antykorupcyjne (CBA), Policję i prokuraturę, jak również Urząd Zamówień Publicznych.⁷⁴⁸

Warto podkreślić, że Polska jeszcze na etapie negocjacji przed przystąpieniem do Unii Europejskiej zobowiązała się do wdrożenia dorobku prawnego Unii w zakresie przeciwdziałania nadużyciom na szkodę interesów finansowych UE⁷⁴⁹. Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 1 lipca 2003 r. powołany został **Pełnomocnik**

⁷⁴⁸ C. Sońta definiując ramy instytucjonalne ochrony interesów finansowych Unii w Polsce dokonał podziału na:

- instytucje zaangażowane bezpośrednio w ochronę interesów finansowych RP lub UE,
-organy ochrony bezpieczeństwa państwa, bezpieczeństwa i porządku publicznego, organy wymiaru sprawiedliwości.

Podział ten dokonany został przed wstąpieniem Polski do UE, wydaje się jednak, że zaliczenie do jednej grupy organów wymiaru sprawiedliwości wydaje się być trafnym rozwiązaniem. Organy te powołane są do ochrony praworządności, co powoduje, że mają także udział w ochronie interesów finansowych UE. C. Sońta, Ramy instytucjonalne ochrony interesów finansowych WE w Polsce, w: Instytucje i instrumenty prawne w walce z przestępczością przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej - prawo krajowe i perspektywa europejska, Materiały z Międzynarodowej Konferencji Naukowej, Warszawa 2004, s. 211 i n.

⁷⁴⁹ O zmianach wprowadzonych do polskiego systemu prawa karnego przed przystąpieniem Polski do UE zob. J. Szymański, Ochrona interesów Unii Europejskiej w Polsce, w: C. Nowak (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany..., s. 223 i n.

Rządu Do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej.⁷⁵⁰

Zgodnie z art. 1 ust. 2 Rozporządzenia funkcję tę pełnił Sekretarz Stanu lub Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów - Główny Inspektor Kontroli Skarbowej. Wraz z wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej zniesiona została funkcja Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej a jego funkcję przejął Szef Krajowej Administracji Skarbowej.⁷⁵¹ Pełnomocnik wykonuje powierzone mu zadania za pomocą Międzyresortowego Zespołu do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej (§ 6 pkt. 2 rozporządzenia).

Do zadań Pełnomocnika Rządu ds. do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej należy w szczególności inicjowanie, koordynacja i realizacja działań mających na celu zabezpieczenie interesów finansowych Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej. Pełnomocnik jest odpowiedzialny za przekazywanie do KE raportów dotyczących nieprawidłowości w wykorzystywaniu środków unijnych, i w tym celu powinien gromadzić, weryfikować i analizować dokumenty i informacje niezbędne do ich przygotowania. W kontekście ochrony interesów finansowych analiza zbiorczych danych otrzymywanych od różnych instytucji wydaje się być kluczowym elementem w przygotowywaniu strategii zwalczania nadużyć czy koordynowania działań podejmowanych przez różne instytucje.

Pełnomocnik pełni także bardzo istotną z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii funkcje jednostki AFCOS (ang. Anti-fraud Coordination Service). Polska, tak jak inne państwa wstępujące do Unii w 2004 r., była zobowiązana do utworzenia AFCOS przed wstąpieniem. Państwa członkowskie, w których wcześniej jednostka ta nie funkcjonowała, zostały zobowiązane do jej utworzenia w art. 3 ust. 4 rozporządzenia 883/2013 dotyczącego dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF).⁷⁵² W Polsce funkcję krajowej

⁷⁵⁰ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 1 lipca 2003 r. w sprawie Pełnomocnika Rządu ds. do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej, Dz.U. Nr 119, poz. 1113.

⁷⁵¹ Art. 160 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, tj. Dz. U. z 2018 r. poz. 2354, zob. także: A.P. Chociej, Selected..., s. 158 i n.

⁷⁵² Jak stanowi art. 3 ust. 4 rozporządzenia, Państwa członkowskie wyznaczają jednostkę (zwaną dalej „jednostką koordynującą zwalczanie nadużyć finansowych”) w celu ułatwiania skutecznej współpracy i wymiany informacji z Urzędem, w tym również informacji o charakterze operacyjnym.

jednostki AFCOS (funkcjonującej od 2002 r.) pełni w imieniu Pełnomocnika Rządu do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE – Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – Departament Audytu Środków Publicznych (DAS). Rolą AFCOS jest przede wszystkim współpraca z OLAF. W szczególności AFCOS koordynuje, monitoruje i udziela bieżących wyjaśnień odnośnie postępowań prowadzonych we współpracy z OLAF.⁷⁵³ W roku 2018 wszczęte zostały 24 nowe postępowania. Dotyczyły one różnych obszarów, w szczególności dochodzeń administracyjnych w sprawach polityki spójności i rolnych, dochodzeń w zakresie wydatków bezpośrednich czy też dochodzeń wewnętrznych dotyczące personelu instytucji UE. AFCOS udzielał także bieżącej pomocy na wniosek OLAF w odniesieniu do kontroli na miejscu i inspekcji, prowadzonych przez OLAF na terenie Polski na podstawie rozporządzenia Rady nr 2185/1996⁷⁵⁴.

Warto zwrócić uwagę, iż w trakcie reorganizacji Rady Ministrów w 2018 r. Międzyresortowy Zespół, który funkcjonował na podstawie Zarządzenia nr 58 Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 sierpnia 2010 r.⁷⁵⁵ został rozwiązany zarządzeniem nr 199 Prezesa Rady Ministrów z dnia 14 listopada 2018 r. w sprawie zniesienia niektórych organów pomocniczych Rady Ministrów i Prezesa Rady Ministrów.⁷⁵⁶ Rozwiązanie Zespołu było związane ze zmianą koncepcji funkcjonowania Pełnomocnika Rządu oraz Międzyresortowego Zespołu. Nowa koncepcja, została opracowana przez Departament Audytu Środków Publicznych (Departament DAS) w Ministerstwie Finansów, i po szeregu wewnętrzresortowych uzgodnień w ramach MF została zaakceptowana przez

⁷⁵³ Zob. szerzej A. Baldan, Rola i zadania Anti-Fraud Coordination Service (AFCOS), w: Instytucje i instrumenty prawne w walce z przestępczością przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej - prawo krajowe i perspektywa europejska, Materiały z Międzynarodowej Konferencji Naukowej, Warszawa 2004, s. 149 i n.

⁷⁵⁴ Sprawozdanie Realizacja zadań Pełnomocnika Rządu do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE oraz Międzyresortowego Zespołu do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE w 2018 roku, s. 6.

⁷⁵⁵ Wcześniej funkcjonujące zespoły działały na podstawie zarządzenia nr 62 Prezesa Rady Ministrów z dnia 28 lipca 2003 r. oraz zarządzenia nr 53 Prezesa Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2006 r., przy czym zarządzenia te nie były publikowane w Dzienniku Ustaw ani Monitorze Polskim, zob. Sprawozdanie Realizacja zadań Pełnomocnika Rządu do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE oraz Międzyresortowego Zespołu do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE w 2018 roku, s. 3.

⁷⁵⁶ Ibidem, s. 3. Warto zwrócić uwagę, że na oficjalnej stronie internetowej Rady Ministrów do końca listopada 2019 r. nie została zamieszczona informacja o ponownym utworzeniu Międzyresortowego Zespołu do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej, zob. <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/organy-pomocnicze/285,Organy-pomocnicze.html>, dostęp w dniu 30-11-2019 r.

Szefa KAS w dniu 8 października 2018 r.⁷⁵⁷ Nowa koncepcja zakłada przede wszystkim zwiększenie decyzyjności Zespołu oraz lepsze wykorzystanie jego potencjału. Koncepcja zakłada także większe zaangażowanie Pełnomocnika Rządu w działania chroniące interesy finansowe po stronie dochodów. Aby było możliwe zrealizowanie przyjętych założeń, koncepcja zakłada aktualizację zarówno rozporządzenia w sprawie Pełnomocnika jak i zarządzenia w sprawie Międzyresortowego Zespołu. Koncepcja zakładała rozpoczęcie prac legislacyjnych w tym zakresie w I połowie 2019 r. Według stanu prawnego na dzień 30 czerwca 2019 r. rozporządzenie nie zostało zmienione. Na oficjalnej stronie internetowej Rady Ministrów nie została także zamieszczona informacja o utworzeniu Międzyresortowego Zespołu.⁷⁵⁸

Pełnomocnik Rządu ds. zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej przedstawia Prezesowi Rady Ministrów roczne sprawozdania ze swojej działalności. Sprawozdania te nie są oficjalnie publikowane.⁷⁵⁹ Należałoby postulować, aby w trosce o transparentność działań podejmowanych przez organy władzy publicznej informacja taka była ogólnodostępna.

W ramach Międzyresortowego Zespołu, który przestał funkcjonować w dniu 14 grudnia 2018 r. (30 dni od dnia podpisania zarządzenia nr 199 Prezesa Rady Ministrów z dnia 14 listopada 2018 r.), w 2018 r. funkcjonowały grupy robocze na poziomie centralnym oraz regionalnym. Grupy robocze na poziomie centralnym to:

- Grupa robocza do spraw nieprawidłowości w funduszach UE;
- Grupa robocza do spraw zwalczania przestępczości tytoniowej.

Na poziomie regionalnym funkcjonowały natomiast:

- Świętokrzyska grupa robocza do spraw przeciwdziałania i zwalczania nieprawidłowości w zakresie wykorzystania funduszy unijnych;
- Wielkopolska grupa robocza do spraw koordynacji działań w zakresie przeciwdziałania nieprawidłowościom i przestępstwom na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej na terenie województwa wielkopolskiego;

⁷⁵⁷ Koncepcja jako dokument stanowi załącznik nr 1 do sprawozdania: Realizacja zadań Pełnomocnika Rządu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE oraz Międzyresortowego Zespołu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE w 2018 roku.

⁷⁵⁸ Informacja o ponownym utworzeniu Międzyresortowego Zespołu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej, nie była także zamieszczona do 30 listopada 2019 r., zob. <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/organy-pomocnicze/285,Organy-pomocnicze.html>, dostęp w dniu 30-11-2019 r.

⁷⁵⁹ Autor uzyskał sprawozdania Pełnomocnika za ostatnie lata w trybie uzyskania dostępu do informacji publicznej.

- Mazowiecka grupa robocza do spraw przeciwdziałania nieprawidłowościom i przestępstwom na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej;
- Warmińsko-mazurska grupa robocza do spraw przeciwdziałania nieprawidłowościom i przestępstwom na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej.

W roku 2017 na szczeblu centralnym poza wymienionymi wcześniej dwoma grupami roboczymi funkcjonowały dodatkowo:

- Grupa robocza do spraw zwalczania przemytu i podrabiania wyrobów tytoniowych;
- Grupa robocza do spraw przeciwdziałania nadużyciom finansowym w funduszach polityki spójności.

W ramach funkcjonujących grup w ostatnich latach podejmowane były liczne inicjatywy zmierzające do poprawy ochrony interesów finansowych RP i Unii Europejskiej. W szczególności można tu wskazać organizację spotkań roboczych w ramach prac grupy (szkolenia dla instytucji przeprowadzone przez UOKiK, CBA oraz Prokuraturę Krajową), co umożliwiło wymianę informacji oraz ułatwiło przekazywanie wiedzy przez Instytucje Zarządzające podległym im podmiotom poprzez organizację spotkań i konferencji w ramach poszczególnych programów operacyjnych. Jako inną formę działania można byłoby wskazać wykorzystanie materiałów przekazywanych do Instytucji Zarządzających przez instytucje zajmujące się ściganiem i wykrywaniem przestępczości, w celu opracowania procedur przeciwdziałania korupcji i nadużyć finansowych w ramach poszczególnych programów operacyjnych.⁷⁶⁰

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE bardzo istotnym zadaniem Pełnomocnika jest organizacja procesu raportowania przez Polskę nieprawidłowości zgodnie z wymogami KE.⁷⁶¹ Technicznie, za przekazywanie informacji o nieprawidłowościach odpowiedzialna jest komórka organizacyjna w

⁷⁶⁰ Sprawozdanie: Realizacja zadań Pełnomocnika Rządu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE oraz Międzyresortowego Zespołu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE w 2017 roku, s. 5.

⁷⁶¹ Zgodnie z § 2 rozporządzenia, do zadań Pełnomocnika należy „inicjowanie, koordynacja i realizacja działań mających na celu zabezpieczenie interesów finansowych Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej”, w tym „(...) gromadzenie i weryfikowanie uzyskanych dokumentów oraz innych materiałów pomocnych w zapobieganiu, wykrywaniu i zwalczaniu naruszeń interesów finansowych Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej” oraz „(...) przekazywanie do Komisji Europejskiej raportów dotyczących nieprawidłowości w wykorzystaniu funduszy UE, zgodnie z obowiązującymi przepisami”.

Ministerstwie Finansów, która zapewnia obsługę Pełnomocnika, a która jednocześnie jest właściwa w zakresie organizacji procesu przekazywania do Komisji Europejskiej informacji o nieprawidłowościach w ramach funduszy UE. Zasady i tryb przekazywania informacji o nieprawidłowościach reguluje procedura "Realizacja obowiązku informowania KE o nieprawidłowościach stwierdzonych w ramach wykorzystania funduszy UE" z lutego 2019 r. (DAS7.9060.13.2018.2.ATSC).⁷⁶² Zgodnie z procedurą, zgłoszeniu do KE podlegają nieprawidłowości (w tym podejrzenia popełnienia nadużycia finansowego oraz nadużycia finansowe), które były przedmiotem pierwszego ustalenia administracyjnego lub sądowego, w przypadku gdy wkład funduszy UE w kwocie nieprawidłowości przekracza próg 10 tys. euro. Zgłoszeniu podlegają także przypadki szczególne. Zgłoszenie do KE następuje za pośrednictwem systemów informatycznych IMS oraz platformy AFIS.⁷⁶³ Administratorem obydwu systemów jest Komisja Europejska (OLAF). OLAF, jako administrator systemu IMS, decyduje o sposobie i zakresie informowania o nieprawidłowościach oraz nadaje uprawnienia użytkownikom systemu.

Zgodnie z pkt. 3.1 procedury, odnosi się ona do obowiązku zgłaszania nieprawidłowości do KE w ramach funduszy UE do wszystkich obowiązujących dotychczas w Polsce perspektyw finansowych (2004-2006, 2007-2013 oraz 2014-2020), jak również określa zasady realizacji tego obowiązku przez właściwe instytucje krajowe. W procedurze zostały przedstawione także kluczowe pojęcia związane z procesem przekazywania informacji o nieprawidłowościach do KE, podstawy prawne przekazywania informacji. Omówione zostały także zadania realizowane przez poszczególne organy i instytucje odpowiedzialne za wykrywanie i informowanie o nieprawidłowościach oraz ustala zasady współpracy i terminy realizacji poszczególnych zadań. Jak stanowi Procedura, za zasadność, prawidłowość i kompletność zgłoszenia nieprawidłowości (czyli za daną sprawę w systemie IMS) odpowiada instytucja inicjująca, która ma wgląd do akt sprawy.

System raportowania nieprawidłowości odbywa się na trzech poziomach - Instytucje raportujące III poziomu, instytucje raportujące II poziomu oraz na pierwszym poziomie - komórka organizacyjna Ministerstwa Finansów, właściwa w zakresie

⁷⁶² Procedura nie jest ogólnodostępna. Została uzyskana przez autora w trybie dostępu do informacji publicznej.

⁷⁶³ IMS (ang. *Irregularity Management System*) jest systemem uruchomionym przez KE na platformie AFIS w celu umożliwienia państwu członkowskim wywiązywania się z obowiązku informowania o nieprawidłowościach.

organizacji procesu przekazywania do Komisji Europejskiej informacji o nieprawidłowościach w ramach funduszy UE, bezpośrednio odpowiedzialna za przekazywanie informacji o nieprawidłowościach do KE.

Zgłoszeniu w systemie IMS podlegają stwierdzone nieprawidłowości, w tym podejrzenia popełnienia nadużycia finansowego oraz nadużycia finansowe, które były przedmiotem pierwszego ustalenia administracyjnego lub sądowego, w przypadku gdy wkład funduszy UE w kwocie nieprawidłowości przekracza próg 10 tys. euro. Zgłoszeniu podlegają także przypadki szczególne niezależnie od kwoty. Zgodnie z art. 2 lit. b) Rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/1970 uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, „**pierwsze ustalenie administracyjne lub sądowe** oznacza pierwszą ocenę pisemną dokonaną przez właściwy organ administracyjny lub sądowy, stwierdzającą, na podstawie konkretnych faktów, istnienie nieprawidłowości, bez uszczerbku dla możliwości późniejszej zmiany lub cofnięcia tego twierdzenia w następstwie ustaleń dokonanych w trakcie postępowania administracyjnego lub sądowego”. W tym kontekście pierwszym ustaleniem administracyjnym lub sądowym mogą być m.in.:

- wyniki kontroli lub inne dokument kończące kontrolę lub audyt;
- decyzja o odmowie refundacji wydatków;
- decyzja o odmowie rozliczenia wydatków w ramach wypłaconej zaliczki;
- decyzja o rozwiązaniu umowy o dofinansowanie;
- decyzja o zwrocie nienależnie wypłaconego dofinansowania;
- raport końcowy instytucji UE (np. KE, OLAF) z kontroli, misji lub dochodzenia administracyjnego;
- postanowienie o wszczęciu postępowania przez organy ścigania.

Nieprawidłowości i nadużycia zgłaszane w systemie IMS są następnie publikowane w sprawozdaniach KE dla Parlamentu Europejskiego i Rady o ochronie interesów finansowych UE. Warto w tym miejscu zauważyć, iż Pełnomocnik Rządu ogranicza się do przekazania informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach do KE, nie podejmując przy tym próby opracowania tych danych.⁷⁶⁴ Wydaje się, że praktyka ta powinna być zmieniona, zwłaszcza w kontekście planowanej zmiany rozporządzenia powołującego Pełnomocnika Rządu. Samo zgłaszanie nieprawidłowości i nadużyć do

⁷⁶⁴ Autor uzyskał informację z Departamentu DAS, iż Pełnomocnik nie dysponuje sprawozdaniem czy analizami odnoszącymi się do stwierdzonych nadużyć i nieprawidłowości.

KE wydaje się być niewystarczające w celu zapewnienia ochrony interesów finansowych. Inicjowanie a następnie koordynacja działań podejmowanych w celu ochrony interesów finansowych RP i UE powinno następować w oparciu o analizę danych o stwierdzanych nieprawidłowościach i nadużyciach. Bez przeprowadzenia rzetelnej analizy danych, podejmowane działania mogą okazać się w wielu przypadkach nietrafione i nieskuteczne. Mając na względzie wagę problemu, jakim jest zapewnienie skutecznej ochrony interesów finansowych zarówno RP jak i Unii, rola Pełnomocnika Rządu nie może ograniczać się jedynie do funkcji przekaźnika danych o stwierdzonych nieprawidłowościach. Analiza posiadanych danych może natomiast przyczynić się do uzyskania wymiernych korzyści finansowych zarówno dla budżetu krajowego jak i unijnego.

Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego (ABW) została utworzona w 2002 r. ustawą z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu⁷⁶⁵ (zwaną dalej "ustawą o ABW"). ABW jest służbą specjalną powołaną do ochrony bezpieczeństwa wewnętrznego państwa oraz jego porządku konstytucyjnego.

ABW w ramach swojej działalności realizuje działania analityczno-informacyjne, operacyjno-rozpoznawcze i procesowe, uczestniczy także w procedurach opiniodawczych oraz prowadzi czynności w ramach systemu ochrony informacji niejawnych. Zgodnie z art. 18 ustawy o ABW informacje, które mogą mieć istotne znaczenie dla bezpieczeństwa państwa są przekazywane przez Szefa ABW Prezydentowi RP oraz Prezesowi Rady Ministrów.

Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej istotne są jej uprawnienia związane z rozpoznawaniem i zwalczaniem przestępstw ekonomicznych, rozpoznawaniem struktur, przedsięwzięć i metod działania przestępczości zorganizowanej oraz zwalczaniem korupcji (art. 5 ust. 1 ustawy). Jak stanowi art. 5 ustawy o ABW zwalczanie korupcji odbywa się w szczególności poprzez monitorowanie realizowanych zamówień publicznych, przekazywanie odbiorcom określonym w przepisach prawa informacji na temat zagrożeń przetargów, oraz prowadzenie działań zapobiegających korupcji.

Jako istotne działanie związane w szczególności z prewencją antykorupcyjną należałoby uznać wydawany przez ABW periodyk "Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego" dostępny na oficjalnej witrynie internetowej Agencji

⁷⁶⁵ tj. Dz. U. z 2018 r. poz. 2387 ze zm.

(www.abw.gov.pl). Publikowane w nim artykuły i opracowania oparte są na informacjach jawnych Agencji - odnoszą się do jej bieżącej działalności jak również stanowią istotne źródło informacji związanych z walką z korupcją oraz innymi przestępstwami godzącymi w interesy Polski jak interesy finansowe UE.

Z uwagi na specyfikę działań ABW duża część informacji operacyjnych Agencji jest niejawną. Mając na względzie bezpieczeństwo państwa jak również powodzenie prowadzonych działań operacyjnych, rozwiązanie takie co do zasady uznać należy za prawidłowe. Wydaje się jednak, że w celu zachowania transparentności działań podejmowanych przez Agencję wskazanym byłoby publikowanie rocznych sprawozdań z jej działalności. Praktyka taka miała miejsce w latach 2009-2014, a sprawozdania zamieszczane były na oficjalnej stronie Agencji (www.abw.gov.pl). Obecnie Agencja nie publikuje tego typu sprawozdań, a z jej strony internetowej zostały usunięte raporty z ubiegłych lat.⁷⁶⁶ Sytuacja ta jest także o tyle niezrozumiała, iż ABW ma w ostatnich latach duży udział w wykrywaniu poważnych przestępstw popełnianych na szkodę RP jak również nadużyć na szkodę interesów finansowych UE. Jak podaje S. Żaryn, Rzecznik Prasowy Ministra Koordynatora Służb Specjalnych, w latach 2016-2017 ABW skutecznie zwalczała nieprawidłowości związane z VAT. W szczególności w 2016 r. ABW prowadziła 144 postępowania przygotowawcze dotyczące przestępstw podatkowych (w tym dotyczących wyłudzeń VAT i nieopłaconych należności celnych), w których to postępowaniach zatrzymane zostały 122 osoby, a ponad 270 osobom postawiono zarzuty. Postępowania prowadzone przez ABW związane z samym tylko podatkiem VAT dotyczyły przestępstw na sumę ponad 3,3 mld złotych (we wszystkich przestępstwach gospodarczych w ramach których postępowanie prowadziła ABW suma ta wyniosła ponad 7 mld złotych).⁷⁶⁷ W roku 2017 ABW kontynuowała działania rozpoczęte w poprzednich latach. W związku z działaniami podjętymi w 2017 r. przez Agencję 625 osób usłyszało zarzuty, zaś 308 osób zostało zatrzymanych (262 osoby zatrzymała ABW, pozostałe osoby zatrzymały inne służby na rzecz ABW)⁷⁶⁸. W sumie w latach 2016-2017 działania ABW dotyczyły przestępstw, które mogły wyrządzić straty w Skarbie Państwa na sumę łączną ponad 13 mld złotych. Straty te naruszałyby

⁷⁶⁶ Zob. wywiad z byłym szefem Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego K. Bondarykiem, Tygodnik Polityka z 9 grudnia 2018 r., <https://www.polityka.pl/tygodnikpolityka/kraj/1774718,2,sluzby-w-sluzbie-partii.read>, dostęp w dniu 23-11-2019 r.

⁷⁶⁷ Zob. dane publikowane przez S. Żaryna na jego blogu: <https://www.salon24.pl/u/stanislaw-zaryn/839050,imponujace-dokonania-abw-w-2017-roku-zajmowala-sie-szkoda-skarbu-panstwa-na-kwote-ponad-6-mld-zlotych>, dostęp w dniu 23-11-2019 r.

⁷⁶⁸ Ibidem.

także w dużej mierze interesy finansowe Unii. Działania podejmowane przez ABW przynoszą wymierne efekty w zakresie ochrony interesów finansowych zarówno UE jak i Polski, należy jednak postulować, aby dane statystyczne dotyczące działań ABW publikowane były w oficjalnych dokumentach, a nie stanowiły jedynie informacji prasowych przekazywanych przez Rzecznika Prasowego.

Centralne Biuro Antykorupcyjne (CBA) jest kolejną instytucją, która nie jest wprost odpowiedzialna za ochronę interesów finansowych UE, jednak poprzez podejmowane działania w znaczący sposób przyczynia się do zapewnienia tej ochrony. Podstawy prawne funkcjonowania CBA określone zostały w ustawie z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym⁷⁶⁹ (zwana dalej "ustawą o CBA"). Jak stanowi art. 1 ustawy, CBA jest służbą specjalną do spraw zwalczania korupcji w życiu publicznym i gospodarczym, w szczególności w instytucjach państwowych i samorządowych, a także do zwalczania działalności godzącej w interesy ekonomiczne państwa.

Głównym celem CBA jest zwalczanie korupcji na styku działania sektora publicznego i prywatnego. W szczególności CBA powołane jest do rozpoznawania, zapobiegania i wykrywania przestępstw, ściganie ich sprawców oraz prowadzenia działań kontrolnych, w tym ujawniania i przeciwdziałania przypadkom nieprzestrzegania przepisów o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne, nieprzestrzegania procedur podejmowania i realizacji decyzji w przedmiocie: udzielania zamówień publicznych, rozporządzania mieniem jednostek sektora finansów publicznych oraz jednostek otrzymujących środki publiczne. CBA prowadzi także działania analityczne oraz prewencyjne.

Zapobieganie, wykrywanie i zwalczanie przez CBA przypadków korupcji jest działaniem bezpośrednio przekładającym się na ochronę interesów finansowych UE, podobnie jak wykrywanie nieprawidłowości w zakresie zamówień publicznych czy też nieprawidłowości w wydatkowaniu środków publicznych, w tym środków pochodzących z budżetu UE.

Ustawa o CBA w art. 12 zobowiązuje szefa CBA do składania corocznych sprawozdań z działalności Biura za poprzedni rok kalendarzowy. Sprawozdania te publikowane są przez CBA na oficjalnym portalu internetowym Biura (www.cba.gov.pl). W ostatnich latach działania podejmowane przez CBA dotyczyły w

⁷⁶⁹ t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1921 ze zm.

szczegółności zwalczania przestępczości związanej z wyłudzeniami VAT oraz środków z funduszy unijnych.⁷⁷⁰ CBA było także wiodącym podmiotem zaangażowanym w opracowywanie Rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata 2018-2020.⁷⁷¹

Analiza publikowanych przez CBA informacji rocznych o wynikach działalności pozwala na stwierdzenie, że duża część realizowanych zadań ma bezpośredni związek z ochroną interesów finansowych UE. W informacji za 2018 r. śledztwa w sprawie wyłudzeń skarbowych oraz śledztwa w sprawie wyłudzeń środków unijnych zostały omówione w osobnych podrozdziałach.⁷⁷²

Odnosnie śledztw związanych z przestępstwami skarbowymi należy stwierdzić, iż dotyczyły one głównie nieprawidłowości związanych z VAT - wprowadzaniem do obrotu faktur dokumentujących fikcyjne czynności oraz wynikającymi z tego próbami wyłudzeń podatku VAT. Śledztwa CBA związane z nieprawidłowościami skarbowymi dotyczyły także zorganizowanych grup przestępczych, tzw. "znikających podatników" czy też nielegalnego wprowadzenia do obrotu paliw płynnych nieznanego pochodzenia.

Śledztwa dotyczące wyłudzeń środków unijnych były w dużej mierze związane z zawyżaniem faktycznie ponoszonych wydatków poprzez wprowadzenie do obrotu nierzetelnych faktur, co z kolei skutkowało próbami uzyskania wyższego od należnego dofinansowania projektów ze środków unijnych. Stwierdzane wyłudzenia i próby wyłudzeń dotyczyły różnych obszarów - płatności obszarowych i środowiskowych, dofinansowań z PARP czy też uzyskiwania dotacji w zamian za łapówki.⁷⁷³

Działania podejmowane przez CBA doprowadziły do wykrycia przestępstw i postawienia zarzutów podejrzanym (w roku 2018 prowadzonych było 37 postępowań przygotowawczych dotyczących wyłudzeń skarbowych oraz 36 postępowań dotyczących wyłudzeń środków unijnych). CBA w roku 2018 wszczęło 189 postępowań przygotowawczych, 173 postępowania zostały zakończone, łącznie w ciągu 2018 r. prowadzonych było 567 postępowań. We wszystkich prowadzonych w 2018 r. postępowaniach (w tym dotyczących wyłudzeń skarbowych oraz wyłudzeń środków

⁷⁷⁰ Zob.: Informacja o wynikach działalności Centralnego Biura Antykorupcyjnego w 2018 r. s. 4, Informacja o wynikach działalności Centralnego Biura Antykorupcyjnego w 2017 r., s. 5.

⁷⁷¹ Uchwała nr 207 Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata 2018–2020, MP z 2018 r. poz. 12. Poprzedni program przeciwdziałania korupcji wprowadzony był uchwałą nr 37 Rady Ministrów z dnia 1 kwietnia 2014 r. w sprawie Rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata 2014–2019, MP z 2014 r. poz. 229.

⁷⁷² Informacja o wynikach działalności Centralnego Biura Antykorupcyjnego w 2018 r. s. 10-13. Poza wspomnianymi rodzajami śledztw w informacji omówione zostały m.in. śledztwa prowadzone w sprawach nieprawidłowości związanych z reperytywizacją nieruchomości, nieprawidłowości w spółce GetBack S.A., Polskiej Grypie Zbrojeniowej czy śledztwa prowadzonego w KNF.

⁷⁷³ Informacja o wynikach działalności Centralnego Biura Antykorupcyjnego w 2018 r. s. 12-13.

unijnych) przedstawiono zarzuty 721 podejrzanych, a 73 postępowania przygotowawcze zakończyły się wniesieniem aktu oskarżenia.⁷⁷⁴ Warto zauważyć, iż CBA w trakcie 2018 r. w ramach prowadzonych postępowań stwierdziła szkody w mieniu Skarbu Państwa w wysokości ponad 1,6 mld złotych ale równocześnie zabezpieczyła mienie o wartości ponad 448 mln złotych.⁷⁷⁵ Działania dochodzeniowo-śledcze prowadzone przez CBA w dużym stopniu przyczyniają się do ochrony interesów finansowych UE.

Analizując rolę CBA w ochronie interesów finansowych UE należy podkreślić zaangażowanie Agencji w przygotowanie Rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata 2018-2020 (zwany dalej "RPPK 2018-2020"). Przygotowanie przez CBA założeń do zmiany Rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata 2014-2019 wpisuje się w realizowaną przez CBA działalność prewencyjno-edukacyjną.

W RPPK na lata 2018–2020 jako cel główny wskazane zostały podniesienie świadomości społecznej w zakresie przeciwdziałania zachowaniom korupcyjnym jak również realne ograniczenie przestępczości korupcyjnej w Polsce.

Jak zapisano w RPPK na lata 2018–2020, ma on podobnie jak wcześniejsze programy rządowe "stanowić podstawowe narzędzie umożliwiające państwu prowadzenie skutecznej polityki antykorupcyjnej". Jako cele szczegółowe Programu, w rozdziale 3.1 wymienione zostały:

- wzmocnienie działań prewencyjnych i edukacyjnych, w ramach których główny nacisk ma być położony na wzmocnienie jawności i przejrzystości życia publicznego oraz wdrożenie edukacji antykorupcyjnej do programów kształcenia i doskonalenia funkcjonariuszy publicznych. Za istotny element tych działań uznano także kształtowanie świadomości społecznej przez edukację antykorupcyjną,
- doskonalenie mechanizmów monitorowania zagrożeń korupcyjnych oraz monitorowanie regulacji prawnych w zakresie przeciwdziałania przestępczości korupcyjnej. W szczególności program przewiduje wzmocnienie przejrzystości i obiektywności procesu udzielania zamówień publicznych,
- zintensyfikowanie współdziałania i koordynacji działań pomiędzy organami ścigania. Jak podkreślono w Programie, ograniczenie przestępczości korupcyjnej

⁷⁷⁴ Informacja o wynikach działalności Centralnego Biura Antykorupcyjnego w 2018 r., s. 8.

⁷⁷⁵ Ibidem.

wymaga spójnych i systematycznie wdrażanych rozwiązań dotyczących współdziałania oraz koordynacji organów ścigania w zakresie zwalczania korupcji. Jako istotny element tego procesu uznano wzmocnienie efektywności współpracy międzynarodowej oraz wymianę doświadczeń z innymi państwami.

Analizując cele szczegółowe RPPK na lata 2018-2020 warto zwrócić uwagę na ostatni z wymienionych. W kontekście ochrony interesów finansowych UE współpraca pomiędzy organami zaangażowanymi w ochronę jest kluczowa nie tylko w zakresie korupcji. Biorąc pod uwagę ilość instytucji zaangażowanych w ochronę współpraca międzynarodowa oraz koordynacja podejmowanych działań są niezbędne. W przypadku Polski ma to także dodatkowy wymiar z uwagi na nieprzystąpienie do tworzenia Prokuratury Europejskiej. Ta sytuacja wymaga wzmożonej współpracy na szczeblu międzynarodowym, stąd pozytywnie ocenić należy deklarację zawartą w RPPK na lata 2018-2020.

Kolejnymi instytucjami w polskim systemie prawnym zaangażowanymi w ochronę interesów finansowych UE są Policja i prokuratura. Zadania i kompetencje Policji określa ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji⁷⁷⁶, funkcjonowanie prokuratury reguluje natomiast ustawa z dnia 28 stycznia 2016 r. Prawo o prokuraturze⁷⁷⁷. Policja i prokuratura są organami odpowiedzialnymi za ściganie przestępstw, w tym przestępstw o charakterze ekonomicznym oraz godzących w interesy finansowe UE.

Warto zwrócić uwagę, iż w strukturze organizacyjnej Policji funkcjonuje Centralne Biuro Śledcze Policji, (zwane dalej „CBŚP”), będące jednostką organizacyjną Policji służby śledczej realizującą na obszarze całego kraju zadania w zakresie rozpoznawania, zapobiegania i zwalczania przestępczości zorganizowanej (art. 5a ustawy o Policji). Policja w ramach ścigania przestępstw skierowanych przeciwko interesom finansowym Unii współpracuje ściśle z OLAF. W ramach zarządzanego przez OLAF Programu Hercules III podejmowane są liczne inicjatywy zmierzające do poprawy funkcjonowania Policji oraz ułatwiającej wymianę doświadczeń. Jako przykłady można tu podać projekty: „Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – wspólne zobowiązania i wyzwania” (The financial interests of the EU – common

⁷⁷⁶ t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 161 ze zm.

⁷⁷⁷ t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 740.

obligations and challenges) realizowany przez Szkołę Policji w Katowicach,⁷⁷⁸ projekt pt. „Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej poprzez współdziałanie służb, zdobycie i wymianę praktycznych umiejętności zwalczania przestępczości tytoniowej i na szkodę Unii Europejskiej” realizowany przez Komendę Wojewódzką Policji w Olsztynie,⁷⁷⁹ czy też projekt „Wzmocnienie efektywności zwalczania przestępstw korupcyjnych popełnianych na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej” koordynowany przez Komendę Wojewódzką Policji w Lublinie,⁷⁸⁰ w ramach których odbywały się m.in. międzynarodowe konferencje umożliwiające wymianę doświadczeń w zakresie zwalczania przestępstw na szkodę Unii Europejskiej.

Centralne Biuro Śledcze Policji regularnie publikuje raporty ze swojej działalności. Ich analiza pozwala stwierdzić, że w obszarze zwalczanie grup przestępczych o charakterze ekonomicznym czynności podejmowane przez CBŚP nakierowane były przede wszystkim na zwalczanie przestępczości w zakresie wyłudzeń podatku VAT, zwalczanie przestępczości w zakresie wzrostu produkcji i przemytu papierosów oraz zabezpieczenie mienia z nielegalnych dochodów zgromadzonych przez przestępców.⁷⁸¹ Położenie szczególnego nacisku w podejmowanych przez Policję działaniach na zwalczanie przestępstw związanych z VAT przekłada się bezpośrednio na ochronę interesów finansowych Unii.

Kolejnym organem zaangażowanym w ochronę interesów finansowych UE jest **Prezes Urzędu Zamówień Publicznych**, który zgodnie z art. 152 ust 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych⁷⁸² jest centralnym organem administracji rządowej właściwym w sprawach zamówień publicznych. Obsługę Prezesa zapewnia Urząd Zamówień Publicznych (UZP). Urząd Zamówień Publicznych bierze czynny udział w przeciwdziałaniu i zwalczaniu przestępstw związanych z udzielaniem zamówień publicznych. Prezes UZP dba o przejrzystość procesu udzielania

⁷⁷⁸ Zob. oficjalna strona internetowa Policji opolskiej, <http://www.opolska.policja.gov.pl/op/kwp-opole/fundusze-unijne/zrealizowane-projekty/hercules/8852,PROJEKT-PT-OCHRONA-INTERESOW-FINANSOWYCH-UNII-EUROPEJSKIEJ-WSPOLNE-ZOBOWIAZANIA-.html>, dostęp w dniu: 21-09-2019 r.

⁷⁷⁹ Oficjalna strona internetowa policji: <http://www.policja.pl/pol/aktualnosci/143054,Ochrona-interesow-finansowych-Unii-Europejskiej-poprzez-wspoldzialanie-sluzbquot.html>, dostęp w dniu 21-09-2019 r.

⁷⁸⁰ Strona internetowa Komendy Wojewódzkiej Policji w Lublinie, <http://lubelska.policja.gov.pl/lub/lubelska-policja-1/wydzialy/wydzial-prezydzialny/linki/72700,Seminarium-w-ramach-projektu-Wzmocnienie-efektywnosci-zwalczania-przestepstw-kor.html?sid=7490bce90489d642afe45348d288ed2e> dostęp w dniu 21-09-2019 r.

⁷⁸¹ Zob. Sprawozdanie z działalności Centralnego Biura Śledczego Policji za 2017 rok, s. 6; Sprawozdanie z działalności Centralnego Biura Śledczego Policji za 2018 rok, s. 6, <http://www.cbsp.policja.pl/cbs/do-pobrania/raporty-z-dzialalnosci/9890,Raporty-z-dzialalnosci.html>, dostęp w dniu 15-08-2019 r.

⁷⁸² Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 1843.

zamówień publicznych, a zgodnie z art. 154 ustawy jego działalność polega przede wszystkim na realizacji przedsięwzięć w zakresie:

- przygotowywania projektów aktów prawnych dotyczących zamówień publicznych oraz opiniowania projektów aktów prawnych w ramach uzgodnień międzyresortowych;
- wykonywania uprawnień kontrolnych Prezesa UZP;
- analizy funkcjonowania systemu zamówień publicznych w Polsce;
- upowszechniania wiedzy z zakresu zamówień publicznych poprzez szkolenia, opracowywanie programów szkoleniowych oraz działalność wydawniczą (w tym m.in. wydawanie w formie elektronicznej Biuletynu Zamówień Publicznych, w którym zamieszczane są przewidziane ustawą ogłoszenia);
- prowadzenia współpracy międzynarodowej w zakresie zamówień publicznych.⁷⁸³

Działalność Prezesa UZP jest bardzo istotna z punktu widzenia ochrony interesów finansowych UE zwłaszcza jeśli weźmie się pod uwagę wartość udzielanych rocznie zamówień publicznych. W roku 2018 zgodnie z danymi przekazanymi w sprawozdaniach do Prezesa UZP udzielonych zostało 143 881 zamówień (więcej niż w 2017 r. – 139 133) na łączną wartość ponad 202 mld zł (więcej niż w 2017 r. – 163,2 mld zł), co stanowi ok. 9,55% produktu krajowego brutto (PKB) w roku 2018⁷⁸⁴. W roku 2018 UZP przeprowadził blisko 300 kontroli postępowań o zamówienia publiczne. W 59% kontroli uprzednich obligatoryjnych zamówień współfinansowanych ze środków UE nie stwierdzono naruszeń przepisów ustawy. Jest to wynik lepszy niż w roku 2017, kiedy to nie stwierdzono przypadków naruszeń jedynie w 46% przeprowadzonych postępowań kontrolnych.⁷⁸⁵

Prezes UZP odgrywa istotną rolę w Rządowym Programie Przeciwdziałania Korupcji na lata 2018-2020 (zwanym dalej RPPK). Walka z korupcją jest natomiast jednym z istotnych elementów ochrony interesów finansowych UE. W RPPK jako jedno z zadań określone zostało "wzmocnienie przejrzystości i obiektywności procesu

⁷⁸³ Zob. także oficjalna strona internetowa Urzędu Zamówień Publicznych, <https://www.uzp.gov.pl/urząd-zamowien-publicznych/zadania>, dostęp 30-11-2019 r.

⁷⁸⁴ Sprawozdanie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych o funkcjonowaniu systemu zamówień publicznych w 2018 r., s. 9, https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0020/41555/Sprawozdanie-UZP-za-2018.pdf, dostęp w dniu 30-11-2019 r.

⁷⁸⁵ Ibidem s. 9.

udzielania zamówień publicznych" (zadanie 3). W ramach wykonywania tego zadania UZP m.in. uwzględniał w swoich sprawozdaniach ujawniane przez Urząd nieprawidłowości mogące mieć podłoże korupcyjne oraz mechanizmy prowadzące do ich powstania. Jako inne priorytetowe działania w obrębie zadania określone zostały:

- wdrażanie centralnego systemu informatycznego umożliwiającego publiczny dostęp do informacji o prowadzonych postępowaniach o udzielenie zamówień publicznych,
- wypracowanie mechanizmów umożliwiających identyfikowanie nieprawidłowości w zamówieniach wyłączonych ze stosowania ustawy z dnia 29 stycznia 2004r. – Prawo zamówień publicznych, w zakresie nieobjętym art. 4 pkt 5 oraz art. 4 pkt 8 ustawy,
- przygotowanie i wdrożenie przepisów umożliwiających pociągnięcie do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w przypadku udzielania zamówień publicznych wyłączonych spod przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych.

Warto zwrócić uwagę, iż Prezes UZP w realizacji poszczególnych działań w ramach zadania 3 określony został w RPPK jako organ wiodący. Jako organy współpracujące określone zostały Szef CBA, Prezes Krajowej Izby Odwoławczej, Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Przewodniczący Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. RPPK nakłada przy tym na Prezesa UZP obowiązek badania w trakcie prowadzonych kontroli aspektów korupcyjnych jak również zamieszczenia w sprawozdaniach informacji o ujawnionych nieprawidłowościach. W roku 2018 Prezes UZP w 23 sprawach przekazał informację do CBA o zachodzącym prawdopodobieństwie popełnienia przestępstwa o charakterze korupcyjnym. UZP badał także sprawy przekazane mu do analizy na podstawie art. 165 ust. 1 ustawy Pzp przez CBA (19 spraw), Policję (8 spraw) i Prokuraturę (3 sprawy).⁷⁸⁶ Urząd zamieszcza informacje o wynikach kontroli na swojej oficjalnej stronie internetowej.⁷⁸⁷

Jako przykłady dobrych praktyk realizowanych przez UZP w zakresie ochrony interesów finansowych UE podać można liczne działania edukacyjne podejmowane

⁷⁸⁶ Urząd Zamówień Publicznych Sprawozdanie o funkcjonowaniu systemu zamówień publicznych w 2018 r., s. 112.

⁷⁸⁷ Zob. <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy>.

przez Urząd, w tym m.in. wydany w 2018 r. poradnik dla pracowników i kierowników zamawiającego pt. „Świadomość ryzyka korupcji i zmowy przetargowej w zamówieniach publicznych” czy organizowane konferencje odnoszące się do problematyki korupcji. Szczegółowe informacje o działaniach podejmowanych przez Prezesa UZP publikowane są regularnie na oficjalnej stronie internetowej Urzędu, przy czym jakość i szczegółowość publikowanych tam sprawozdań czy źródeł wiedzy należy ocenić bardzo wysoko, jako przydatny materiał przyczyniający się do prewencji przed działaniami korupcyjnymi. Z punktu widzenia tematu niniejszej rozprawy należy to ocenić jako bardzo istotny wkład w ochronę interesów finansowych UE.

Analizując inne instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych Unii Europejskiej koniecznym jest zwrócenie uwagi na istotną rolę **sądów powszechnych i administracyjnych**.

Konstytucja RP w art. 175 stanowi, iż wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. Sądy powszechne sprawują wymiar sprawiedliwości we wszystkich sprawach, z wyjątkiem spraw ustawowo zastrzeżonych dla właściwości innych sądów (art. 177). Art. 184 Konstytucji powierza natomiast Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu oraz innym sądom administracyjnym kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje także orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej. Warto zwrócić uwagę, iż rolą sądów, zarówno powszechnych jak i administracyjnych, nie jest ochrona interesów finansowych UE. Kontrola działalności administracji publicznej realizowana przez sądy administracyjne ma na celu przestrzeganie zgodności wydawanych decyzji administracyjnych z obowiązującym prawem. Działalność organów administracji publicznej w wielu aspektach ma ścisły związek z zarządzaniem środkami publicznymi, w tym także środkami pochodzącymi z budżetu UE, stąd także kontrola działalności tych organów realizowana przez sądy administracyjne jest związana z ochroną interesów Unii Europejskiej. Orzeczenia sądowe istotne z punktu widzenia analizowanych zagadnień były powoływane we wcześniejszych częściach pracy, w tym miejscu natomiast analizie poddane zostaną inne wybrane orzeczenia istotne w kontekście prowadzonych rozważań.

Wskazaniem wydaje się przytoczenie w tym miejscu orzeczeń NSA wydanych 2019 r. W wyroku z dnia 5 września 2019 r., NSA podkreśla, iż sądy polskie jako sądy

unijne są m.in. zobowiązane do prounijnej wykładni prawa realizującej efekt uzupełniający w relacji do bezpośredniej skuteczności norm prawa unijnego oraz do pozostającej z nią w bezpośrednim związku funkcji oceny zgodności norm prawa krajowego z normami prawa unijnego. Jej realizacja, w zależności od rezultatu tejże oceny, może, lecz nie musi skutkować stosowaniem normy prawa unijnego.⁷⁸⁸ Odnosząc się do tego wyroku należy zwrócić uwagę, iż do stosowania prounijnej (a wcześniej "prowspółnotowej") wykładni prawa sądy polskie zobowiązane były od momentu wstąpienia Polski do Unii Europejskiej.⁷⁸⁹ Wykładnia prounijna była nazywana w doktrynie różnymi określeniami, jak "wykładania prawa krajowego zgodnie z prawem wspólnotowym",⁷⁹⁰ czy "wykładnią w zgodzie z prawem wspólnotowym".⁷⁹¹ Wykładania prounijna zakłada, że w procesie stosowania prawa polskiego normom krajowym zostanie przypisany taki sens, przy którym będą one zgodne z regulacjami prawa unijnego.⁷⁹²

W orzeczeniu z 21 maja 2019 r. NSA podkreślił natomiast zasadę pierwszeństwa prawa unijnego, z której wynikają szczególne obowiązki nałożone na sądy krajowe oraz organy państwowe w zakresie zapewnienia skuteczności i pierwszeństwa prawa unijnego. W orzeczeniu podkreślono, iż na sądach spoczywa obowiązek kontroli działań administracji publicznej w sposób umożliwiający wyeliminowanie rozstrzygnięć niezgodnych z prawem unijnym. Z obowiązkiem tym korelują podejmowane przez polskiego ustawodawcę działania legislacyjne, które wprost wskazują na nakaz uwzględniania prawa unijnego przy podejmowaniu rozstrzygnięć przez organy administracyjne. Jak wskazuje NSA, realizacja tego obowiązku zakłada, co do zasady, podjęcie wszelkich dostępnych w prawie krajowym środków

⁷⁸⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2019 r. II GSK 1559/17.

⁷⁸⁹ Zob. E. Łętowska, Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje, "Państwo i Prawo" 2005, Nr 4, s. 3-9.

⁷⁹⁰ S. Biernat, Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem Wspólnot Europejskich, w: C. Mik (red.), Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych, Toruń 1998, s. 123; C. Mik, Wykładnia zgodna prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej, w: S. Wronkowska (red.), Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej, Kraków 2005, s. 113.

⁷⁹¹ R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 100.

⁷⁹² J.Kiszka, Wykładnia prowspółnotowa jako element interakcji prawa krajowego ze wspólnotowym i jej obecność w procesie sądowego stosowania polskich regulacji podatków pośrednich, w: H. Litwińczuk (red.), Prawo Europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 2010, s. 334; W. Modzelewski, Rola wykładni w procesie stanowienia harmonizowanego prawa podatkowego - zarys problemu, H. Litwińczuk (red.), op. cit., s. 327-331. O granicach prounijnej wykładni prawa zob. K. Lasiński-Sulecki, Granice prounijnej wykładni prawa podatkowego, H. Litwińczuk (red.), op. cit., s. 356-370.

procesowych, w celu zapewnienia zgodności podejmowanego rozstrzygnięcia z prawem unijnym.⁷⁹³

Jak zostało przedstawione we wcześniejszych częściach rozprawy, ochrona interesów finansowych UE realizowane jest na wielu płaszczyznach - związana jest zarówno z dochodami (w szczególności dochodami z tytułu podatku VAT czy należnościami celnymi) jak i z wydatkami, w tym z zamówieniami publicznymi czy wydatkami środków pochodzących z funduszy strukturalnych. Dodatkowo zwrócić należy uwagę, że naruszeniem interesów UE jest korupcja czy pranie pieniędzy. Wszystkie te obszary podlegają kontroli sądów administracyjnych lub też stanowią przestępstwa karne, podlegające ściganiu przez organy ścigania oraz orzecznictwu sądów powszechnych.

Z uwagi na zakres niniejszego opracowania orzecznictwo sądów nie będzie podlegało szczegółowej analizie, wydaje się jednak wskazanym przytoczenie istotnych dla analizowanego obszaru orzeczeń.

Dużą część analizowanych przez sądy administracyjne spraw stanowią sprawy związane z podatkiem VAT.⁷⁹⁴ W kontekście niniejszej rozprawy najistotniejsze wydają się orzeczenia związane z procederem "karuzel podatkowych", w wyniku których dochodzi do uszczuplenia dochodów państwa, a co za tym idzie - naruszenia interesów finansowych UE. Wśród orzeczeń sądów odnoszących się do kwestii związanych z podatkiem VAT wiele rozstrzygnięć potwierdzało ustalenia organów podatkowych utrzymując w mocy decyzje lub orzeczenia wydane w pierwszej instancji.⁷⁹⁵ Analizując zebrany materiał dowodowy Sądy wydawały także orzeczenia o odmiennej treści niż orzeczenia wydane w pierwszej instancji, lub też kierowały sprawy do ponownego

⁷⁹³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 maja 2019 r., I GSK 1973/18, , <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2643DE5040>, dostęp 3-11-2019 r.

⁷⁹⁴ Zob. P.J. Lewkowicz, Orzecznictwo sądowe w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, E. Ruśkowski (red.) Przewodnik po orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych, Warszawa 1999, s. 69-101. Na temat harmonizacji polskiego systemu podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług zob. C. Kosikowski, Prawo Unii Europejskiej w systemie polskiego prawa finansowego, Białystok 2010, s. 193-196.

⁷⁹⁵ Zob. np. wyrok WSA w Krakowie: I SA/Kr 53/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2643DE5040>, dostęp 3-11-2019 r., Wyrok WSA w Lublinie I SA/Lu 117/19 <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1C0468C4CA>.

Wyrok WSA w Bydgoszczy I SA/Bd 213/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B083A1E89C>,
Wyrok NSA I FSK 372/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/47DF39BBD8>, dostęp w dniu 3-11-2019,
Wyrok NSA I FSK 370/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A085739977>, dostęp w dniu 3-11-2019,
Wyrok NSA I FSK 29/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8CA4F7B3A4>, dostęp w dniu 3-11-2019,
Wyrok NSA I FSK 438/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/380D5DA571>, dostęp w dniu 3-11-2019,

rozpoznania.⁷⁹⁶ Wartym przytoczenia w tym kontekście jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2019 r., w którym Sąd uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora IAS oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego.⁷⁹⁷ Skarżąca spółka prowadziła hurtową sprzedaż odzieży i obuwia. Przeprowadzona kontrola ustaliła, iż spółka nabywała towary m.in. od spółek, które nie prowadziły rzeczywistej działalności gospodarczej, a jedynie taką działalność pozorowały, w celu wystawiania tzw. "pustych faktur" generujących u odbiorców podatek naliczony. W świetle powyższego Naczelnik Urzędu Skarbowego uznał, że Spółce nie przysługuje prawo do odliczenia podatku od towarów i usług wynikającego z faktur wystawionych przez te podmioty. W ocenie Naczelnika US faktury te nie potwierdzały rzeczywistej sprzedaży towarów, dokumentowały natomiast czynności, które faktycznie nie zostały dokonane pomiędzy stronami wskazanymi jako sprzedawca i nabywca. Wobec powyższego Naczelnik US stwierdził, iż skoro Spółka nie nabyła towarów i usług, to nie mogła też nimi rozporządzać jako właściciel, a tym samym nie mogła także dokonać czynności ich dostawy, w związku z tym nie mogła odliczyć kosztów wynikających z faktur, powinna natomiast odprowadzić podatek VAT wynikający z faktur wystawionych nabywcy towarów. Naczelnik Urzędu Skarbowego określił w związku z tym nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym oraz kwotę podatku, podlegającą wpłacie. Decyzja Naczelnika US została podtrzymana przez Dyrektora IAS. W ocenie Sądu skarga na te decyzje zasługiwała na uwzględnienie, wobec czego decyzje zostały uchylone. Sąd zwrócił uwagę, że o ile zgromadzony w sprawie materiał dowodowy mógł stanowić podstawę do zakwestionowania spornych faktur pod względem podmiotowym, o tyle nie dawał on podstaw do zakwestionowania samego obrotu towarowego (nie wykluczono sytuacji, że w zaistniałej okolicznościach miało miejsce firmanctwo, tj., sytuacja, w której towary wskazane w zakwestionowanych fakturach zostały dostarczone przez podmioty ukrywające swoje dane pod firmą wystawców zakwestionowanych faktur). Sąd zwrócił uwagę, iż organy zupełnie pominęły ustalenia w zakresie czynności sprawdzających przeprowadzonych u jedyne nabywcy towarów od Skarżącej w spornym okresie, podczas których nabywca

⁷⁹⁶ Zob. np. wyrok WSA w Bydgoszczy I SA/Bd 54/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F72CD8FDD3>, dostęp w dniu 3-11-2019, Wyrok WSA w Warszawie III SA/Wa 2209/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F82034A2E>, dostęp w dniu 3-11-2019, Wyrok WSA w Łodzi I SA/Łd 3/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/113ED852D5>, dostęp w dniu 3-11-2019, Wyrok WSA w Bydgoszczy I SA/Bd 634/16, dostęp w dniu 3-11-2019, Wyrok NSA I FSK 370/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A085739977>, dostęp w dniu 3-11-2019.

⁷⁹⁷ Wyrok WSA w Warszawie III SA/Wa 2209/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F82034A2E>, dostęp w dniu 3-11-2019.

towarów potwierdził fakt ich otrzymywania. Organy nie zbadały również sposobu magazynowania i pakowania towarów przez spółkę Skarżącą. Nie dokonały oględzin miejsca prowadzenia działalności przez spółkę oraz nie odniosły się do podnoszonej przez spółkę skarżącą okoliczności, iż posiada magazyn, co w jej ocenie, przeczy temu, że obrót był jedynie fakturowy. Sąd uznał, że koniecznym jest ponowne przeprowadzenie postępowania dowodowego przez organy podatkowe, a dopiero w sytuacji prawidłowego ustalenia stanu faktycznego sprawy możliwe będzie właściwe zastosowanie przepisów o charakterze materialnoprawnym.

Analizując powyższą sprawę należy zgodzić się ze stanowiskiem sądu. Ochrona interesów finansowych budżetu państwa (która w przypadku spraw związanych z podatkiem VAT jest także ochroną interesów finansowych UE) nie może odbywać się z naruszeniem obowiązujących zasad prawnych, w tym prawa do obrony, czy zasady obiektywizmu. Rolą sądów jest zachowanie niezbędnej równowagi w tym zakresie.

Kontrola sądowa poza obszarem związanym z podatkiem VAT odnosi się także do innych obszarów interesów finansowych UE, w szczególności do wydatkowania środków pochodzących z funduszy strukturalnych. W tym zakresie wartą uwagi jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 23 lipca 2019 r.⁷⁹⁸ Sąd zajął w nim stanowisko, iż umowa o dofinansowanie projektu jest istotnym elementem, który pozwala na ocenę prawidłowości wydatkowania środków pochodzących z dotacji unijnej. Beneficjent podpisując umowę o dofinansowanie zobowiązuje się do zrealizowania określonego przedsięwzięcia i uzyskania określonych w umowie produktów i wskaźników. Przeznaczenie środków na cele inne niż przewidziane w umowie należy uznać za wydatki niekwalifikowalne, które Beneficjent zobowiązany jest zwrócić. W analizowanym przypadku Beneficjent uzyskał dotację na rozbudowę firmy poprzez wdrożenie do produkcji innowacyjnych technologii suszenia biomasy. Za środki z dotacji zakupione zostały maszyny i urządzenia, jednakże nie została uruchomiona produkcja nowego produktu, tj. innowacyjnej suszarni biomasy, co było celem projektu. Z uwagi na nieprawidłowe zrealizowanie projektu z Beneficjentem została rozwiązana umowa o dofinansowanie projektu, a Instytucja Pośrednicząca wezwała Beneficjenta do zwrotu dofinansowania. Beneficjent nie zgadzał się z decyzją starając się udowodnić, iż dotacja została wydatkowana prawidłowo, została bowiem

⁷⁹⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 23 lipca 2019 r., I SA/Gd 711/19, dostęp w dniu 3-11-2019.

przeznaczona na rozwój firmy. WSA w Gdańsku uznał, iż skarga na wcześniejsze decyzje dotyczące zwrotu dofinansowania jest niezasadna. Jak podano w uzasadnieniu wyroku, "w ocenie sądu analiza materiału dowodowego potwierdziła stanowisko organu, iż zgodnie z Umową przekazane stronie środki miały być przeznaczone na zakup środków trwałych, zatrudnienie i szkolenia osób mających produkować linie technologiczne. Skarżący zaś pozyskane środki przeznaczył na realizację celów niewynikających z Umowy. Z treści wniosku o dofinansowanie wynika, że celem Projektu było uruchomienie nowego produktu jakim jest innowacyjna suszarnia biomasy, nie zaś gotowość na uruchomienie takiej produkcji. Wobec powyższego wskazywana przez stronę dokumentacja nie potwierdza zrealizowania celu projektu". W ocenie sądu wykorzystanie dofinansowania z naruszeniem umowy o dofinansowanie, brak realizacji głównego celu projektu oraz brak osiągnięcia wskaźników realizacji projektu założonych we wniosku o dofinansowanie w pełni uzasadnia wypowiedzenie umowy dokonane przez Instytucję Pośredniczącą.

Analizując rolę sądów administracyjnych w zakresie ochrony interesów finansowych Unii należałoby przytoczyć wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 marca 2019 r.⁷⁹⁹ W wyroku tym WSA zwrócił uwagę, iż w przypadku rozstrzygnięcia o wysokości zwrotu dofinansowania konieczne jest uwzględnienie kwoty, która została zapłacona tytułem naprawienia szkody na podstawie wyroku karnego. W analizowanej sprawie spółka złożyła skargę na decyzję Zarządu Województwa w sprawie utrzymania decyzji tego organu w sprawie zwrotu dofinansowania wynikającego z umowy o dofinansowanie projektu.

Stan faktyczny przedstawiał się następująco: Instytucja Zarządzająca otrzymała z Sądu Okręgowego akt oskarżenia, który dotyczył m.in. realizowanego projektu. Przeprowadzona przez IZ kontrola doraźna stwierdziła, że spółka przedstawiła do rozliczenia wydatki jako kwalifikowalne za prace, które nie zostały w rzeczywistości wykonane w ramach projektu lub na podstawie przerobionych dokumentów. W konsekwencji IZ uznała wydatki w powyższym zakresie za niekwalifikowalne w ramach projektu oraz wezwała Stronę do dokonania zwrotu otrzymanego dofinansowania w części odpowiadającej wydatkom uznanym za niekwalifikowalne. Zarząd Województwa pełniący funkcję Instytucji Zarządzającej wszczął z urzędu

⁷⁹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z dnia 28 marca 2019 r. I SA/Go 49/19, dostęp w dniu 3-11-2019.

postępowanie administracyjne w sprawie zwrotu dofinansowania wynikającego z umowy o dofinansowanie projektu, a następnie wydał decyzję w której na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 4 ustawy o samorządzie województwa oraz art. 207 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych określił kwotę dofinansowania do zwrotu.

Spółka odwołując się od tej decyzji złożyła wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy w którym wniosła o uchylenie decyzji i umorzenie postępowania w zakresie w jakim został wykonany prawomocny wyrok karny Sądu Okręgowego w odniesieniu do obowiązku naprawienia szkody przez Prezesa Zarządu spółki jako bezprzedmiotowego oraz zaliczenie wpłaconej przez ww. kwoty na poczet wykonania obowiązku, którego dotyczy sprawa. Zarząd Województwa utrzymał w mocy swoją decyzję.

Należy zaznaczyć, iż kwota, która została zasądzona przez Sąd karny tytułem naprawienia szkody była równa określonej przez Zarząd Województwa kwocie dofinansowania do zwrotu.

WSA przedstawiając stanowisko Zarządu Województwa stwierdził, iż "zdaniem organu, na gruncie prawa podatkowego zapłata zobowiązania spółki przez podmiot trzeci, a takim jest wobec spółki osoba będąca na dzień wydania decyzji współnikiem, nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania spółki. Innymi słowy - przepisy prawa podatkowego, które na mocy wyżej wskazanego odwołania ustawy o finansach publicznych stosujemy w niniejszej sprawie, nie umożliwiają zaliczenia wpłat współnika spółki na zobowiązanie spółki, a więc na poczet zwrotu środków dofinansowania.

W ocenie organu wpłata współnika na gruncie prawa podatkowego nie ma tytułu prawnego – nie stanowi ona zwrotu środków udzielonego dofinansowania, tym samym powoduje obowiązek wydania wobec spółki będącej beneficjentem decyzji w trybie art. 207 ust. 9 ustawy o finansach publicznych. Powyższe stanowisko oparte jest na literalnej wykładni przepisów prawa. Działanie przeciwne - tj. zaliczenie wpłat współnika spółki (...) na poczet zwrotu przez spółkę środków dofinansowania oraz objęcie decyzją tylko pozostałej do zapłaty części kwoty, stanowiłoby de facto działanie bez wyraźnej podstawy prawnej."

WSA nie podzielił tej argumentacji, zwracając uwagę, iż zgodnie z treścią art. 46 § 1 Kodeksu karnego w razie skazania sąd może orzec, a na wniosek pokrzywdzonego lub innej osoby uprawnionej orzeka, stosując przepisy prawa cywilnego, obowiązek naprawienia, w całości albo w części, wyrządzonej

przestępstwem szkody (...). WSA zwrócił przy tym uwagę, że głównym celem środka określonego w art. 46 § 1 Kodeksu karnego jest naprawienie szkody, a nie ukaranie sprawcy czy jego resocjalizacja.

Orzeczenie wydane na podstawie art. 46 § 1 Kodeksu karnego ma na celu nie tyle faktyczne wykonanie obowiązku zwrotu dofinansowania ile naprawienie szkody przez uiszczenie kwot równych kwotom dofinansowania wykorzystanym niezgodnie z przeznaczeniem.

Jak stwierdzono w uzasadnieniu wyroku, "zgodzić się należy ze stwierdzeniem organu, że sprawa ma rzeczywiście charakter precedensowy i brak jest jasnych i konkretnych regulacji prawnych. Jednak w ocenie Sądu kwota która została zapłacona tytułem naprawienia szkody przez M.S. (*wspólnika spółki - przyp. autora*) powinna zostać uwzględniona przy rozstrzygnięciu o wysokości zwrotu dofinansowania. Ostatecznie kwota (...) została wpłacona na rachunek organu (co nie jest kwestionowane przez strony). Słusznie strona wskazuje, że kwota ta winna być zarachowana na poczet wykonania obowiązku zwrotu dofinansowania, którego dotyczy niniejsza sprawa. Zasadnie Strona podnosi, że w przeciwnym razie, organ posiadałby dwa tytuły prawne: do prowadzenia egzekucji administracyjnej oraz egzekucji komorniczej, dotyczące de facto tej samej należności. Należność ta wynika z wysokości szkody majątkowej wyrządzonej poprzez wydatkowanie środków dofinansowania niezgodnie z przeznaczeniem (szkoda majątkowa jest określana w konkretnej wysokości)".⁸⁰⁰

⁸⁰⁰ W dalszej części uzasadnienia WSA stwierdza m.in. "jak już wcześniej wskazano celem wydania decyzji w trybie art. 207 ust. 9 ustawy o finansach publicznych jest odzyskanie środków wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem. W niniejszej sprawie określono wysokość szkody i do tego szkoda ta była rzeczywista. Skoro szkoda była w wysokości równej kwocie wykorzystania niezgodnie z przeznaczeniem dofinansowania i organ określił jej wysokość, to należy uwzględnić wpłatę z tytułu naprawienia szkody przez podmiot, który został zobowiązany na podstawie wyroku karnego do jej naprawienia. (...) do zwrotu tej kwoty winny mieć również zastosowanie przepisy dotyczące naprawienia szkody, a nie tylko wprost przepis art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Sąd zgadza się z twierdzeniem, że obowiązek zapłaty podatku istnieje w relacji podatnik – organ podatkowy. Również podziela poglądy orzecznictwa powołane przez organ w zakresie dotyczącym zapłaty podatku. W niniejszej sprawie nie mają one jednak zastosowania wprost. Wskazać należy, że odpowiednie stosowanie przepisów (w niniejszej sprawie działu III Ordynacji podatkowej) polega na tym, że niektóre z nich stosowane są wprost, inne ulegają modyfikacji, a jeszcze inne w ogóle nie mogą być stosowane. W niniejszej sprawie z uwagi na charakter jaki ma zwrot dofinansowania nie można zrównywać go ze zobowiązaniem podatkowym.

W ocenie Sądu brak jest podstaw prawnych do ściągania od strony niniejszego postępowania kwoty, która już została zapłacona tytułem naprawienia szkody. Sąd w sprawie karnej na podstawie art. 46 § 1 Kodeksu karnego orzekł o obowiązku naprawienia szkody na tej samej podstawie faktycznej, na której opiera się zaskarżona decyzja. Zarówno obowiązek naprawienia szkody, jak i określony w decyzji obowiązek zwrotu dofinansowania, mają ten sam cel - wyrównanie zaistniałego wskutek nieprawidłowego wykorzystania środków z dofinansowania uszczerbku majątkowego po stronie organu budżetu UE.

Przedstawione powyżej orzeczenie miało niewątpliwie charakter precedensowy, co podkreśla rolę sądów w kształtowaniu praktyki odnoszącej się do ochrony interesów finansowych. Jest ono równocześnie przykładem ochrony interesów finansowych Unii na różnych płaszczyznach. Nadużycie stwierdzone podczas realizacji projektu było przyczyną prowadzenia postępowania karnego przed sądem powszechnym, który w sentencji wyroku zobowiązał oskarżonego do naprawienia szkody wyrządzonej przestępstwem. Z drugiej strony nadużycie było także przedmiotem postępowania administracyjnego, w wyniku którego doszło do wydania decyzji o zwrocie nie prawidłowo wykorzystanych środków z dotacji. Wyrok WSA ocenić należy bardzo wysoko jako przejaw wykładni obowiązującego prawa, który z jednej strony przyczynił się do ochrony interesów finansowych UE a jednocześnie nie dopuścił do pokrzywdzenia drugiej strony postępowania.

Z uwagi na fakt, iż środki pochodzące z budżetu Unii są zaliczane do środków publicznych, ochrona interesów finansowych UE realizowana jest także przez **komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych**.

Zasady i zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jak również organy właściwe w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych określa ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (zwana dalej u.o.n.d.f.p.).⁸⁰¹ Ogólne zasady odpowiedzialności określa rozdział 2 działu II ustawy.⁸⁰² Zgodnie z art. 19 ust 1 ustawy, za naruszenie dyscypliny finansów publicznych może odpowiadać jedynie osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę określony przez ustawę obowiązującą w chwili popełnienia. Co do zasady odpowiedzialność ponieść może jedynie osoba, której w czasie naruszenia można przypisać winę (art. 19 ust. 2).⁸⁰³ W sytuacji jeśli w czasie orzekania obowiązuje inna ustawa niż obowiązująca w czasie

Cel ten został zrealizowany w odniesieniu do wpłaconej przez M.S. kwoty. Należy podkreślić, że jakkolwiek wyrok w sprawie karnej wydano przeciwko osobie fizycznej, i to osoba fizyczna zapłaciła zasądzoną kwotę tytułem naprawienia szkody, to jednak postępowania, zarówno karne, jak i administracyjne, dotyczyły rozliczeń samej spółki, która była stroną umowy o dofinansowanie.

Nie można pomijać okoliczności, że zapłaty dokonał były prezes zarządu skarżącej spółki, który reprezentował ją przy zawieraniu i przy wykonywaniu umowy o dofinansowanie."

⁸⁰¹ Tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 1440 ze zm.

⁸⁰² Szerzej na temat zasad odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych: W. Miemiec, Pojęcie i podstawowe zasady determinujące odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, "Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze", Wrocław 2010, s. 376; W. Miemiec, Odpowiedzialność podmiotów sektora finansów publicznych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z postępowaniem o udzielenie zamówienia publicznego, w: M. Gusiński (red.), Prawo zamówień publicznych, Wrocław 2012, s. 193.

⁸⁰³ Szerzej: W. Miemiec, Zasady ogólne odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w: R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.) Prawo finansowe, Warszawa 2013, s. 118 i n.

naruszenia dyscypliny, zastosowanie ma ustawa obowiązująca w chwili orzekania, chyba, że wcześniejsza ustawa jest względniejsza dla sprawcy (art. 24 ust. 1 u.o.n.d.f.p.). W sytuacji jednak, jeśli zgodnie z późniejszą ustawą popełniony czyn nie stanowi już naruszenia dyscypliny finansów publicznych, ukaranie ulega zatarciu (art. 24 ust. 2 u.o.n.d.f.p.).

Warto zaznaczyć, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest niezależne od powstania szkody. Ustawodawca penalizuje już samo niegodnie przepisami zachowanie nawet jeśli nie spowodowało ono powstania szkody. Katalog czynów naruszających dyscyplinę finansów publicznych jest zamknięty. Wymienione one zostały w art. 5-18d u.o.n.d.f.p. Są wśród nich czyny związane z nieterminowym wykonaniem określonych w ustawie czynności, które co do zasady skutkują naliczeniem odsetek od nieterminowo wykonanego świadczenia, czy też niezgodnym z przepisami rozłożeniem na raty czy też odroczeniem spłaty wierzytelności przysługujących jednostce sektora finansów publicznych, Jako czyny naruszające dyscyplinę finansów publicznych ustawa szczegółowo określa także czyny związane z zamówieniami publicznymi.⁸⁰⁴ Z punktu widzenia interesów finansowych UE poza naruszeniami związanymi z zamówieniami publicznymi najistotniejsze znaczenie mają naruszenia określone w art. 13 ustawy, odnoszącym się do nieprawidłowości dotyczących wykorzystania środków unijnych lub zagranicznych. Wśród naruszeń wymieniane są w szczególności przyznanie lub przekazanie środków unijnych niezgodnie z przepisami regulującymi ich przyznanie, niedokonanie w terminie rozliczenia tych środków, wykorzystanie środków publicznych, związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, wykorzystanie środków publicznych lub środków przekazanych ze środków publicznych niezgodnie z przeznaczeniem⁸⁰⁵ czy niedokonanie w terminie rozliczenia⁸⁰⁶ lub zwrotu tych środków.⁸⁰⁷ Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że

⁸⁰⁴ Szerzej: K. Kopyściańska, W. Miemiec, Zakres przedmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w: R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), op. cit., s. 123 i n.; W. Miemiec, Odpowiedzialność jednostek samorządu terytorialnego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w: W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, Prawo finansów publicznych sektora samorządowego, Warszawa 2013, s. 269 i n.

⁸⁰⁵ Zob. np. orzeczenie GKO z 15 lutego 2016 r. w sprawie BDF1.4800.117.2015; orzeczenie GKO z dnia 27 września 2018 r. w sprawie BDF1.4800.103.2017 orzeczenie GKO z 11 października 2018 r. w sprawie BDF1.4800.94.2017.

⁸⁰⁶ Zob. np. orzeczenie GKO z 10 września 2015 r. w sprawie BDF1.4800.26.2015; orzeczenie GKO z 17 stycznia 2017 r. w sprawie BDF1.4800.82.2016.

⁸⁰⁷ Zob. orzeczenie GKO z 13 czerwca 2019 r. w sprawie BDF1.4800.41.2019; orzeczenie GKO z 16 września 2019 r. w sprawie BDF1.4800.53.2019.

zgodnie z art. 4a ustawy, odpowiedzialność za naruszenia określone w art. 13 ponoszą nie tylko pracownicy podmiotów sektora finansów publicznych, ale także osoby spoza tego sektora, którym powierzono środki publiczne na realizację przedsięwzięć współfinansowanych przez UE, które wykorzystują te środki, lub które są zobowiązane lub upoważnione do działania w imieniu podmiotu realizującego projekty z udziałem środków unijnych.⁸⁰⁸

Ustawa przewiduje w art. 31 zamknięty katalog kar, które mogą być orzeczone w ramach postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, do których zalicza upomnienie, naganę, karę pieniężną oraz zakaz pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi. Ustawa przewiduje także możliwość odstąpienia od wymierzania kary (art. 36).⁸⁰⁹ Przewidziane w ustawie kary określone są jako dolegliwości prawne ustalone za nieprzestrzeganie reguł publicznej gospodarki finansowej w skali mikroekonomicznej.⁸¹⁰

Zgodnie z art. 42 u.o.n.d.f.p. organami powołanymi do orzekania w sprawach o naruszenie finansów publicznych pierwszej instancji są komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, natomiast w drugiej instancji - Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (zwana dalej GKO).

⁸⁰⁸ Zob. np. orzeczenie GKO z 10 grudnia 2018 r., w sprawie BDF1.4800.89.2018; orzeczenie GKO z 11 października 2018 w sprawie BDF1.4800.94.2017. Orzeczenie to jest szczególnie interesujące, GKO odniosła się w nim bowiem do odpowiedzialności członka zarządu spółki będącej beneficjentem środków unijnych. W sprawie orzeczenie w pierwszej instancji zostało wydane pomimo wnoszenia przez Obwinionego o odroczenie rozprawy. Art. 125 pkt 3 u.o.n.d.f.p. przewiduje odroczenie rozprawy jeżeli w aktach sprawy znajduje się dowód doręczenia obwinionemu i jego obrońcy zawiadomienia o rozprawie, a obwiniony lub jego obrońca wystąpi z wnioskiem o odroczenie rozprawy, w którym należycie usprawiedliwi swoją nieobecność na rozprawie nadzwyczajnym wydarzeniem lub inną przeszkodą, której nie można przewyciężyć. Jak podkreśliła jednak GKO „organ orzekający w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych samodzielnie ocenia, czy obwiniony w sposób należyty usprawiedliwił nieobecność na rozprawie”. W niniejszej sprawie GKO uznała, że usprawiedliwienie przedstawione przez Obwinionego nie jest wystarczające, a tym samym jego nieobecność nie została usprawiedliwiona w sposób należyty. Takie stanowisko wynikało z faktu, iż Obwiniony kilkakrotnie występował z wnioskiem o odroczenie rozprawy, dostarczając w przeddzień rozprawy kilkudniowe zwolnienie lekarskie. Zdaniem Komisji zachowanie to miało na celu opóźnienie rozpoznania sprawy czy wręcz doprowadzenie do przedawnienia czynu. Wobec takiego zachowania Komisja uznała za zasadne rozpoznanie sprawy pod nieobecność Obwinionego uznając, iż jego usprawiedliwienie nie jest wystarczające. Wydaje się, że z punktu widzenia potrzeby należytej ochrony interesów UE stanowisko GKO jest jak najbardziej uzasadnione.

⁸⁰⁹ Szerzej na temat odstąpienia od wymierzania kary: W. Bożek, Odstąpienie od wymierzenia kary oraz efektywność kar w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, "Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu" 2015, Nr 2(3), s. 69 i n.

⁸¹⁰ J.M. Salachna, Odpowiedzialność..., s. 406. Szerzej na temat znaczenia kary w przepisach: M. Ostaficzuk, Analiza porównawcza katalogu kar z kodeksu karnego skarbowego i ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w: T. Bojkowski, J. Przybylska (red.), Dyscyplina finansów publicznych. Zasady odpowiedzialności, problemy orzecznicze i aspekty praktyczne, Warszawa 2012, s. 149–150.

W art. 46 u.o.n.d.f.p. przewidziane zostały następujące komisje orzekające:

1. wspólna komisja orzekająca,
2. międzyresortowe komisje orzekające przy:
 - a) ministrowie właściwym do spraw finansów publicznych,
 - b) ministrowie właściwym do spraw administracji publicznej,
 - c) Ministrze Sprawiedliwości,
3. komisja orzekająca przy Szefie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów,
4. regionalne komisje orzekające przy regionalnych izbach obrachunkowych.

GKO rozpoznaje środki zaskarżenia, w szczególności odwołania od orzeczeń i zażalenia na postanowienia wydane przez komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, wniesione przez strony za pośrednictwem komisji orzekającej, która wydała zaskarżane rozstrzygnięcie (art. 138 ust. 1 u.o.n.d.f.p.). GKO jest również organem właściwym do stwierdzenia nieważności prawomocnego postanowienia lub orzeczenia wydanego przez komisję orzekającą w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych jak również rozstrzyga w przedmiocie wznowienia postępowania zakończonego prawomocnym postanowieniem lub orzeczeniem wydanym przez komisję orzekającą w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 157 i 163 ust. 3 u.o.n.d.f.p.).

Analizując działalność komisji orzekających w kontekście ochrony interesów finansowych UE należy zauważyć, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie gospodarowania środkami europejskimi może mieć miejsce zarówno po stronie dysponenta jak i beneficjenta tychże środków. W doktrynie podkreśla się, że obowiązujący w Polsce model odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie ma jednolitego charakteru prawnego, zawierając elementy odpowiedzialności pracowniczej, administracyjnej i karnej.⁸¹¹ Jednocześnie należy zauważyć, iż orzekane w wyniku prowadzonych postępowań kary mają przede wszystkim charakter dyscyplinujący i odstrasający. Analiza rocznych sprawozdań z działalności Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych oraz zbiorczych sprawozdań z działalności komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych pierwszej instancji można zauważyć, iż komisje w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości orzekają przede

⁸¹¹ W. Miemieć, Zakres przedmiotowy odpowiedzialności..., s. 116 i n.

wszystkim karę upomnienia lub nagany. Kary finansowe czy też zakaz pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi orzekane są niezwykle rzadko.⁸¹² Biorąc pod uwagę charakter orzekanych przez komisje orzekające kar, które w większości przypadków są karami dyscyplinarnymi, rola komisji orzekających z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii nie jest znacząca. Działalność Komisji ma natomiast niewątpliwie charakter prewencyjny, przyczyniając się do zwiększenia świadomości w zakresie konieczności dołożenia należytej staranności nie tylko przez urzędników publicznych w trakcie pełnienia ich funkcji, ale także innych osób biorących aktywny udział w zarządzaniu i wydatkowaniu i rozliczaniu środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

3.6. Wnioski

Analiza przeprowadzona w rozdziale trzecim umożliwia sformułowanie wniosków odnoszących się do ochrony interesów finansowych UE realizowanej na szczeblu krajowym na przykładzie Polski.

Po pierwsze, ochrona interesów finansowych UE w Polsce realizowana jest na wielu płaszczyznach. W zakresie dochodów Unii kluczową rolę pełni Krajowa Administracja Skarbowa, odpowiadająca za pobór należności celnych (stanowiących jeden z tradycyjnych zasobów własnych UE) oraz pobór podatków, w tym podatku od towarów i usług, który jest istotnym elementem budżetu Unii. W ochronie interesów finansowych Unii w zakresie wydatków najistotniejszą rolę odgrywają instytucje zaangażowane w zarządzanie programami operacyjnymi, w szczególności instytucje zarządzające oraz instytucja audytowa. W zwalczaniu przestępstw na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej zaangażowane są m.in. Prokuratura, Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Centralne Biuro Antykorupcyjne. Postępowania w zakresie naruszenia dyscypliny finansów publicznych prowadzone są przez komisje orzekające i rzeczników dyscypliny finansów publicznych. Kontrolę nad

⁸¹² Dla przykładu, w 2018 r. regionalne komisje orzekające wydały 771 orzeczeń. W 174 sprawach wydane zostały orzeczenia uniewinniające. W pozostałych 597 przypadkach stwierdzenia naruszenia dyscypliny finansów publicznych w 337 sprawach odstąpiono od wymierzenia kary. W pozostałych 260 przypadkach wydano orzeczenia o ukaraniu, z czego karę pieniężną wymierzono w 11 przypadkach, a zakaz pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi w jednym przypadku. Zob. Załącznik nr 1 do Sprawozdania Głównej Komisji Orzekającej za 2018 r.

prawidłowością działań podejmowanych przez poszczególne instytucje jak również działań podejmowanych przez beneficjentów środków unijnych realizują sądy powszechne i sądy administracyjne. Całość działań związanych z ochroną interesów finansowych Unii podlega ocenie przez naczelny organu kontroli państwowej - Najwyższą Izbę Kontroli.

Po drugie, należy zwrócić uwagę, że organy Krajowej Administracji Skarbowej odpowiadają zarówno za realizację dochodów Unii (należności celne, podatek od towarów i usług) jak i za prawidłowość wydatkowania środków unijnych, w związku pełnieniem przez Szefa KAS funkcji Instytucji Audytowej. Szef KAS pełni także funkcję Pełnomocnika Rządu Do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej (o roli Pełnomocnika szerzej w punkcie dziesiątym niniejszych wniosków). Mając na względzie szeroki zakres działań realizowanych przez KAS w związku z ochroną interesów finansowych Unii bardzo istotną rolę odgrywa z jednej strony wyposażenie tej struktury w nowoczesne systemy informatyczne ułatwiające pobór i analizę posiadanych danych, z drugiej zaś strony - odpowiednie wykształcenie i przygotowanie merytoryczne pracowników KAS. W obecnie funkcjonującym systemie ochrony interesów finansowych UE niezbędne jest zapewnienie efektywnego systemu szkoleń pracownikom aparatu celno-skarbowego, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.

Po trzecie, w zakresie szkoleń pracowników administracji skarbowej większą rolę odgrywać powinna Krajowa Szkoła Skarbowości. Pracownicy zatrudnieni w strukturach KAS większość szkoleń odbywają w systemie e-learningowym. Szkolenia takie są niewątpliwie tańsze od tradycyjnych szkoleń, jednakże istotne zagadnienia związane m.in. z ochroną interesów finansowych Unii powinny odbywać się w sposób tradycyjny, umożliwiający wymianę doświadczeń i dobrych praktyk.

Po czwarte, przeprowadzone analizy pozwalają na stwierdzenie, że ochrona interesów finansowych Unii realizowana przez KAS jak i instytucje zarządzające zapewniają skuteczną ochronę interesów finansowych Unii zarówno w zakresie dochodów jak i wydatków. W szczególności podejmowane w ostatnich latach działania pozwoliły na znaczne ograniczenie luki w ściągalności podatku VAT oraz należności celnych. Warto jednak zwrócić uwagę, iż wprowadzona reforma KAS choć poprawiła skuteczność działania administracji skarbowej, nie wyeliminowała jednak konkurencji pomiędzy poszczególnymi strukturami w obrębie KAS. W dalszym ciągu także w

strukturze KAS wykorzystywane są lokalnie tworzone aplikacje usprawniające wykonywanie zadań pracowników KAS, jednakże nieprzystosowane do wymiany danych pomiędzy poszczególnymi urzędami.

Po piąte, przeprowadzane przez instytucję audytową audyty operacji i audyty systemu nie wykazały poważnych uchybień w tym zakresie. Warto także podkreślić, iż Polska należy do grupy krajów, które w ostatnich latach wykrywały i zgłaszały do Komisji Europejskiej największe ilości i wartości nieprawidłowości i nadużyć na szkodę UE. Wysoka ilość i wartość zgłaszanych nieprawidłowości związana jest z jednej strony z faktem, iż Polska jest jednym z największych beneficjentów środków unijnych w Europie, ale z drugiej strony jest też ściśle związana ze skutecznością działań podejmowanych przez instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych UE.

Po szóste, w wykrywaniu i zwalczaniu nieprawidłowości i nadużyć związanych z wydatkami środków pochodzących z UE bardzo istotną rolę odgrywają instytucje zarządzające oraz instytucje pośredniczące i instytucje wdrażające. To właśnie te instytucje podejmują decyzje o wyborze projektów do dofinansowania i to one jako pierwsze weryfikują składane przez beneficjentów wnioski o płatność, one także kontrolują prawidłowość przedsięwzięć realizowanych z udziałem środków unijnych. Bardzo ważne jest, aby pracownicy tych instytucji mieli właściwe przygotowanie merytoryczne oraz wiedzę z zakresu przeciwdziałania i zwalczania nadużyć. Audyty systemów przeprowadzane w tych instytucjach przez instytucję audytową nie wykazały istotnych nieprawidłowości w tym zakresie, co należy odnotować jako pozytywną sytuację. Podobnie jak w przypadku pracowników KAS, także pracownicy instytucji zarządzających powinni mieć zapewniony profesjonalny i merytoryczny system szkoleń, w tym szkoleń z zakresu zapobiegania i zwalczania nadużyć na szkodę interesów Unii Europejskiej.

Po siódme, prawno-karna ochrona interesów finansowych UE realizowana jest na podstawie krajowych przepisów prawa karnego, które są zgodne z zaleceniami sformułowanymi w Dyrektywie PIF. Działania na szkodę interesów finansowych Unii wymienione w powołanej Dyrektywie stanowią w polskim prawie przestępstwa. Poza Policją i Prokuraturą w ściganiu przestępstw godzących w interesy finansowe Unii zaangażowana jest Agencja Bezpieczeństwa Publicznego, Centralne Biuro Antykorupcyjne oraz wyspecjalizowane struktury Krajowej Administracji Skarbowej. Działania wymienionych instytucji prowadzone są w ramach posiadanych przez nie

uprawnień, które zapewniają możliwość podejmowania skutecznych działań. Zaangażowanie w prawno-karną ochronę interesów finansowych Unii różnych instytucji pozwala niewątpliwie na objęcie ochroną przed nadużyciami większego obszaru życia gospodarczego. Z drugiej strony jednak podejmowane przez nie działania nie są skoordynowane. Wydaje się, że większa koordynacja podejmowanych działań mogłaby przyczynić się do skuteczniejszej ochrony dzięki efektowi synergii przy działaniach podejmowanych wspólnie.

Po ósme, należy zwrócić uwagę na rolę komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Kary orzekane przez komisje nie są karami szczególnie dotkliwymi dla sprawców naruszeń, w praktyce orzeczniczej najczęściej orzekane są kary upomnienia i nagany, niezwykle rzadko natomiast orzekane są kary pieniężne czy też kary związane z zakazem pełnienia funkcji. Mimo ograniczonej dolegliwości orzekanych kar działalność komisji ma znaczenie prewencyjne, zwiększając świadomość obowiązujących uregulowań prawnych z zakresu dyscypliny finansów publicznych ale także ochrony interesów finansowych UE zarówno wśród beneficjentów środków pochodzących z budżetu Unii jak i pracowników instytucji zaangażowanych w dysponowanie środkami publicznymi, w tym środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej,

Po dziewiąte, działania podejmowane w celu ochrony interesów finansowych UE przez instytucje polskie podlegają kontroli i audytowi zarówno ze strony organów krajowych jak i unijnych. Audyty i kontrole realizowane przez te instytucje w ostatnich latach nie wykazały poważnych uchybień w zakresie funkcjonowania systemu ochrony interesów finansowych Unii.

Po dziesiąte, należy zwrócić uwagę, iż na szczeblu krajowym za koordynację działań podejmowanych w celu ochrony interesów finansowych Unii odpowiada Pełnomocnik Rządu ds. Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE w Ministerstwie Finansów. Jak wykazały wcześniejsze rozważania, Pełnomocnik posiada szeroki zakres kompetencji, które jednak nie są przez niego w wystarczającym zakresie wykorzystywane. W szczególności Rzecznik jedynie w niewielkim zakresie przeprowadza analizę stwierdzanych przez poszczególne instytucje nieprawidłowości i nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii. Otrzymywane informacje o nieprawidłowościach i nadużyciach są jedynie przekazywane do Komisji Europejskiej. Wydaje się, że przeprowadzanie szczegółowych analiz stwierdzanych nieprawidłowości i nadużyć jest warunkiem niezbędnym do podejmowania racjonalnej aktywności

zarówno w zakresie stanowienia prawa jak i w zakresie inicjowania i koordynowania wspólnych działań podejmowanych przez instytucje krajowe zaangażowane w ochronę interesów finansowych Unii. W opinii autora wskazanym byłoby rozdzielenie funkcji Pełnomocnika Rządu ds. Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na szkodę RP lub UE od funkcji Szefa KAS, co pozwoliłoby na lepszą koordynację działań podejmowanych przez KAS oraz inne instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych UE.

Po jedenaste, na podstawie analizy informacji o zgłaszanych nieprawidłowościach i nadużyciach należałoby wprowadzić krajową strategię zwalczania nadużyć na szkodę interesów finansowych UE. Przyjęty w 2017 r. Rządowy Program Przeciwdziałania Korupcji na lata 2018-2020 należy uznać za właściwy kierunek działań i jednocześnie postulować wprowadzenie strategii walki nie tylko z korupcją, ale także z innymi nadużyciami na szkodę interesów finansowych UE.

Mając na względzie powyższe wnioski można stwierdzić, że polskie instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych UE posiadają wystarczające uprawnienia umożliwiające skuteczną ochronę tych interesów, co potwierdza trzecią hipotezę badawczą niniejszej rozprawy. Działania podejmowane przez wymienione instytucje powinny być w większym stopniu skoordynowane, co niewątpliwie miałyby pozytywny wpływ na skuteczność realizowanej ochrony.

Wnioski końcowe

Problem badawczy pracy obejmował odpowiedź na pytanie, czy systemy ochrony interesów finansowych Unii skutecznie zapobiegają nadużyciom, a jeżeli nie, to jakie są tego przyczyny i jakie środki należałoby przedsięwziąć dla zwiększenia skuteczności ochrony. W celu odpowiedzi na tak postawione pytanie analizie poddane zostały obowiązujące uregulowania prawne w celu określenia przedmiotu i zakresu ochrony. W kolejnych częściach rozprawy analizowane były uwarunkowania prawne oraz działania podejmowane w celu ochrony interesów finansowych UE przez poszczególne instytucje unijne oraz krajowe.

Analiza obowiązujących aktualnie uregulowań prawnych pod kątem określenia przedmiotu i zakresu ochrony potwierdziła pierwszą hipotezę roboczą, tj. pozwoliła na stwierdzenie, iż w obowiązującym stanie prawnym możliwe jest precyzyjne określenie zarówno przedmiotu jak i zakresu ochrony. Historycznie występowały na tym tle pewne wątpliwości dotyczące zakresu pojęcia interesów finansowych (w szczególności określenia, czy budżet EBI czy EBC z uwagi na niezależność tych instytucji powinien podlegać rygorom przewidzianym dla ochrony interesów finansowych UE), czy też wątpliwości wynikające w trójfilarowej koncepcji funkcjonowania UE, z której wynikała swoista dwoistość w przyjmowanych uregulowaniach odnoszących się do ochrony interesów Unii - w ramach pierwszego filaru regulacje przyjmowano w formie dyrektyw, a w ramach trzeciego filaru, w formie konwencji. Warto pokreślić w tym miejscu, że na kształtowanie się pojęć związanych z ochroną interesów finansowych Unii duży wpływ wywarło orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Trójfilarowa formuła funkcjonowania Unii została wprowadzona Traktatem z Lizbony, jednakże dwoistość uregulowań utrzymywała się praktycznie do momentu wprowadzenia Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2017/1371 w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii (Dyrektywa PIF). Dyrektywa PIF w znaczący sposób uporządkowała i ujednoliciła we wszystkich państwach członkowskich materię związaną z karnoprawną ochroną interesów finansowych Unii, w szczególności wprowadzając minimalny zakres penalizacji czynów naruszających interesy finansowe Unii, które kraje członkowskie mają wprowadzić do swoich prawodawstw krajowych. Warto zwrócić uwagę, że Dyrektywa PIF do nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej

zaliczyła działania, które w poprzednich uregulowaniach nie były *expressis verbis* zaliczane do nadużyć na szkodę UE, w szczególności związane z zamówieniami publicznymi i oszustwami związanymi z podatkiem VAT. Przeprowadzona analiza pozwoliła na stwierdzenie, że obowiązujące uregulowania w bardzo czytelny sposób definiują pojęcie interesów finansowych Unii, obejmując tym pojęciem wszelkie dochody i wydatki budżetu ogólnego Unii oraz innych budżetów zarządzanych przez Unię lub w jej imieniu. Czytelne zdefiniowanie przedmiotu ochrony daje podstawę do podejmowanie odpowiednich działań w celu ochrony interesów Unii zarówno na szczeblu krajowym jak i wspólnotowym. Warto zwrócić uwagę, że występujące w prawodawstwie unijnym definicje czynów naruszających interesy finansowe Unii są definicjami otwartymi, co sprawia, że katalog czynów naruszających interesy finansowe Unii nie jest katalogiem zamkniętym. W praktyce oznacza to, że dla skutecznej ochrony interesów finansowych UE nie ma konieczności wydawania nowych aktów prawnych precyzujących czy to definicje czynów naruszających interesy finansowe Unii czy to pojęcie samych interesów finansowych. Rozwiązanie to należy ocenić jako właściwe i sprzyjające skutecznej ochronie.

Przeprowadzona w drugim rozdziale analiza działań podejmowanych w celu ochrony interesów finansowych UE przez instytucje unijne pozwoliła na potwierdzenie drugiej hipotezy badawczej, zgodnie z którą instytucje unijne dysponują niezbędnymi uprawnieniami w celu ochrony interesów UE, jednakże istniejące uregulowania prawne nie zapewniają optymalnej koordynacji podejmowanych przez nie działań, natomiast w przypadku stwierdzenia uchybień w działaniu poszczególnych instytucji - nie zapewniają skutecznych narzędzi umożliwiających rozwiązanie stwierdzonych problemów.

Rozważania prowadzone w drugim rozdziale wykazały, że organy zaangażowane w ochronę interesów finansowych posiadają uprawnienia adekwatne do prowadzonych działań, a realizowaną przez nie ochronę można uznać za skuteczną. Instytucje zaangażowane w ochronę interesów finansowych współpracują ze sobą na różnych płaszczyznach, zarówno w ramach formalnych struktur (jak Europol czy Eurojust) jak również poprzez tworzone systemy informatyczne umożliwiające bezpośrednią współpracę (systemy AFIS, ARACHNE, VIES). Problemy występujące w bieżącej współpracy mogą być rozwiązywane na gruncie istniejących uregulowań prawnych. W pewnych obszarach konieczne jest jednak wprowadzenie zmian.

Najważniejsze zmiany postulowane w pracy, które powinny zostać wprowadzone w najbliższym czasie związane są z funkcjonowaniem Urzędu ds. Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Unii Europejskiej (OLAF). Konieczność wprowadzenia zmian wynika z jednej strony z zastrzeżeń co do jego funkcjonowania zgłaszanych przez Komitet Nadzoru OLAF i Europejski Trybunał Obrachunkowy, z drugiej zaś jest spowodowana powołaniem Prokuratury Europejskiej (EPPO). Główne zarzuty do działalności OLAF formułowane przez Komitet Nadzoru i ETO to przede wszystkim opieszałość i przewlekłość prowadzonych przez Urząd postępowań, brak monitorowania skutków finansowych prowadzonych dochodzeń czy też niewystarczająca współpraca z organem powołanym w celu nadzoru nad OLAF. Analiza publikowanych przez OLAF sprawozdań z działalności potwierdza, iż zastrzeżenia formułowane do jego działalności są w pełni uzasadnione. Znamionym jest fakt, iż OLAF nie podjął w ostatnich latach próby zmiany zaistniałej sytuacji, a co więcej, ignorował zalecenia formułowane w tym zakresie przez Komitet Nadzoru. Sytuację taką należy uznać za niedopuszczalną i wymagającą podjęcia jak najszybszych działań. Niezależność OLAF w prowadzonych postępowaniach nie może usprawiedliwiać nieuzasadnionego przedłużania prowadzonych dochodzeń czy też braku odpowiedzi na pytania kierowane przez organ powołany do kontroli działalności OLAF jakim jest Komitet Nadzoru nad OLAF. W ostatnich latach także wnioski formułowane w tym zakresie przez Europejski Trybunał Obrachunkowy były bagatelizowane zarówno przez OLAF jak i Komisję Europejską. Postulaty zmian dotyczących czasu trwania prowadzonych przez OLAF dochodzeń oraz trybu współpracy z organami nadzoru należy jednak rozważyć w szerszej perspektywie funkcjonowania OLAF, związanej z utworzeniem Prokuratury Europejskiej (EPPO).

Utworzona w 2017 r. w oparciu o wzmocnioną współpracę Prokuratura Europejska rozpocznie swoją działalność przed końcem 2020 r. Jej powstanie stworzyło nowy kontekst dla funkcjonowania wszystkich instytucji zaangażowanych w ochronę interesów finansowych Unii. EPPO przejmie dużą część uprawnień OLAF w zakresie wykrywania przestępstw na szkodę interesów finansowych UE, należy jednak mieć na uwadze, iż nie wszystkie państwa członkowskie (w tym także Polska) przystąpiły do tworzenia Prokuratury. W takim stanie prawnym w państwach, które nie przystąpiły do tworzenia Prokuratury OLAF będzie w dalszym ciągu wykonywał swoje uprawnienia w dotychczasowym zakresie, w innych natomiast będzie współpracował z EPPO. Jedną z koncepcji dalszego funkcjonowania OLAF zaproponowana przez ETO zakłada

pozbawienie OLAF funkcji dochodzeniowych i powierzenie mu przygotowywania strategii zwalczania nadużyć oraz koordynacji działań podejmowanych przez inne instytucje. W świetle przeprowadzonych analiz koncepcja ta wydaje się być zbyt daleko idąca. Zadaniem Prokuratury Europejskiej będzie ochrona interesów UE przy użyciu prawa karnego. Sankcje karne mają niewątpliwie charakter odstraszający, jednakże jak wykazały analizy, najskuteczniejszą metodą odzyskiwania nieprawidłowo wykorzystanych środków jest droga administracyjna. W ocenie autora należałoby tak zmienić istniejące uregulowania, aby umożliwić OLAF sprawne prowadzenie postępowań w trybie administracyjnym. W tym celu niezbędne jest w pierwszej kolejności ujednoczenie zasad informowania Komisji przez państwa członkowskie o podejrzeniu popełnienia nadużyć. W ostatnich latach zarówno ETO jak i Parlament wielokrotnie wzywał Komisję do wprowadzenia jednolitych zasad zgłaszania nadużyć przez państwa członkowskie. Komisja posiada uprawnienia aby z jednej strony wprowadzić jednolite zasady informowania o podejrzeniu popełnianie nadużyć, a z drugiej strony dokonać kontroli wdrożenia jej zaleceń przez państwa członkowskie. Brak tych informacji uniemożliwia OLAF podejmowanie decyzji o rozpoczęciu prowadzenia dochodzeń. Drugim istotnym elementem reformy OLAF powinno być wprowadzenie bardziej rygorystycznych ram czasowych prowadzonych przez OLAF dochodzeń. Sytuacja zaobserwowana przez Komitet Nadzoru OLAF, w której OLAF nie podejmuje działań naprawczych ani w żaden sposób nie uzasadnia powodów przedłużania prowadzonych dochodzeń musi ulec zmianie. Niezbędnym jest nałożenie na OLAF obowiązku bardziej precyzyjnego niż dotychczas uzasadniania przedłużania prowadzonych dochodzeń. Nadzór nad wywiązywaniem się z tego obowiązku mógłby w dalszym ciągu sprawować Komitet Nadzoru, musiałby on jednak być wyposażony w szersze niż dotychczas kompetencje. Niezależność Dyrektora Generalnego OLAF powinna dotyczyć prowadzonej przez Urząd działalności dochodzeniowej, nie może natomiast sprowadzać się do sytuacji mających miejsce w ostatnich latach, kiedy Dyrektor Generalny ignorował niektóre z zaleceń Komitetu Nadzoru.

W ostatnich latach priorytetem Komisji było doprowadzenie do wprowadzenia Dyrektywy PIF oraz ustanowienie Prokuratury Europejskiej. Działania podejmowane przez KE na rzecz tych dwóch kluczowych inicjatyw są w pewnym sensie usprawiedliwieniem braku reformy OLAF. Odkładanie przez Komisję bardzo gruntownej reformy OLAF do czasu powołania Prokuratury Europejskiej wydaje się zrozumiałe, ponieważ harmonizacja działań tych dwóch instytucji jest bardzo istotnym

czynnikiem wpływającym na skuteczność podejmowanych działań. Niestety od momentu powołania EPPO w 2017 r. wniosek Komisji dotyczący zmiany rozporządzenia 883/2013 regulującego działalność OLAF ograniczył się do wprowadzenia ogólnych zapisów o konieczności wzajemnej wymiany informacji i współpracy pomiędzy tymi instytucjami. Należy postulować, aby decyzje dotyczące reformy OLAF i określenia jego nowej roli zapadły jak najszybciej, bowiem z punktu widzenia ochrony interesów finansowych Unii utrzymywanie stanu zawieszenia z jakim mamy do czynienia w obecnej chwili nie jest sytuacją korzystną.

Warto w tym miejscu odnotować, że utworzenie EPPO jest niewątpliwie dużym sukcesem i kamieniem milowym w historii ochrony interesów finansowych Unii za pośrednictwem prawa karnego, jednak nie powinno to przysłonić najistotniejszego celu ochrony. W ocenie autora, w przypadku naruszenia interesów finansowych Unii najistotniejszym celem podejmowanych działań powinno być odzyskanie nieprawidłowo wydatkowanych kwot czy też uzyskanie zaplanowanych dochodów. Ten element powinien być najistotniejszy w ocenie podejmowanych przez poszczególne instytucje działań. O ile trudnym do oszacowania jest poziom nieujawnionych nieprawidłowości czy nadużyć, i dyskusje o niedoszacowaniu realnych szkód wskutek niewykrytych nieprawidłowości będą zawsze jedynie pewnymi opartymi na prawdopodobieństwie szacunkami, o tyle stwierdzone przypadki nieprawidłowości czy nadużyć mają konkretną wartość. To ta wartość powinna być punktem odniesienia dla oceny skuteczności działań podejmowanych przez poszczególne instytucje. Przedstawiane w sprawozdaniach informacje o ilości zorganizowanych konferencji, wymianie doświadczeń i dobrych praktyk, czy ilości i wartości zakupionego sprzętu technicznego służącego do zwalczania nadużyć powinny mieć odniesienie do wymiernych i policzalnych efektów podejmowanych działań. Dopóki przedstawiane sprawozdania nie będą zawierały informacji o wartości odzyskanych środków w stosunku do stwierdzonych nieprawidłowości, i dopóki obydwie te wartości nie będą do siebie zbliżone, dopóty trudno będzie mówić, że podejmowane działania są skuteczne. W tym kontekście także ilość i szybkość prowadzonych postępowań karnych jakkolwiek dobrze nie będzie wyglądała w przedstawianych statystykach powinna być oceniana przez pryzmat wartości odzyskanych środków finansowych.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że w październiku 2019 r. Parlament Europejski i Rada przyjęły Dyrektywę 2019/1937 w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii, nazywaną Dyrektywą o sygnalistach. Dyskusje

dotyczące jej kształtu trwały od 2017 r. kiedy to Parlament przyjął pierwszą rezolucję w tej sprawie. Można z dużym prawdopodobieństwem zakładać, iż wprowadzone dyrektywą gwarancje ochrony sygnalistów powinny przyczynić się do wzmocnienia ochrony interesów finansowych UE.

Analiza przeprowadzona w rozdziale trzecim pozwoliła pozytywnie zweryfikowanie thipoyezy, zgodnie z którą instytucje polskie posiadają niezbędne i wystarczające uprawnienia dla prowadzenia skutecznych działań na rzecz ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, jednak nieodzowne jest zapewnienie skuteczniejszej koordynacji podejmowanych przez nie działań oraz przeprowadzanie okresowej pogłębionej analizy efektów podejmowanych czynności, która mogłaby być podstawą do wyznaczania kierunków dalszych działań w tym zakresie

W kontekście ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej bardzo istotna była reforma administracji skarbowej która dokonała się w Polsce w 2017 r. Krajowa Administracja Skarbowa, przejmując uprawnienia administracji skarbowej, celnej i kontroli skarbowej stała się instytucją, na której w głównej mierze spoczywa odpowiedzialność za prawidłowość realizacji dochodów państwa, ale także środków stanowiących dochody UE. KAS z jednej strony odpowiada więc za dochody z tytułu VAT (które stanowią w pewnej części dochód UE) oraz opłat celnych, z drugiej natomiast strony odpowiada za prawidłowość wydatkowania środków europejskich, co wynika z przejęcia kompetencji Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej, który zgodnie z wymogami Rozporządzenia 1303/2013 w perspektywie finansowej 2014-2020 miał pełnić funkcję instytucji audytowej. W sytuacji, kiedy uprawnienia GIKS przejął Szef KAS, komórka organizacyjna pełniąca obowiązki instytucji audytowej znalazła się w strukturze KAS. Aktualnie komórka ta nosi nazwę Wydziału Audytu Środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie EFTA. Wydział jest organizacyjnie częścią Izby Administracji Skarbowej, merytorycznie podlega natomiast Departamentowi Audytu Środków Publicznych w Ministerstwie Finansów.

Działania podejmowane przez państwa członkowskie na rzecz ochrony interesów finansowych UE w zakresie dochodów są nierozdzielnie związane ze ściągalnością podatku VAT oraz opłat celnych. Państwa członkowskie odprowadzają do budżetu Unii 0,3% pobranego podatku VAT (z wyjątkiem Niemcy, Holandii i Szwecji, które w okresie 2014-2020 odprowadzają 0,15% pobranego podatku VAT), co w globalnej skali stanowi ponad 10% wpływów do unijnego budżetu. W Polsce w

ostatnich latach podjęto szereg działań zmierzających do poprawy sytuacji w zakresie ścigalności podatku VAT. Nie ograniczyły się one do wprowadzenia reformy administracji skarbowej w 2017 r. W roku 2016 uchwalony został tzw. "pakiet paliwowy" (nowelizacja ustaw o VAT i akcyzie, Prawa energetycznego oraz ustawy o zapasach paliw), który w znaczący sposób przyczynił się do zwiększenia wpływów z podatku VAT. Ograniczył on istotnie szarą strefę handlu paliwami, która okazała się być blisko dwukrotnie wyższą od szacowanej. Ministerstwo Finansów, powołując się na Polską Organizację Przemysłu i Handlu Naftowego szacowało w 2016 r., że wynosi ona na rynku oleju napędowego nawet 15%. Bezpośrednio po wejściu w życie "pakietu paliwowego" odnotowano natomiast wzrost legalnej sprzedaży paliw płynnych o blisko 29% w stosunku do analogicznego okresu w roku poprzednim.

Na wzrost wpływów z tytułu podatku VAT i zmniejszenia luki podatkowej miało także wprowadzenie mechanizmu odwróconego VAT, solidarnej odpowiedzialności w VAT jak również wprowadzenie jednolitego pliku kontroli (JPK_VAT). Zmiany te w połączeniu z reformą administracji skarbowej przyczyniły się niewątpliwie do poprawy ochrony interesów finansowych Unii. Reforma KAS poza niewątpliwymi osiągnięciami w postaci uszczelnienia systemu VAT uwidoczniła jednocześnie obszary, w których niezbędne jest podjęcie dodatkowych działań. Badania przeprowadzone wśród pracowników Izb Administracji Skarbowej zwróciły uwagę na braki sprzętowe w wyposażeniu urzędów, brak odpowiednich systemów szkoleń jak również brak zachęt do podnoszenia kwalifikacji przez pracowników KAS. Do 2017 r. bardzo często zdarzały się problemy w funkcjonowaniu system VIES, który jest podstawowym narzędziem informatycznym służącym weryfikacji płatników VAT zarejestrowanych w państwach UE. Do dnia dzisiejszego nie przeprowadzono weryfikacji wykształcenia i kompetencji do wykonywania pracy na stanowiskach w nowej strukturze organizacyjnej. Biorąc pod uwagę fakt, iż nie wszyscy pracownicy KAS posiadają wykształcenie prawnicze niezbędne jest wprowadzenie odpowiedniego systemu szkoleń dla pracowników tej instytucji. Rozwiązaniem części problemów związanych z poziomem wykształcenia i świadomości pracowników aparatu skarbowego może być wprowadzenie odpowiedniego systemu studiów podyplomowych w funkcjonującej w strukturze KAS Krajowej Szkoły Skarbowości. Niezbędnym wydaje się wprowadzenie studiów z zakresu podatku VAT, wykrywania i przeciwdziałania przestępstwom w tym obszarze.

Analizując wprowadzone zmiany należy jednak równolegle odnieść się do ochrony praw podatnika. Należy podkreślić, że bardzo istotne znaczenie ma w tym zakresie orzecznictwo sądów administracyjnych. Analiza orzeczeń w zakresie ochrony praw podatnika, w szczególności w zakresie podatku VAT wykazuje, iż sądy skutecznie strzegą równowagi pomiędzy ochroną interesów fiskalnych państwa i UE a ochroną praw podatników.

Analiza rozwiązań krajowych pokazała na konieczność w prowadzenia zmian w obszarze analizowania informacji o nieprawidłowościach i nadużyciach na szkodę interesów finansowych UE przez Pełnomocnika Rządu ds. Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na szkodę RP lub UE. Pełnomocnik został ustanowiony Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 1 lipca 2003 r. w sprawie Pełnomocnika Rządu ds. do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej. Zgodnie z rozporządzeniem do jego zadań należy m.in. przekazywanie do Komisji Europejskiej raportów dotyczących nieprawidłowości w wykorzystaniu środków unijnych i w tym celu Pełnomocnik powinien gromadzić, weryfikować i analizować dokumenty i informacje niezbędne do ich przygotowania. Obsługę merytoryczną i techniczno biurową Pełnomocnika zapewnia Departament Audytu Środków Publicznych w Ministerstwie Finansów. Departament przygotowuje zbiorcze sprawozdania z kontroli poszczególnych programów operacyjnych, które to kontrole realizowane są przez Instytucję Audytową. zbiorcze sprawozdania Instytucji Audytowej dotyczące kontroli programów operacyjnych przekazywane są do Komisji Europejskiej do 15 lutego za rok poprzedni. Przeprowadzone badania wykazały, iż Pełnomocnik Rządu nie przygotowuje analiz tych sprawozdań pod kątem popełnianych w ramach programów nieprawidłowości czy nadużyć, nie są także przeprowadzane analizy zgłaszanych do Komisji Europejskiej przypadków nieprawidłowości i nadużyć. Wydaje się, że podstawą podejmowania działań zmierzających do ochrony interesów finansowych UE powinno być przeprowadzanie rzetelnych i kompleksowych analiz. Brak analiz dotyczących popełnianych nadużyć, brak analiz obszarów ryzyka ich wystąpienia w znaczący sposób utrudnia podejmowania skutecznych działań zwalczania nadużyć. Należałoby postulować, aby Pełnomocnik Rządu ds. zwalczania nadużyć na szkodę RP i UE przygotowywał takie opracowania, do czego zresztą zobowiązują go zapisy rozporządzenia.

Niewątpliwie wskazanym byłoby podjęcie prac nad stworzeniem krajowej strategii zwalczania nadużyć na szkodę interesów finansowych UE. Strategie takie są wprawdzie opracowywane przez Instytucje Zarządzające dla poszczególnych programów operacyjnych, są one jednak pewną polityczną deklaracją sprowadzającą się do sformułowań typu "zero tolerancji dla nadużyć" oraz podaniem informacji o możliwości zgłaszania nadużyć przy zachowaniu anonimowości. Często także definiując obszary ryzyka strategie te podają jako przykłady sygnałów ostrzegawczych swoiste truizmy, jak "nagły wzrost zamożności pracownika" czy "nieuzasadnione preferencyjne traktowanie wnioskodawcy". Sugerowanym rozwiązaniem w tego typu sytuacjach jest natomiast "złożenie oświadczenia o bezstronności". Nie deprecjonując przyjętych w ramach programów operacyjnych strategii nadużyć należałoby postulować podjęcie prac nad stworzeniem jednolitej strategii opartej na analizie stwierdzonych historycznie nadużyć oraz określeniu obszarów szczególnego ryzyka. Dobrze przygotowana strategia mogłaby być realną pomocą dla pracowników zaangażowanych w kontrole skarbowe i kontrole realizacji programów operacyjnych. Wprowadzenie strategii powinno być połączone z bieżącymi szkoleniami oraz akcjami informacyjnymi adresowanymi do społeczeństwa. Działania informacyjne dotyczące zwalczania nadużyć mogłyby być związane z krajową strategią jak również dyrektywą o ochronie sygnalistów.

Podsumowując dotychczasowe rozważania należy stwierdzić, iż przeprowadzone badania i analizy umożliwiły potwierdzenie głównej hipotezy rozprawy, stanowiącej, iż aktualne rozwiązania funkcjonujące na szczeblu unijnym i krajowym pozwalają na skuteczną ochronę interesów finansowych Unii Europejskiej. W niektórych jednak obszarach ochrony niezbędne jest podjęcie działań, które przede wszystkim usprawnią współpracę pomiędzy poszczególnymi instytucjami. Jedynie wzajemna współpraca w różnych obszarach ochrony może umożliwić pełne wykorzystanie potencjału poszczególnych instytucji zaangażowanych w ochronę interesów finansowych Unii Europejskiej.

Bibliografia

1. Babbie E., *Badania społeczne w praktyce*, Warszawa 2004.
2. Babiaryz S., *Komentarz do art.82 ustawy - Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2017.
3. Bagińska E., *Projekt kodyfikacji europejskiego prawa czynów niedozwolonych*, "Państwo i Prawo" 2004, Nr 6.
4. Baldan A., *Rola i zadania Anti-Fraud Coordination Service (AFCOS)*, w: *Instytucje i instrumenty prawne w walce z przestępczością przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej - prawo krajowe i perspektywa europejska*, Materiały z Międzynarodowej Konferencji Naukowej, Warszawa 2004.
5. Barcik J., *Finansowanie Unii Europejskiej*, w: Barcik J., Wentkowska A., *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2014.
6. Barcik J., *Instytucje UE*, w: Barcik J., Wentkowska A., *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2014.
7. Barcik J., *Sędzia śledczy, asystent, referendarz sądowy? Kilka uwag o rzecznikach generalnych Trybunału Sprawiedliwości*, "Iustitia" 2013, Nr 4.
8. Barcik J., *Struktura instytucjonalna Unii Europejskiej*, w: Barcik J., Wentkowska A., *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2014.
9. Barcik J., Wentkowska A., *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2014.
10. Barcz J. (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia Systemowe*, Warszawa 2003
11. Barcz J., *Charakter prawny i struktura Unii Europejskiej. Pojęcie prawa Unii*, w: Barcz J. (red.), *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2004.
12. Barcz J., Górka M., Wyrozumalska A., *Instytucje i Prawo Unii Europejskiej. Podręcznik dla kierunków prawa, zarządzania i administracji*, Warszawa 2015.
13. Barcz J., *Struktura prawna i zakres podmiotowy procesu integracji europejskiej*, w: Barcz J., Górka M., Wyrozumalska A., *Instytucje i Prawo Unii Europejskiej. Podręcznik dla kierunków prawa, zarządzania i administracji*, Warszawa 2015.
14. Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2014.
15. Begg J., *Finansowanie Unii Europejskiej*, "Nowa Europa" 2006, Nr 3.
16. Benyon J. i in., *Police Co-operation in Europe: An Investigation*, Leicester 1993.
17. Berek M., *Kontrola wykonania budżetu państwa w: Jarzęcka-Siwik E. (red.), Najwyższa Izba Kontroli i prawne aspekty funkcjonowania kontroli państwowej*, Warszawa 2018,
18. Bernaś P. (red.), *Finanse Unii Europejskiej*, Wrocław 2005.
19. Bielikow-Kucharska M., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w obszarze zamówień publicznych*, Warszawa 2016.
20. Bieniek B., *Pranie pieniędzy w prawie międzynarodowym, europejskim oraz polskim*, Warszawa 2010.
21. Biernacki K., *Krajowa Administracja Skarbowa 2018. Komentarz do ustawy i przepisów wprowadzających*, Warszawa 2018.
22. Biernat S. (red.), *Studia z prawa Unii Europejskiej w piąta rocznicę utworzenia Katedry Prawa Europejskiego Uniwersytetu Jagiellońskiego*, Kraków 2000.
23. Biernat S., *Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem Wspólnot Europejskich*, w: Mik C. (red.), *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, Toruń 1998.
24. Biernat S., *Zasada efektywności prawa wspólnotowego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, w: Biernat S. (red.), *Studia z prawa Unii Europejskiej w*

- piąta rocznicę utworzenia Katedry Prawa Europejskiego Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2000.
25. Bleckmann A., *Europarecht. Das Recht den Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Köln, Berlin, Bonn, München 1985.
 26. Bobowska I., Kowalski J., *Naruszenie dyscypliny finansów publicznych w tym gospodarowania środkami europejskimi*, Wrocław 2014.
 27. Bojarski J., *Korupcja gospodarcza. Studium z dziedziny polityki kryminalnej*, Toruń 2015.
 28. Bojkowski T., Przybylska J. (red.), *Dyscyplina finansów publicznych. Zasady odpowiedzialności, problemy orzecznicze i aspekty praktyczne*, Warszawa 2012.
 29. Borodo A., *Współczesne problemy prawne budżetu państwowego*, Toruń 2014.
 30. Bożek W., *Działalność orzecznicza Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Analiza głównych kierunków w dorobku orzeczniczym w latach 2010-2015*, Szczecin 2016.
 31. Brodecki Z. (red.), *Traktat o Unii Europejskiej. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z komentarzem*, Warszawa 2002.
 32. Brolik J., *Kontrowersyjne kompetencje Ministra Finansów w dziedzinie stosowania prawa podatkowego*, "Przegląd Podatkowy" 1999, Nr 7.
 33. Brzeziński B., Olesińska A. (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2017.
 34. Brzozowska A., *Idea powołania Prokuratora Europejskiego o propozycja relacji nowej instytucji z Eurojust*, "Przegląd Prawa Europejskiego" 2005, Nr 2.
 35. Buczma S., *Konsekwencje utworzenia urzędu Prokuratury Europejskiej dla ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej na poziomie europejskim i krajowym*, w: Nowak C. (red.), *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
 36. Chociej A.P., *Selected issues of the Protection of the European Union's Financial Interests*, (w:) Lotko E., Zawadzka-Pąk U.K., Radvan M. (red.), *Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interests*, Białystok-Vilnius 2018.
 37. Chociej A.P., Woltanowski P., *Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające w kontekście ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej*, "Białostockie Studia Prawnicze" 2019, Vol. 24, Nr 3.
 38. Corstens J., *European Penal Law*, Haga-Londyn 2002.
 39. Czaja-Hliniak I. (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku, Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012.
 40. Czaplinski W., *III filar Unii Europejskiej - Współpraca Sądowa i Policji w Sprawach Karnych*, w: Barcz J. (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia Systemowe*, Warszawa 2003.
 41. Czaplinski W., *System Instytucjonalny UE*, w: Barcz J. (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia Systemowe*, Warszawa 2003.
 42. Czernielewska-Rutkowska M., *Budżet ogólny Unii Europejskiej, Stan obecny i perspektywy*, Warszawa 2007.
 43. de Kerchove G., *Améliorations institutionnelles à apporter au titre VI du traité sur l'Union européenne afin d'acroître l'efficitaté et la légitimité de l'action de l'Union européenne dans le domaine de la sécurité intérieure*, w: de Krechove G., Wyembergh A. (red.), *Quelles réformes pour l'espace énal eurpéen?*, Bruksela 2003.
 44. de Krechove G., Wyembergh A. (red.), *Quelles réformes pour l'espace énal eurpéen?*, Bruksela 2003.

45. Delmas-Marty M., *Corpus Iuris introducing penal provisions for the purpose of the financial interests of the European Union*, Paris 1997.
46. Dobrowolski Z., *Korupcja w państwie. Przyczyny, skutki, kierunki przeciwdziałania*, Sulechów 2005.
47. Dowgier R., Popławski M. (red.), *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym systemie podatkowym*, Białystok 2016.
48. Drop A., Czyszek T. (red.), *Stanowiska Polski w ramach negocjacji o członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej*, tom 1: *Zrozumieć Negocjacje: Dokumenty*, Warszawa 2000.
49. Drwiłło A., Jurkowska-Zeidler A., *System prawnofinansowy Unii Europejskiej*, Warszawa 2017.
50. Dudka K., Dudzik B., *Prokuratura Europejska w polskim systemie wymiaru sprawiedliwości*, w: Nowak C. (red.), *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
51. Dynia E., Kłak C.P. (red.), *Europejskie standardy ochrony praw człowieka a ustawodawstwo polskie*, Rzeszów 2005.
52. Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa 2017.
53. Etel L., *Komentarz aktualizowany do art. 82 ustawy - Ordynacja podatkowa*, LEX/el., 2018.
54. Etel L., Kosikowski C., Ruśkowski E., *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.
55. Fill W., *Budżet Unii Europejskiej. Zasady uchwalania i realizacji*, "Myśl Ekonomiczna i Prawna" 2005, Nr 2.
56. Fryšták M., Šramková D., *The Role of Customs Administration in the Globalized World*, w: Mikołajczyk B. (red), *Free Movement of Goods and Persons Across the Polish – Czech – Slovak Borders: legal differences and similarities*, Katowice 2012.
57. Glumińska-Pawlic J., *Specyficzne zasady rachunkowości, sprawozdawczości, nadzoru, kontroli oraz odpowiedzialności w sektorze finansów publicznych, w aspekcie charakterystyki specyfiki gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych*, w: Ruśkowski E. (red.), *System prawa finansowego, t. 2, prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010.
58. Głuchowski J., Kosikowski C., Szołno-Koguc J. (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008.
59. Godlewska A., *Polski budżet w obliczu oszustw karuzelowych*, w: Szołno-Koguc J., Pomorska A. (red.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warszawa 2011.
60. Góralczyk W. (red.) *Prawo Bankowe. Komentarz*, Warszawa 1999.
61. Górka M., *Instytucje i ograny Unii Europejskiej*, w: Barcz J., Górka M., Wyrozumialska A., *Instytucje i Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2015.
62. Górka M., *System instytucjonalny Unii Europejskiej*, Warszawa 2010.
63. Górka M., *Trybunał Obrachunkowy*, w: Barcz J., Górka M., Wyrozumialska A., *Instytucje i prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2017.
64. Górniok O., *Komentarz do Aktu Rady ustanawiającego Konwencję o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z dnia 26 lipca 1995 r., Aktu Rady ustanawiającego Protokół do konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z dnia 27 września 1996 r. i Drugiego Protokołu do Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z dnia 19 czerwca 1997 r., sporządzonego na*

- podstawie art. K.3 TUE, w: Zielińska E. (red.) Prawo Wspólnot Europejskich a prawo polskie. dokumenty karne, Warszawa 2000.
65. Górski A., w: Górski A., Sakowicz A. (red.), Zwalczenie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych, Warszawa 2006.
 66. Gruszczak A., Europejska wspólnota wywiadowcza, Prawo - instytucje - mechanizmy, Kraków 2014.
 67. Gruszczak A., Europejski Urząd Policji (Europol) - okoliczności i geneza powstania, "Politeja" 2010, Nr 2(12).
 68. Gruszczak A., Współpraca policyjna w Unii Europejskiej w wymiarze transgranicznym, Kraków 2009.
 69. Grzelak A., Trzeci filar Unii Europejskiej, Warszawa 2008.
 70. Grzelak A., Współpraca państw w ramach Eurojustu, w: A. Górski, A. Sakowicz (red.), Zwalczenie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych, Warszawa 2006.
 71. Grzywacz J. (red.), Pranie brudnych pieniędzy, Warszawa 2005.
 72. Guldenmund R.H., Towards an administrative Sanctioning System of the Common Agricultural Policy, w: Harding C. (red.), Enforcing European Community Rules. Criminal Proceedings, Administrative Procedures and Harmonization, Dartmouth 1996.
 73. Gusiński M. (red.), Prawo zamówień publicznych, Wrocław 2012.
 74. Guzik-Makaruk E.M., Pływaczewski E.W. (red.), Współczesne oblicza bezpieczeństwa, Białystok 2015.
 75. Harding C., Swart B. (red.), Enforcing European Community Rules. Criminal Proceedings, Administrative Procedures and Harmonization, Dartmouth 1996.
 76. Hoffmann H., Rowe G.C., Turk A.H., Administration Law and Policy of the European Union, Oxford 2012.
 77. Hofmański P., Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej w kontekście idei utworzenia urzędu Prokuratury Europejskiej, w: Nowak C. (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009.
 78. Hofmański P., Przyszłość ścigania karnego w Europie, "Europejski Przegląd Sądowy" 2006, Nr 12.
 79. Hofmokr J., Polska wobec rabatu brytyjskiego i reformy budżetu UE, "Analizy i Opinie" 2004.
 80. Huchla A., Prawo podatkowe Unii Europejskiej w interpretacjach ministra finansów, w: Litwińczuk H. (red.), Prawo Europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 2010.
 81. Ingehlram J., The European Court of Auditors: Current Legal Issues, "Common Market Law Review" 2000, Nr 1.
 82. Izdebski H. (red.), Nauka i nauczanie prawa, Tradycja i przyszłość, Warszawa 2009.
 83. Jamróz M., Władza. Przywileje. Korupcja, Warszawa 2004.
 84. Janusz-Pohl B., Immunitety w polskim prawie karnym, Warszawa 2009.
 85. Jarzęcka-Siwik E. (red.), Najwyższa Izba Kontroli i prawne aspekty funkcjonowania kontroli państwowej, Warszawa 2018.
 86. Jarzęcka-Siwik E., Skwarka B., Najwyższa Izba Kontroli. Komentarz do ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli, Warszawa 2017.
 87. Jasiński W., Pranie brudnych pieniędzy, Warszawa 1998.
 88. Justyński J., Podstawy prawne polityk gospodarczych Unii Europejskiej na tle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, Toruń 2004.

89. Kamiński A.Z., Kamiński B., Korupcja rządów. Państwa postkomunistyczne wobec globalizacji, Warszawa 2004.
90. Kandut K., Sędkowska A. (red.), Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Warszawa 2014.
91. Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010.
92. Kawecka-Wyrzykowska E., Polityki gospodarcze Unii Europejskiej, Warszawa 2009.
93. Kenig-Witkowska M.M. (red.), Łazowski A., Ostrihanski R., Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2008.
94. Kenig-Witkowska M.M., Historia procesu integracji europejskiej, w: Kenig-Witkowska M.M. (red.), Łazowski A., Ostrihanski R., Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2008.
95. Kierzkowski T. (red.), Fundusze Strukturalne oraz Fundusz Spójności, Warszawa 2009.
96. Kierzkowski T., Jankowska A., Knopik R. (red.), Fundusze strukturalne oraz Fundusz Spójności, Warszawa 2009.
97. Kierzkowski T., Jankowska A., Komentarz do art. 62 ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020, w: Kierzkowski T. (red.), Fundusze Strukturalne oraz Fundusz Spójności, Warszawa 2009.
98. Kierzynka R., Skutki utworzenia urzędu Prokuratury Europejskiej dla Ochrony Interesów Finansowych Unii Europejskiej na poziomie Europejskim i krajowym, w: Nowak C. (red.) Ochrona interesów Finansowych a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009.
99. Kiszka J., Wykładania prowspólnotowa jako element interakcji prawa krajowego ze wspólnotowym i jej obecność w procesie sądowego stosowania polskich regulacji podatków pośrednich, Litwińczuk H. (red.), Prawo Europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 2010.
100. Klepacki Z., Integracja Europejska: łącznie z uczestnictwem Polski w UE i Konstytucją dla Europy, Białystok 2005.
101. Kmiecik Z., Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne a prawo europejskie, Warszawa 2010.
102. Komar A., Finanse a Wspólnoty Europejskie, Warszawa 1983.
103. Kopyściańska K., Kopyściański M., Wykładnia prowspólnotowa w orzecznictwie ETS, w: Litwińczuk H. (red.), Prawo Europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 2010.
104. Kopyściańska K., Miemiec W., Zakres przedmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w: Mastalski R., Fojcik-Mastalska E. (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013.
105. Kopyściański M., Wieloletnie ramy finansowe Unii Europejskiej a budżet Unii Europejskiej, w: Miemiec W. (red.), Prawo finansów publicznych z kazuami i pytaniami, Warszawa 2018.
106. Kosikowski C., Budżet państwa jako kategoria historyczna, ekonomiczna i prawna, w: Ruśkowski E. (red.), System prawa finansowego, t. II, Prawo finansowe sektora finansów publicznych, Warszawa 2010.
107. Kosikowski C., Coroczne badanie przez Najwyższą Izbę Kontroli wykonania budżetu państwa – kontrola czy audyt?, "Kontrola Państwowa" 2002, Nr 1.
108. Kosikowski C., Financial Law of the European Union, Białystok 2008.
109. Kosikowski C., Finanse i prawo finansowe Unii Europejskiej, Warszawa 2014.

110. Kosikowski C., Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011.
111. Kosikowski C., Odpowiedzialność za naruszenie reżimu prawnego finansów publicznych (nowa koncepcja), „Państwo i Prawo” 2006, Nr 12.
112. Kosikowski C., Polityka pieniężna i finanse UE w świetle Traktatu z Lizbony, "Europejski Przegląd Sądowy" 2008, Nr 6.
113. Kosikowski C., Prawo finansowe w Unii Europejskiej, Bydgoszcz 2008.
114. Kosikowski C., Prawo Unii Europejskiej w systemie polskiego prawa finansowego, Białystok 2010.
115. Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2006.
116. Kosikowski C., Sektor finansów publicznych, Warszawa 2006.
117. Kosikowski C., Zasady i problemy ogólne finansów publicznych, w: Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2006.
118. Kosińska R., Ruśkowski E., Woltanowski P., Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia, "Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2016, Nr 6.
119. Kosińska R., Ruśkowski E., Woltanowski P., Tax Gap Management by Public Tax Authorities in the Polish Tax System. "Annual Center Review" 2014, Nr 7.
120. Kosińska R., Ruśkowski E., Woltanowski P., Zarządzanie luką podatkową w polskim systemie podatkowym przez organy podatkowe, w: K. Raczkowski (red.), Zarządzanie w systemie gospodarczym. Szanse i zagrożenia, Warszawa 2015
121. Kozak M., Fundusze strukturalne UE po reformie, w: Droga do Funduszy Strukturalnych Unii Europejskiej, Warszawa 2000.
122. Krawczyk P., Jednolity Plik Kontrolny jako forma udostępniania informacji podatkowych, w: Dowgier R., Popławski M. (red.), Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym systemie podatkowym, Białystok 2016.
123. Kronobis-Romanowska D., Sąd krajowy w prawie wspólnotowym, Kraków 2007.
124. Król-Bogomilska M., Środki karne służące zwalczaniu przestępstw. Najnowsze kierunki zmian w prawie Unii Europejskiej, w: H. Izdebski (red.), Nauka i nauczanie prawa, Tradycja i przyszłość, Warszawa 2009.
125. Krzykowski P., Nieprawidłowości przy realizacji projektów współfinansowanych ze środków Unijnych w perspektywie finansowej 2014-2020, Olsztyn 2016.
126. Kucia-Guściora B., Komentarz do art. 56 ufp, w: Smoleń P. (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2014.
127. Kuczyńska H., Wspólny obszar postępowania karnego w prawie Unii Europejskiej, Warszawa 2008.
128. Kulicki J., Koncepcja Krajowej Administracji Skarbowej w świetle problemów administracji danin publicznych w Polsce, "Studia i Analizy CASP" 2016, Nr 2.
129. Kulicki J., Kontrola skarbowa. Komentarz, Warszawa 2013.
130. Kundera J., Fundusze strukturalne dla Polski i ich efekty ekonomiczne, w: Miemieć W. (red.), Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty Prawno Finansowe, Wrocław 2012.
131. Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., Kontrola finansowa w sektorze publicznym, Warszawa 2000.
132. Kuźniak B., Capik A., Traktat Nicejski. Komentarz, Warszawa 2002.
133. Kwiatkowska H., Krystyniecki M., Komentarz do ustawy o inspekcji celnej, Warszawa 1998.

134. Lach A., Model wymiaru sprawiedliwości w sprawach karnych w Unii Europejskiej, "Państwo i Prawo" 2009, nr 6.
135. Laffan B., The Finances of the European Union, London 1997.
136. Lang J., Z rozważań nad pojęciem interesu w prawie administracyjnym, „Przegląd Prawa i Administracji” 1997, tom XXXVIII.
137. Lang W., Struktura odpowiedzialności prawnej, „Zeszyty Naukowe UMK. Prawo” 1969, Nr 31.
138. Lasiński-Sulecki K., Granice prounijnej wykładni prawa podatkowego, Litwińczuk H. (red.), Prawo Europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 2010.
139. Lasok D., Zarys prawa Unii Europejskiej, Toruń 1995.
140. Lechantre M., Schajer D., Le budget de l'Union europeenne, Paryż 2003.
141. Lejczyk M., Poździk R., Fundusze unijne. Zasady finansowania projektów z środków unijnych w Polsce w latach 2007-2013, Lublin 2010.
142. Lemke M., Piasta D., Analiza Orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego zamówień publicznych w okresie od 1999 do 2005 r., Warszawa 2006.
143. Leszczyński L., Skrętowicz R., Z. Hołda (red.), W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska, Lublin 2005.
144. Lewkowicz P.J., Orzecznictwo sądowe w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, w: Ruśkowski E. (red.) Przewodnik po orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych, Warszawa 1999.
145. Lipiec-Warzecha L., Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – komentarz, Warszawa 2012.
146. Lipniewicz K.R., Docelowy system VAT w Unii Europejskiej, Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych, Warszawa 2010.
147. Litwińczuk H. (red.), Prawo Europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 2010.
148. Lotko E., Zawadzka-Pąk U.K., Radvan M. (red.), Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interests, Białystok-Vilnius 2018.
149. Łacny J., Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej w dziedzinie polityki spójności, Warszawa 2010,
150. Łacny J., Europejska Prokuratura w projekcie Konstytucji dla Europy, "Przegląd Prawa Europejskiego" 2005, Nr 3-4.
151. Łacny J., Ochrona interesów finansowych UE - działalność Europejskiego Biura ds. zwalczania Oszustw (OLAF), "Przegląd Prawa Europejskiego" 2003, Nr 2.
152. Łacny J., Ponoszone przez państwa członkowskie finansowe skutki naruszenia interesów finansowych Unii Europejskiej w dziedzinie polityki regionalnej, w: Nowak C. (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009.
153. Łazowska A., Źródła prawa Unii Europejskiej i ich stosowanie w państwach członkowskich, w: Perkowski M. (red.), Wymiar sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wybrane zagadnienia. Warszawa 2003.
154. Łętowska E., Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje, "Państwo i Prawo" 2005, Nr 4.
155. Maliszewska - Nienartowicz J., Porządek prawny Unii Europejskiej, Toruń 2005.
156. Maliszewska-Nienartowicz J., System Instytucjonalny i prawny Unii Europejskiej, Toruń 2010.

157. March J., Olsen J., Rediscovering institutions, The Organizational Basis of Politics, Nowy Jork 1989.
158. Marek A., Prawo karne, Warszawa 2000.
159. Marek A., Problematyka Corpus Iuris, "Monitor Prawniczy" 2002, Nr 3.
160. Marszałek-Kawa J., Struktura i funkcjonowanie Parlamentu Europejskiego, Toruń 2002.
161. Mastalski R., Fojcik-Mastalska E. (red.) Prawo finansowe, Warszawa 2013.
162. Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008.
163. Mathis J., Środki regulacji handlu wewnętrznego wspólnoty, w: Świerkot J. (red.), Bariery para- i pozataryfowe w stosunkach zewnętrznych Unii Europejskiej, Łódź 1998.
164. Mavrinac M., Ramy prawne dotyczące działalności dochodzeniowych OLAF - regulacje i praktyka europejska, w: Instytucje i instrumenty prawne w walce z przestępczością przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej - prawo krajowe i perspektywa europejska, Materiały z Międzynarodowej Konferencji Naukowej, Warszawa 2004.
165. Melezini A., Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową, Warszawa 2012.
166. Melezini A., Teszner K., Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz, Warszawa 2018.
167. Melezini A., Uwagi do zakresu przedmiotowego kontroli celno-skarbowej, o którym mowa w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, "Procedury Administracyjne i Podatkowe" 2017, Nr 1.
168. Melezini A., Zalewski D., Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2015.
169. Menkes J., Zbliżanie prawa polskiego do prawa wspólnotowego a traktat amsterdamski, w: Mik C., Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych, Toruń 1998.
170. Michalcewicz-Kaniowska M., Zajdel M., Wieloletnie ramy finansowe w procesie kształtowania polityki spójności Unii Europejskiej, "Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej" 2018, Nr 129.
171. Michalczuk C., Idea powołania Prokuratury Europejskiej - propozycja wyjścia z impasu, w: Nowak C. (red.) Ochrona interesów finansowych rozszerzonej Unii Europejskiej: nowe wyzwania, stare problemy. Materiały z międzynarodowej konferencji naukowej, Warszawa 2007.
172. Miemiec W. (red.), Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty Prawno Finansowe, Wrocław 2012.
173. Miemiec W. (red.), Prawo finansów publicznych z kuzusami i pytaniami, Warszawa 2018.
174. Miemiec W., Odpowiedzialność jednostek samorządu terytorialnego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w: Miemiec W., Sawicka K., Miemiec M., Prawo finansów publicznych sektora samorządowego, Warszawa 2013.
175. Miemiec W., Odpowiedzialność podmiotów sektora finansów publicznych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z postępowaniem o udzielenie zamówienia publicznego, w: Gusiński M. (red.), Prawo zamówień publicznych, Wrocław 2012.
176. Miemiec W., Pojęcie i podstawowe zasady determinujące odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, "Wrocławsko-Lwowski Zeszyty Prawnicze", Wrocław 2010.
177. Miemiec W., Przesłanki determinujące zwrot środków przeznaczonych na finansowanie programów realizowanych przez JST z udziałem bezzwrotnych środków europejskich, „Finanse Komunalne” 2012, Nr 1-2.

178. Miemiec W., Sawicka K. (red.), Instytucje prawno finansowe w warunkach kryzysu gospodarczego, Warszawa 2014.
179. Miemiec W., Sawicka K., Miemiec M., Prawo finansów publicznych sektora samorządowego, Warszawa 2013.
180. Miemiec W., Zakres przedmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w: Mastalski R., Fojcik-Mastalska E. (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013.
181. Miemiec W., Zasady ogólne odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w: Mastalski R., Fojcik-Mastalska E. (red.) Prawo finansowe, Warszawa 2013.
182. Miemiec W., Zasady pozyskiwania i wykorzystania bezzwrotnych środków zagranicznych, w: Ruśkowski E. (red.), Prawo finansowe sektora finansów publicznych, t. II, Warszawa 2010.
183. Mik C., Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki. Tom I, Warszawa 2000.
184. Mik C., Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych, Toruń 1998.
185. Mik C., Wojtaszek-Mik E., Traktaty Europejskie, Kraków 2000.
186. Mik C., Wykładnia zgodna prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej, w: Wronkowska S. (red.), Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej, Kraków 2005.
187. Mitrowski S., Europejski Trybunał Obrachunkowy – organ kontrolny w systemie instytucjonalnym Wspólnot Europejskich, "Studia Europejskie" 2006, Nr 4.
188. Modliński E., Pojęcie interesu publicznego w prawie administracyjnym, Warszawa 1932.
189. Modzelewski W., Rola wykładni w procesie stanowienia harmonizowanego prawa podatkowego - zarys problemu, w: Litwińczuk H. (red.), Prawo Europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 2010.
190. Namysłowski R. (red.), Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z zakresu VAT. Polska perspektywa, Komentarz, Warszawa 2014.
191. Nicoll W., Salmon T.C., Zrozumieć Unię Europejską, Warszawa 2002.
192. Niezgódka-Medek M., w: Jarzęcka-Siwik E. i in., Komentarz do ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli, Warszawa 2000.
193. Nita B., Postępowanie karne z udziałem Prokuratora Europejskiego, w: Nowak C. (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009.
194. Nowacki J., Tobor Z., Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 2007.
195. Nowak C. (red.), Ochrona interesów finansowych rozszerzonej Unii Europejskiej: nowe wyzwania, stare problemy. Materiały z międzynarodowej konferencji naukowej, Warszawa 2007.
196. Nowak C. (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009.
197. Nowak C., Corpus Iuris - wersja florencka a polskie prawo materialne, "Przegląd Prawa Karnego" 2005, Nr 24.
198. Nowak C., Korupcja w polskim prawie karnym na tle uregulowań międzynarodowych, Warszawa 2008.
199. Nowak C., Zakres odpowiedzialności za czyny korupcyjne w prawie polskim a zobowiązania międzynarodowe, "Państwo i Prawo" 2007, Nr 9.

200. Odachowski J., Karwatowicz G., Zarząd województwa jako instytucja zarządzająca regionalnym programem operacyjnym, "Samorząd Terytorialny" 2011, Nr 7-8.
201. Odachowski J., Kontrola wykorzystania środków, w: Miemiec W. (red.), Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty Prawno Finansowe, Wrocław 2012.
202. Odachowski J., Pojęcie nieprawidłowości w wykorzystaniu przyznanych środków w prawie UE, w: Miemiec W. (red.), Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty Prawno Finansowe, Wrocław 2012.
203. Odachowski J., Strategie i programy kształtujące politykę rozwoju, w: Miemiec W. (red.), Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty Prawno Finansowe, Wrocław 2012.
204. Oręziak L., Finanse Unii Europejskiej, Warszawa 2009.
205. Ostaficzuk M., Analiza porównawcza katalogu kar z kodeksu karnego skarbowego i ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w: Bojkowski T., Przybylska J. (red.), Dyscyplina finansów publicznych. Zasady odpowiedzialności, problemy orzecznicze i aspekty praktyczne, Warszawa 2012.
206. Ostałowicz J., Komentarz do art. 2 ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 201-2020, w: Poździk R. (red.), Komentarz do ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020, Warszawa 2016.
207. Owsiak S., Finanse publiczne, teoria i praktyka, Warszawa 2013.
208. Padrak P., Postępowanie kontrolne NIK. Komentarz, Wrocław 2012.
209. Paprzycki L.K., Corpus Iuris - projekt europejskiego Prawa Karnego. Zarys problematyki, "Palestra" 2000, Nr 4.
210. Paprzycki L.K., Corpus Iuris a polski kodeks postępowania karnego - problematyka harmonizacji, "Prokuratura i Prawo" 2000, Nr 3.
211. Paprzycki L.K., Paprzycki R., Europejskie-wspólnotowe. Prawo karne z polskiej perspektywy, w: Leszczyński L., Skrętowicz R., Hołda Z. (red.), W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska, Lublin 2005.
212. Paśkiewicz J., Instytucja Europejskiego prokuratora Generalnego a polski system karny, w: Dynia E., Kłak C.P. (red.), Europejskie standardy ochrony praw człowieka a ustawodawstwo polskie, Rzeszów 2005.
213. Pechstein M., Koenig Ch., Die Europäische Union. Die Verträge von Maastricht und Amsterdam, Tybinga 1998.
214. Pelewicz G., w: Kandut K., Sędkowska A. (red.), Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Warszawa 2014.
215. Perkowski M. (red.), Wymiar sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wybrane zagadnienia. Warszawa 2003.
216. Pescatore P., The Law of Integration: Emergence of a New Phenomenon, Lejda 1974.
217. Piech K., Wprowadzanie towarów na obszar celny Unii Europejskiej, Warszawa 2012.
218. Pietrasz P., Stachurski W., Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz. Warszawa 2011.
219. Pietrzak A., Budżet Unii Europejskiej, w: Bernaś P. (red.), Finanse Unii Europejskiej, Wrocław 2005.
220. Płachta M., Porozumienie między państwami członkowskimi Wspólnot Europejskich w sprawie przekazywania postępowania karnego. Komentarz, w: Zielińska E. (red.), Prawo Wspólnot Europejskich a prawo polskie. Dokumenty karne, Warszawa 2000.
221. Postuła M., Finanse publiczne w architekturze globalnej gospodarki, Warszawa 2017.

222. Postuła M., *Polityka społeczno-gospodarcza w UE. Finanse na poziomie krajowym, europejskim i globalnym*, Warszawa 2019.
223. Postuła M., *W tyglu naszych finansów. Transformacja i reformy finansów publicznych w Polsce w dwudziestoleciu 1989-2008*, Warszawa 2007.
224. Poździk R. (red.), *Komentarz do ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020*, Warszawa 2016.
225. Poździk R., *Ocena i wybór projektów do dofinansowania z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego i Funduszu Spójności*, Warszawa 2013.
226. Poździk R., *Zasady wdrażania funduszy unijnych w latach 2014-2020*, "Europejski Przegląd Sądowy" 2014, Nr 12.
227. Presnarowicz S., *Komentarz do art. 56 ufp*, w: Ruśkowski E., Salachna J.M. (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014.
228. Presnarowicz S., Sudavicius B., *System finansów publicznych Polski i Litwy*, Białystok 2017.
229. Przyborowska-Klimczak A., Skrzydło-Tefelska E., *Dokumenty Wspólnot Europejskich*, Lublin 1994.
230. Pujas V., *The European Anti-Fraud Office (OLAF): a European policy to fight against economic and financial fraud?* "Journal of European Public Policy" 2003, Nr 10.
231. Raczkowski K., *Eurofisc – zdecentralizowana sieć współpracy w dziedzinie podatku VAT*, „Infos” 2011, Nr 6(98).
232. Rosamond B., *Theories of European Integration*, Londyn 2000.
233. Roszkowski J., Górnicz E., Żurek M., *Leksykon integracji europejskiej*, Warszawa 2003.
234. Ruskowski J., *Ponadnarodowość w systemie politycznym Unii Europejskiej*, Warszawa 2010.
235. Ruśkowski E. (red.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Białystok 2011.
236. Ruśkowski E. (red.), *Prawo finansowe sektora finansów publicznych, t. II*, Warszawa 2010.
237. Ruśkowski E. (red.), *Przewodnik po orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych*, Warszawa 1999.
238. Ruśkowski E. (red.), *System prawa finansowego, t. 2. Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010
239. Ruśkowski E., Chociej A.P., *Conclusions for Poland in View of the Special Report of the European Court of Auditors Concerning Fighting Financial Fraud in Spending EU Funds*, "Problemy Zarządzania - Management Issues" 2019, vol. 17, no 3(83).
240. Ruśkowski E., *Ekspertyza na temat interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, "Kontrola Państwowa" 2002, Nr 4 (numer specjalny).
241. Ruśkowski E., *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004.
242. Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawno finansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018.
243. Ruśkowski E., *Komentarz do art. 35 ufp*, w: Ruśkowski E., J. Salachna J.M. (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014.
244. Ruśkowski E., *Komentarz do art. 42 ufp*, w: Ruśkowski E., J. Salachna J.M. (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014.

245. Ruśkowski E., Kontrola stosowania prawa podatkowego, w: Etel L., Kosikowski C., Ruśkowski E., Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006.
246. Ruśkowski E., Od prawa budżetowego do prawa finansowego sektora finansów publicznych, w: Ruśkowski E. (red.), Prawo finansowe sektora finansów publicznych, t. II, Warszawa 2010.
247. Ruśkowski E., Salachna J.M. (red.), Finanse publiczne. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2014.
248. Ruśkowski E., Tyniewicki M., Wieloletnie planowanie finansowe w krajach Unii Europejskiej. Stan obecny i perspektywy, w: Miemiec W., Sawicka K. (red.), Instytucje prawno finansowe w warunkach kryzysu gospodarczego, Warszawa 2014.
249. Ruśkowski E., Wybrane uwagi o Ministrze Finansów w Polsce, w: M. Żukowski (red.), Sektor finansów publicznych a rozwój gospodarczy. Problemy i dylematy, Wydawnictwo KUL, Lublin 2017.
250. Ruśkowski E., Woltanowski P., Efficiency and Effectiveness of Tax Administration and The Rights of Taxpayers in The Light of The First Experience of The Functioning of The Reform of The National Revenue Administration in Poland, w: E. Ruśkowski, M. Sentzową-Karasiewa, A. Paul, M. Radvan (red.), Tax Sovereignty and the Concept of Fiscal Rule – Making i the Countries of Central and Eastern Europe, Voronezh 2018.
251. Ruśkowski E., Woltanowski P., Rola nauki w badaniu konstytucyjności ustaw na przykładzie reformy Krajowej Administracji Skarbowej, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 521.
252. Ruśkowski E., Zasady gospodarowania środkami publicznymi w Polsce - wybrane uwagi, w: Czaja-Hliniak I. (red.), Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku, Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, Kraków 2012.
253. Safjański T., Działania operacyjne Europolu, Szczytno 2013.
254. Safjański T., Europejskie Biuro Policji Europol. Geneza. Główne aspekty działania. Perspektywy rozwoju, Warszawa 2009.
255. Sakowicz A., Ochrona interesów finansowych UE jako zagadnienie istotne dla partnerstwa publiczno-prywatnego, w: Perkowski M. (red.), Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki, Białystok 2007.
256. Sakowicz A., Wzmocniona współpraca a powołanie Prokuratury Europejskiej. Niebezpieczeństwo wielobiegunowej współpracy w ochronie interesów finansowych Unii Europejskiej, w: Nowak C. (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009.
257. Sakowicz A., Zasada ne bis in idem w prawie karnym w ujęciu europejskim, Białystok 2011.
258. Salachna J.M., Dyscyplina finansów publicznych w Polsce (ewolucja rozwiązań prawnych), w: Głuchowski J., Kosikowski C., Szołno-Koguc J. (red.), Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej, Lublin 2008.
259. Salachna J.M., Odpowiedzialność za nieprawidłowe dokonywanie wydatków publicznych w Polsce – wybrane aspekty, w: Głuchowski J., Pomorska A., Szołno-Koguc J., Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Racjonalizacja wydatków publicznych – uwarunkowania i instrumenty, t. 1, Lublin 2005.
260. Sawicka K., Zasady ogólne finansów publicznych, w: Miemiec W. (red.), Prawo finansów publicznych z kazusami i pytaniami, Warszawa 2018.

261. Scholten M., Luchtman M. (red.), Law enforcement by EU Authorities. Implications for political and judicials Accountability, Cheltenham - Northampton 2017.
262. Skorupka J., Ochrona interesów majątkowych Skarbu Państwa w Kodeksie karnym, Wrocław 2004.
263. Skorupka J., Podstawy karnoprawnej ochrony interesów finansowych wspólnot europejskich, "Prokuratura i Prawo" 2004, Nr 6.
264. Skrzydło-Tefelska E., Finansowanie Unii Europejskiej, w: Barcz J. (red.), Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe, Warszawa 2003.
265. Skwarka B., Działalność NIK na arenie międzynarodowej, w: Jarzęcka-Siwik E. (red.), Najwyższa Izba Kontroli i prawne aspekty funkcjonowania kontroli państwowej, Warszawa 2018.
266. Smoleń P. (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2014.
267. Sobczyński D., Budżet Unii Europejskiej - zarys prawnofinansowy, "Glosa" 2004, Nr 4.
268. Sobóń J., Budżet Unii Europejskiej, Warszawa 2008.
269. Sołtysińska A., Talago-Sławoj H., Europejskie prawo zamówień publicznych. Komentarz, Warszawa 2016.
270. Sołtysińska A., Zamówienia publiczne w Unii Europejskiej, Kraków 2004.
271. Sośnicka A., Przestępstwo i wykroczenie przywłaszczenia w polskim prawie karnym, Warszawa 2013.
272. Świstak M., Tkaczyński J.W. (red.), Wybrane polityki publiczne Unii Europejskiej. Stan i perspektywy, Kraków 2015.
273. Šramková D., Celní právo ve světle 40. výročí celní unie, w: Dny práva - 2008 - Days of Law, Brno 2008.
274. Šramková D., Celní správa ve funkčním pojetí, Brno 2012.
275. Šramková D., European Customs Law, w: Knez R., Rozehnalová N., Týč V. i in., Five Years of EU Membership Case of Czech Republic and Slovenian Law, Maribor 2009.
276. Šramková D., Celní právo v prostředí globalizace. Brno 2011.
277. Srebro B., Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej, Kraków 2004.
278. Stankiewicz J., Wieloletni plan finansowy w Polsce w świetle pierwszych doświadczeń jego obowiązywania, w: Ruśkowski E. (red.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011.
279. Stefanou C., White S., Xanthaki H., OLAF at the Crossroads: Action against EU Fraud, Oxford 2011.
280. Strengthening OLAF, The European Anti-Fraud Office, Report with Evidence, London 2004.
281. Stronikowska G., Perspektywy współpracy OLAF-u z Prokuraturą uropejską, w: Nowak C. (red.), Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej, Warszawa 2009.
282. Strzałkowska M., Sad do spraw Służby Publicznej Unii Europejskiej, Toruń 2008.
283. Supera-Markowska M., Prawno-finansowe aspekty polityki spójności i rozwoju regionalnego, Warszawa 2013.
284. Swart B., From Rome to Maastricht and Beyond: The problem of Enforcing Community Law, w: Harding C. (red.), Enforcing European Community Rules. Criminal Proceedings, Administrative Procedures and Harmonization, Dartmouth 1996.
285. Sylwestrzak A., Trybunał Obrachunkowy i Europejski Trybunał Obrachunkowy w Unii Europejskiej, "Gdańskie Studia Prawnicze" 2005, t. XIV.
286. Sylwestrzak A., Trybunał Obrachunkowy, w: Wróbel A., Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, Komentarz, t. III, Warszawa 2009.

287. Szofno-Koguc J., Pomorska A. (red.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warszawa 2011.
288. Szymański J., *Ochrona interesów Unii Europejskiej w Polsce*, w: Nowak C. (red.), *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
289. Świerkot J. (red.), *Bariery para- i pozataryfowe w stosunkach zewnętrznych Unii Europejskiej*, Łódź 1998.
290. Teszner K., *Wykładnia prawspólnotowa w interpretacjach przepisów prawa podatkowego dokonywanych przez krajową administrację podatkową*, w: Litwińczuk H. (red.), *Prawo Europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2010.
291. Tkaczyński J.W., Świstak M., Sztorc E., *Projekty Europejskie, Praktyczne aspekty pozyskiwania i rozliczania dotacji unijnych*, Warszawa 2011.
292. Tomczyk M., *Prokuratura Europejska, geneza, ewolucja koncepcji oraz kluczowe kontrowersje w perspektywie funkcjonowania organu*, Warszawa 2018,
293. Tomkins A., *Responsibility and the resignation in the European Commission*, "Modern Law Review" 1999, Nr 62.
294. Turaliński K., *Podatek VAT: oszustwa podatkowe, przemysł i zorganizowana przestępczość skarbowa : aspekty prawne i praktyczne : podatek VAT w Polsce i w Unii Europejskiej, kryminalizacja uszczuplania podatku VAT, metodyka popełniania przestępstw skarbowych*, Warszawa 2017.
295. Tyniewicki M., *Charakter prawny budżetu ogólnego Unii Europejskiej (monografia)*, Białystok 2007.
296. Van Buitenen P., *Blowing the whistle: one man's fight against fraud in the European Commission*, Londyn 2000.
297. Van Buitenen P., *Oszustwa bez tajemnic, Korupcja w Unii Europejskiej*, Wrocław 2002.
298. Van Den Wyngaert C., *Eurojust and the European Public Prosecutor*, w: N. Walker (red) *Europe's Area of Freedom, Security and Justice*, Oxford 2004.
299. Vervaele J., *Judicial and political accountability for criminal investigations and prosecutions by a European Public Prosecutor's Office in the EU: the dissymmetry of shared enforcement*, w: Scholten M., Luchtman M. (red.), *Law enforcement by EU Authorities. Implications for political and judicials Accountability*, Cheltenham - Northampton 2017.
300. Vervaele J.A.E., *Kształtowanie Eurojustu i OLAF-u - uprawnienia dochodzeniowe w ramach europejskiego obszaru sądowego*, w: Nowak C. (red.), *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
301. Walczak P., *Wpływ wprowadzenia pakietu paliwowego na ograniczenie szarej strefy w Polsce*, strona internetowa United Nations Global Compact, https://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2018/01/Szara_strefa2017_Piotr_Walczak.pdf, dostęp z dnia 1 października 2019 r.
302. Walker N. (red) *Europe's Area of Freedom, Security and Justice*, Oxford 2004.
303. Wąsek-Wiaderek M., *O roli sądów w funkcjonowaniu Prokuratury Europejskiej uwagi kilka*, w: Nowak C. (red.), *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a przemiany instytucjonalne Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
304. Wentkowska A., *Europejski Trybunał Sprawiedliwości i sądy krajowe. Doktryna i praktyka w stosowaniu prawa wspólnotowego*, Sosnowiec 2005.
305. Wentkowska A., *Stosowanie prawa Unii Europejskiej*, w: Barcik J., Wentkowska A., *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2014.

306. Wiatrowski P., Zwalczenie korupcji oraz nadużyć finansowych w UE w świetle prawa wspólnotowego, "Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie" 2009, Nr 809.
307. Winczorek P., Opinia w sprawie interpretacji art. 203 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. w związku z art. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. (ze zmianami) o Najwyższej Izbie Kontroli, "Kontrola Państwowa" 2002, Nr 2.
308. Włodarczyk J., Polityka budżetowa, w: Świstak M., Tkaczyński J.W. (red.), Wybrane polityki publiczne Unii Europejskiej. Stan i perspektywy, Kraków 2015.
309. Woltanowski P., Dyscyplina finansów publicznych, w: Presnarowicz S., Sudavicius B. (red.), System finansów publicznych Polski i Litwy, Białystok 2017.
310. Woltanowski P., Kosińska R., Granice ochrony praw podatnika w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, w: Wójcicka E. (red.), Ochrona praw i wolność jednostki wobec władczej ingerencji administracji publicznej - stan obecny i wyzwania, Częstochowa 2014.
311. Wosik Ł., Charakter prawny aktu o przyznaniu dofinansowania z funduszy strukturalnych UE - glosa do wyroku NSA z 8.06.2006 r. (III GSK 63/06), "Europejski Przegląd Sądowy" 2006, Nr 12.
312. Wójcicka E., Ochrona praw i wolność jednostki wobec władczej ingerencji administracji publicznej - stan obecny i wyzwania, Częstochowa 2014.
313. Wójcik J., w: Góralczyk W. (red.), Prawo Bankowe. Komentarz, Warszawa 1999.
314. Wronkowska S. (red.), Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej, Kraków 2005,
315. Wróbel A. (red), Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, Komentarz, t. III, Warszawa 2009.
316. Wróbel A., Autonomia proceduralna państw członkowskich. Zasada obiektywności i zasada efektywnej ochrony sądowej w prawie Unii Europejskiej, "Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny" 2005, Nr 1.
317. Wróblewska M., Budżet Ogólny Unii Europejskiej jako narzędzie integracji europejskiej, w: Drwiłło A., Jurkowska-Zeidler A., System prawnofinansowy Unii Europejskiej, Warszawa 2017.
318. Wyrzykowski M., Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym, Warszawa 1986.
319. Xanthaki H., Genesis: UCLAF at the Transition to OLAF, w: Stefanou C., White S., Xanthaki H., OLAF at the Crossroads: Action against EU Fraud, Oxford 2011.
320. Zgud Z., Zasada subsydiarności w prawie europejskim, Kraków 1999.
321. Zielińska E. (red.), Prawo Wspólnot Europejskich a prawo polskie. dokumenty karne, Warszawa 2000.
322. Zientara E., Przepięstwo nadużycia zaufania z art. 296 kodeksu karnego, Warszawa 2010.
323. Zubik M., Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym, Warszawa 2001.
324. Żukowski M. (red.), Sektor finansów publicznych a rozwój gospodarczy. Problemy i dylematy, Wydawnictwo KUL, Lublin 2017.

Wykaz orzecnictwa

Orzecnictwo sądów unijnych

1. Orzeczenie ETS z 15 lipca 1964 r. 6/64 w sprawie Flaminio Costa przeciwko E.N.E.L.
2. Wyrok ETS z 10 kwietnia 1984 r. w sprawie C-14/83, S. von Colson and E. Kamman przeciwko Land Nordrhein-Westfalen,
3. Wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 1984 w sprawie 79/83, Harz przeciwko Deutsche Tradax GmbH.
4. Wyrok ETS z 8 października 1987 r. w sprawie 80/86, Criminal proceeding przeciwko Kolpinghuis Nijmegen BV.
5. Wyrok ETS z 4 lutego 1988 r. w sprawie 157/86, Murphy przeciwko An Bord Telecom Eireann.
6. Wyrok ETS z 21 września 1989 r. w sprawie 68/88 Komisja przeciwko Grecji.
7. Wyrok ETS z 25 czerwca 1992 r. C-116/91 Licensing Authority South Eastern Traffic Area przeciwko British Gas plc.
8. Wyrok ETS z 12 listopada 1996 r. w sprawie C-84/94 United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland przeciwko Council of the European Union.
9. Wyrok ETS z 10 lipca 2003 r. w sprawie C-11/00, Komisja przeciwko Europejski Bank Centralny.
10. Wyrok TS z 10 lipca 2003 r. w sprawie C-15/00, Komisja przeciwko Europejski Bank Inwestycyjny.
11. wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 r. w połączonych sprawach:
12. C-80/11, Mahagében kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága
13. i C-142/11, Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága.
14. Wyrok TSUE z 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11, Bonik EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obžalwane i upravljenje na izpylnienieto”, Warna, pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite,
15. Wyrok TSUE z 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11, Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obžalwane i upravljenje na izpylnienieto” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite.
16. Wyrok TSUE z 26 lutego 2013 w sprawie C-617/10, Åklagaren przeciwko H. Åkerberg Fransson.
17. Wyrok TSUE z 3 października 2013 r. w sprawie C-583/11, Inuit Tapiriit Kanatami i in. przeciwko Parlamentowi i Radzie, EU:C:2013:625,
18. Wyrok TSUE z 8 września 2015 r. w sprawie C-105/14, Tribunale di Cuneo przeciwko Tarrico i inni.
19. Wyrok TSUE z 15 czerwca 2017 r. w sprawie C-436/15 Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Aplinkos projektų valdymo agentūra przeciwko „Alytaus regiono atliekų
20. Wyrok TSUE z 19 października 2017r. w sprawie C-101/16, SC Paper Consult SRL przeciwko Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud.
21. Wyrok TSUE z dnia 5 grudnia 2017 r., w sprawie C-42/17, Corte costituzionale przeciwko M.A.S. i M.B.

22. Wyrok TSUE z 3 maja 2018 w sprawie T-48/16, Sigma Orionis SA przeciwko Komisji Europejskiej.

Orzecznictwo sądów polskich

1. Wyrok NSA z 8.06.2006 r. w sprawie II GSK 63/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/698CEE14E7>.
2. Wyrok NSA z 10.07.2012 r. w sprawie II GSK 1012/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/35EF549C23>.
3. Wyrok NSA z 28.03.2019 r. w sprawie I FSK 438/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/380D5DA571>.
4. Wyrok NSA z 03.04.2019 r. w sprawie I FSK 29/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8CA4F7B3A4>.
5. Wyrok NSA z 05.04.2019 r. w sprawie I FSK 370/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A085739977>.
6. Wyrok NSA z 21.05.2019 r. w sprawie I GSK 1973/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2643DE5040>.
7. Wyrok NSA z 05.09.2019 r. w sprawie II GSK 1559/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2AE3DE91D4>.
8. Wyrok NSA z 17.09.2019 r. w sprawie I FSK 372/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/47DF39BBD8>.
9. Wyrok WSA w Białymstoku z 12.06.2012 r. w sprawie I SA/Bk 169/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ECAFFA1114>.
10. Wyrok WSA w Białymstoku z 8.05.2013 r. w sprawie I SA/Bk 100/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A99E38FB20>.
11. Wyrok WSA w Bydgoszczy z 20.12.2016 r. w sprawie I SA/Bd 634/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3CDBBB4D40>.
12. Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 28.03.2019 r. w sprawie I SA/Go 49/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AD2FECA511>.
13. Wyrok WSA w Łodzi z 29.03.2019 r. w sprawie I SA/Łd 3/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/113ED852D5>.
14. Wyrok WSA w Warszawie z 08.04.2019 r. w sprawie III SA/Wa 2209/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F82034A2E>.
15. Wyrok WSA w Warszawie z 08.04.2019 w sprawie III SA/Wa 2209/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F82034A2E>.
16. Wyrok WSA w Bydgoszczy z 21.05.2019 r. w sprawie I SA/Bd 213/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B083A1E89C>.
17. Wyrok WSA w Lublinie z 22.05.2019 r. w sprawie I SA/Lu 117/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1C0468C4CA>.
18. Wyrok WSA w Krakowie z 22.05.2019 r. w sprawie I SA/Kr 53/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2643DE5040>,
19. Wyrok WSA w Bydgoszczy z 22.05.2019 r. w sprawie I SA/Bd 54/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F72CD8FDD3>.
20. Wyrok WSA w Gdańsku z 23.07.2019 r. w sprawie I SA/Gd 711/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2C709C9E52>.

**Orzecznictwo Głównej Komisji Orzekającej
Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów publicznych**

21. Orzeczenie GKO z 10 września 2015 r. w sprawie BDF1.4800.26.2015.
22. Orzeczenie GKO z 15 lutego 2016 r. w sprawie BDF1.4800.117.2015.
23. Orzeczenie GKO z 17 stycznia 2017 r. w sprawie BDF1.4800.82.2016.
24. Orzeczenie GKO z 27 września 2018 r. w sprawie BDF1.4800.103.2017.
25. Orzeczenie GKO z 11 października 2018 r. w sprawie BDF1.4800.94.2017.
26. Orzeczenie GKO z 10 grudnia 2018 r., w sprawie BDF1.4800.89.2018.
27. Orzeczenie GKO z 13 czerwca 2019 r. w sprawie BDF1.4800.41.2019.
28. Orzeczenie GKO z 16 września 2019 r. w sprawie BDF1.4800.53.2019

Wykaz źródeł prawa

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm.).
2. Traktat o Unii Europejskiej (Traktat z Maastricht) z dnia 7 lutego 1992 r. (Dz. Urz. UE C 191 z 29.7.1992).
3. Traktat z Amsterdamu zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie oraz niektóre związane z nimi akty, podpisany w Amsterdamie dnia 2 października 1997 r. (Dz. Urz. WE C 340 z 1997 r.).
4. Traktat z Nicei zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie oraz niektóre związane z nimi akty, podpisany w Nicei dnia 26 lutego 2001 r. (Dz. Urz. WE C 80 z 10.3.2001).
5. Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2007).
6. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2009 r. Nr 203, poz 1569).
7. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej - wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE z 2009 r., C 326).
8. Rozporządzenie Rady nr 2950/83 z 17 października 1983 w sprawie implementacji decyzji nr 83/516 o zadaniach Europejskiego Funduszu Socjalnego (Dz. Urz. UE L 289 z 22.10.1983).
9. Rozporządzenie Rady (WE, Euratom) nr 2988/95 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. WE L 312 z 23.12.1995).
10. Rozporządzenie Rady (EURATOM, WE) nr 2185/96 z dnia 11 listopada 1996 r. w sprawie kontroli na miejscu oraz inspekcji przeprowadzanych przez Komisję w celu ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich przed nadużyciami finansowymi i innymi nieprawidłowościami (Dz. Urz. UE L 29 z 15.11.1996).
11. Rozporządzenia 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 25 maja 1999 r. dotycząc dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF) (Dz. Urz. L 136 z 15.5.1999).
12. 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.Urz. UE L 264 z 15.10.2003).
13. Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999 (Dz. Urz. UE L 210 z 31.7.2006).
14. Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 268 z 12.10.2010).
15. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, EURATOM) NR 883/2013 z dnia 11 września 2013 r. dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF) oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady i rozporządzenie Rady (Euratom) nr 1074/1999 (Dz. Urz. UE L 248 z 18.9.2013).

16. Rozporządzenie Rady (UE, EURATOM) NR 1311/2013 z dnia 2 grudnia 2013 r. określające wieloletnie ramy finansowe na lata 2014–2020 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 883).
17. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1299/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie przepisów szczegółowych dotyczących wsparcia z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach celu „Europejska współpraca terytorialna” (Dz. Urz. UE L Nr 347 z 20.12.2013).
18. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013).
19. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 250/2014 z dnia 26 lutego 2014 r. ustanawiające program na rzecz wspierania działalności w dziedzinie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej (program Herkules III) i uchylające decyzję nr 804/2004/WE (Dz. Urz. UE L 84 z 20.3.2014).
20. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1970 z dnia 8 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 przepisami szczegółowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego (Dz. Urz. UE L 293 z 10.11.2015).
21. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1971 z dnia 8 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 przepisami szczegółowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich i uchylające rozporządzenie Komisji (WE) nr 1848/2006 (Dz. Urz. UE L 293 z 10.11.2015).
22. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1972 z dnia 8 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 223/2014 przepisami szczegółowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Europejskiego Funduszu Pomocy Najbardziej Potrzebującym (Dz. Urz. UE L 293 z 10.11.2015).
23. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1973 z dnia 8 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 514/2014 przepisami szczegółowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Funduszu Azylu, Migracji i Integracji oraz instrumentu na rzecz wsparcia finansowego współpracy policyjnej, zapobiegania i zwalczania przestępczości oraz zarządzania kryzysowego (Dz. Urz. UE L 293 z 10.11.2015).
24. Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/1974 z dnia 8 lipca 2015 r. określające częstotliwość i format zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego na podstawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 (Dz. Urz. UE L 293 z 10.11.2015).

25. Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/1975 z dnia 8 lipca 2015 r. określające częstotliwość i format zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich na podstawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 (Dz. Urz. UE L 293 z 10.11.2015).
26. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1976 z dnia 8 lipca 2015 r. określające częstotliwość i format zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Europejskiego Funduszu Pomocy Najbardziej Potrzebującym na podstawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 223/2014 (Dz. Urz. UE L 293 z 10.11.2015).
27. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1977 z dnia 8 lipca 2015 r. określające częstotliwość i format zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Funduszu Azylu, Migracji i Integracji oraz instrumentu na rzecz wsparcia finansowego współpracy policyjnej, zapobiegania i zwalczania przestępczości oraz zarządzania kryzysowego na podstawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 514/2014 (Dz. Urz. UE L 293 z 10.11.2015).
28. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/1025 z 9 września 2015 r. zmieniające rozporządzenie Rady (WE) nr 515/97 w sprawie wzajemnej pomocy między organami administracyjnymi państw członkowskich i współpracy między państwami członkowskimi a Komisją w celu zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego i rolnego (Dz.Urz. L 243 z 18.9.2015).
29. Rozporządzenie Rady (UE) 2017/1939 z dnia 12 października 2017 r. wdrażające wzmocnioną współpracę w zakresie ustanowienia Prokuratury Europejskiej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2017).
30. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii, zmieniające rozporządzenia (UE) nr 1296/2013, (UE) nr 1301/2013, (UE) nr 1303/2013, (UE) nr 1304/2013, (UE) nr 1309/2013, (UE) nr 1316/2013, (UE) nr 223/2014 i (UE) nr 283/2014 oraz decyzję nr 541/2014/UE, a także uchylające rozporządzenie (UE, Euratom) nr 966/2012, (Dz. Urz. UE L 193 z 30.7.2018).
31. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/1727 z dnia 14 listopada 2018 r. w sprawie Agencji Unii Europejskiej ds. Współpracy Wymiarów Sprawiedliwości w Sprawach Karnych (Eurojust) oraz zastąpienia i uchylecia decyzji Rady 2002/187/WSiSW (Dz.Urz. UE L 2018 Nr 295).
32. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1).
33. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz. Urz. UE L 141 z 5.6.2015).
34. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2017/1371 z 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii (Dz.U. UE L 198 z 28.7.2017).
35. Decyzja Komisji 1999/352/WE, EWWiS, Euratom z dnia 28 kwietnia 1999 r. ustanawiająca Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) (Dz. Urz. UE L 136 z 31.5.1999).
36. Decyzja Rady 2002/187/WSiSW z dnia 28 lutego 2002 r. ustanawiająca Eurojust w celu zintensyfikowania walki z poważną przestępczością (Dz. Urz. L 63 z 6.3.2002).

37. Decyzja Rady 2003/659/WSiSW z dnia 18 czerwca 2003 r. zmieniająca decyzję 2002/187/WSiSW ustanawiającą Eurojust w celu zintensyfikowania walki z poważną przestępczością (Dz. Urz. UE L 245 z 29.9.2003).
38. Decyzja Ramowa Rady 2008/841/WSiSW z dnia 24 października 2008 r. w sprawie zwalczania przestępczości zorganizowanej, (Dz. Urz. L 300 z 11.11.2018).
39. Decyzja Rady 2009/426/WSiSW z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie wzmocnienia Eurojustu i w sprawie zmiany decyzji 2002/187/WSiSW ustanawiającej Eurojust w celu zintensyfikowania walki z poważną przestępczością, Dz.Urz. UE L 138 z 4.6.2009).
40. Decyzja Rady Europejskiej z dnia 22 maja 2013 r. w sprawie w sprawie liczby członków Komisji Europejskiej (2013/272/UE), (Dz. Urz. UE L 165 z 18.6.2013).
41. Decyzja Rady z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (2014/335/UE, Euratom) (Dz. Urz. UE L 168 z 2.6.2014, s. 105).
42. Porozumienie międzyinstytucjonalne z dnia 25 maja 1999 r. między Parlamentem Europejskim, Radą Unii Europejskiej i Komisją Wspólnot Europejskich dotyczące dochodzeń wewnętrznych prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) (Dz. Urz. UE, L 136 z 31.5.1999).
43. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 489 ze zm.).
44. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1950 ze zm.).
45. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.).
46. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 19).
47. Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1843).
48. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1440 ze zm.).
49. Ustawa z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (t.j. Dz. U. z 2019, poz. 1921 ze zm.).
50. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.).
51. Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz. U. Nr 64, poz. 332).
52. Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 134, poz. 780).
53. Ustawa z 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, (Dz.U. z 2013 r., poz. 1027).
54. Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020 (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1431 ze zm.).
55. Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020 (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 627 ze zm.).
56. Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. 2015 poz. 605).

57. Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1267 ze zm).
58. Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1649).
59. Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy - Prawo celne oraz niektórych innych ustaw, (Dz. U. z 2016 r. poz. 1228).
60. Ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.).
61. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2354).
62. Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 2024).
63. Ustawa z 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 62).
64. Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2018 poz. 2354).

Inne źródła

1. Informacja o wynikach działalności Centralnego Biura Antykorupcyjnego w 2018 r.
2. Informacja o wynikach kontroli NIK: "Prawidłowość działań Służby Celnej i Ministra Finansów w zakresie wprowadzania na polski obszar celny, przez kolejowe przejście graniczne w Przemyslu, towarów zawierających alkohol etylowy, w latach 2003–2007" (LRZ, I/08/008, I/09/003), Sprawozdanie z działalności NIK w 2011 r.
3. Informacja o wynikach kontroli NIK: "Realizacja przez beneficjentów spoza sektora finansów publicznych projektów współfinansowanych ze środków funduszy europejskich – na przykładzie Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka", kontrola P/11/003, nr ewid. 8/2012/P/11/003/KAP.
4. Informacja o wynikach kontroli NIK: Budowa tras rowerowych w ramach Programu Operacyjnego Rozwój Polski Wschodniej (P/15/090/LOL).
5. Informacja o wynikach kontroli NIK: Realizacja zadań i wykonanie planów finansowych przez wybrane urzędy skarbowe, P/13/040.
6. Informacja o wynikach kontroli NIK: Wpływ projektów współfinansowanych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Opolskiego 2007-2013 na wzrost atrakcyjności gospodarczej województwa opolskiego (P/14/101/LOP).
7. Informacja o wynikach kontroli NIK: Wspieranie rozwoju innowacyjnych przedsiębiorstw środkami Unii Europejskiej w ramach Działania 4.3 i 4.5 Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka (P/14/021/KGP).
8. Informacja o wynikach kontroli NIK: Zamówienia publiczne współfinansowane z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (P/14/009/KAP).
9. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, Komitetu Regionów i Trybunału Obrachunkowego, Strategia Komisji w zakresie zwalczania nadużyć finansowych–wzmożenie działań w celu ochrony budżetu UE, COM(2019)196 final.
10. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, Komitetu Regionów i Trybunału Obrachunkowego, Strategia Komisji w zakresie zwalczania nadużyć finansowych–wzmożenie działań w celu ochrony budżetu UE, COM(2019)196 final.
11. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, Komitetu Regionów i Trybunału Obrachunkowego dotyczący strategii Komisji w zakresie zwalczania nadużyć finansowych, KOM(2011) 376.
12. Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego: "Intensyfikacja walki z przemytem papierosów i innymi formami nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi — Kompleksowa strategia UE", COM(2013) 324 final.
13. Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego: "Intensyfikacja walki z przemytem papierosów i innymi formami nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi — Kompleksowa strategia UE", COM(2013) 324 final.
14. Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie skoordynowanej strategii mającej na celu poprawę walki z oszustwami związanymi z podatkiem od wartości dodanej w Unii Europejskiej, COM(2008) 807 final.
15. Komunikat Komisji z dn. 6.6.2011 r. do Parlamentu Europejskiego, rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, zwalczanie korupcji w UE, KOM(2011) 308.
16. Opinia ETO nr 1/2016 (przedstawiona na mocy art. 325 TFUE) w sprawie wniosku dotyczącego rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającego rozporządzenie (UE, Euratom) nr 883/2013 w odniesieniu do sekretariatu Komitetu Nadzoru Europejskiego Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF), Dz.U. C 150 z 27.4.2016, s. 1.
17. Opinia ETO nr 6/2014 (przedstawiona na mocy art. 325 TFUE) dotycząca wniosku w sprawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającego rozporządzenie (UE, Euratom) nr 883/2013 w odniesieniu do powołania kontrolera gwarancji proceduralnych, Dz.U. C 419 z 21.11.2014, s. 1.

18. Opinia ETO nr 8/2005 dotycząca wniosku w sprawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczącego wzajemnej pomocy administracyjnej w celu ochrony interesów finansowych Wspólnoty przez nadużyciami i wszelkimi innymi działaniami niezgodnymi z prawem (przedstawiona na mocy art. 280 ust. 4 Traktatu WE), Dz.U. C 313 z 9.12.2005, s. 1
19. Opinia ETO nr 8/2012 w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie zwalczania nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii za pośrednictwem prawa karnego (przedstawiona na mocy art. 325 TFUE), Dz.U. C 383 z 12.12.2012, s. 1.
20. Procedura " Realizacja obowiązku informowania KE o nieprawidłowościach stwierdzonych w ramach wykorzystania funduszy UE", wydana przez Pełnomocnika Rządu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej w lutym 2019 r. DAS7.9060.13.2018.2.ATSC.
21. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 16 maja 2017 r. w sprawie sprawozdania rocznego za rok 2015 dotyczącego ochrony interesów finansowych UE – zwalczanie nadużyć finansowych (2016/2097(INI)), Dz. Urz. UE C 307 z 30.08.2018, s. 11.
22. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 3 maja 2018 r. w sprawie sprawozdania rocznego za 2016 r. dotyczącego ochrony interesów finansowych UE – zwalczanie nadużyć finansowych (2017/2216(INI)).
23. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 31 stycznia 2019 r. w sprawie rocznego sprawozdania za 2017 r. pt. „Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych” (2018/2152(INI)).
24. Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 8 marca 2016 r. w sprawie sprawozdania rocznego za rok 2014 dotyczącego ochrony interesów finansowych UE – zwalczania nadużyć finansowych (2015/2128(INI)), Dz. Urz. UE C 50 z 9.2.2018, s. 2.
25. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Program operacyjny Rybactwo I Morze (NR KODU 2014PL14MFOP001), DO2.9011.36.2017.AKT.1.
26. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Program operacyjny Infrastruktura I Środowisko 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), DAS4.9011.3.2017.21.AGV.
27. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Program operacyjny Infrastruktura I Środowisko 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), DAS4.9011.34.2018.2.AGV.
28. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Program Operacyjny Infrastruktura I Środowisko 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), DO4.9011.14.2015.04.AGV.
29. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Program operacyjny Infrastruktura I Środowisko 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), DO4.9011.5.2016.20.AGV.
30. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. Program operacyjny Inteligentny Rozwój 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL RFO P001), DO2.9011.8.2016.8.ADD.

31. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Program operacyjny Inteligentny Rozwój 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL RFO P001), DAS9.9011.52.2017.GEAL.7.
32. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Program operacyjny Inteligentny Rozwój 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL RFO P001), DAS9.9011.1.2018.GEAL.54.
33. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Program operacyjny Polska Cyfrowa 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 RFO P002), DO4.9011.20.2016.5.JYB.
34. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Program operacyjny Polska Cyfrowa na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16RFOP002), DAS2.9011.30.2017.11.JYB.
35. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Program Operacyjny Polska Cyfrowa na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16RFOP002), DAS2.9011.3.2019.2.JYB.
36. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Program operacyjny Pomoc Techniczna (NR KODU CCI 2014 PL16 CFTA 001), DO6.9011.9022.2015.4.TPT.
37. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Program operacyjny Pomoc Techniczna 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 CFTA 001), DO6.9011.3.2016.10.KJU.
38. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Program operacyjny Pomoc Techniczna 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 CFTA 001). DAS6.9011.8.2017.19.KJU.
39. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Program operacyjny Pomoc Techniczna 2014-2020. (NR KODU CCI 2014 PL 16 CFTA 001), DAS6.9011.3.2019.2.KJU.
40. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Program operacyjny Polska Wschodnia, (NR KODU CCI 2014PL16RFOP003), DO6.9011.9021.2015.3.TPT.
41. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Program operacyjny Polska Wschodnia 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16RFOP003), DO6.9011.4.2016.13.RAQ.

42. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r. Program operacyjny Polska Wschodnia 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16RFOP003), DAS6.9011.7.2017.15.RAQ.
43. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Program operacyjny Polska Wschodnia 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16RFOP003), DAS6.9011.7.2019.2.RAQ.
44. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r. Program Operacyjny Wiedza Edukacja Rozwój, (NR KODU CCI 2014 PL05M9OP001), DO3.9011.5.2015.KTK.
45. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Program Operacyjny Wiedza Edukacja Rozwój 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL05M9OP001), DO3.9011.10.2017.1.BJE.
46. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Program Operacyjny Wiedza Edukacja Rozwój 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL05M9OP001), DAS3.9011.04.2017.13.2018.BJE.
47. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Program operacyjny Wiedza Edukacja Rozwój 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL05M9OP001), DAS3.9011.3.2019.26.BJE.
48. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207. Za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Dolnośląskiego, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP001), DO5.9011.18.2015.4.WRM.
49. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Dolnośląskiego 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP001), DO5.9011.19.2016.9.2017.SAR.
50. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Dolnośląskiego 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP001), DAS3.9011.37.2017.12.2018.GNFI.
51. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207.za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Dolnośląskiego 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP001), DAS3.9011.1.2019.27.GNFI.
52. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Kujawsko – Pomorskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP002), DO4.9011.13.2015.03.ABO.

53. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Kujawsko – Pomorskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP002), DO4.9011.4.2016.12.ABO.
54. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 roku do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Kujawsko – Pomorskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP002), DAS4.9011.4.2017.21.ABO.
55. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Kujawsko – Pomorskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP002), DAS4.9011.37.2018.3.ABO.
56. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Lubelskiego, (NR KODU CCI 2014 PL16 M2 OP 003), DO3.9011.2.2015.EMA.
57. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 M2 OP 003), DO3.9011.1.2.2017.EMA.
58. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 M2 OP 003), DAS3.9011.5.2017.16.2018.KTK.
59. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 M2 OP 003), DAS3.9011.4.2019.25.KTK.
60. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r. Regionalny Program Operacyjny Lubuskie 2020, (NR KODU 2014PL16M2OP004), DO7.9011.34.2015.22.2016.RXM.
61. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny - Lubuskie 2020 na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP004), DO5.9011.24.2016.14.2017.JNX.
62. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny - Lubuskie 2020 na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP004), DAS5.9011.4.2017.18.2018.JNX.
63. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalny Program Operacyjny - Lubuskie 2020 na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP004), DAS5.9011.39.2018.15.2019.JNX.

64. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r. Regionalny Program Operacyjny Województwa Łódzkiego, (NR KODU CCI 2014 PL16 M2 OP 005), DO3.9011.4.2015.MOI.
65. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Łódzkiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP005), DO3.9011.2.2017.MOI.
66. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Łódzkiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP005), DAS3.9011.06.2017.14.2018.JSA.
67. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Łódzkiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP005), DAS3.9011.2.2019.14.JSA.
68. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Małopolskiego, (NR KODU CCI 2014 PL16 M2OP006), DO2.9011.17.2015.JBG.3.
69. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 roku do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Małopolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP006), DO2.9011.5.2016.9.AFI.
70. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Małopolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP006), DAS2.9011.1.2017.13.AFI.
71. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Małopolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP006), DAS2.9011.7.2019.3.AFI.
72. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Małopolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP007), DAS1.9011.8.2017.141.WRM.
73. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 d. do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Małopolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP007), DO1.9011.4.2016.179.BZN.
74. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Małopolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP007), DAS.9011.3.2018.121.FOEN.

75. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Małopolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL16M2OP007), DO1.9011.16.2015.464.DQL.
76. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Opolskiego, (NR KODU CCI 2014 PL16 M2 OP 008), DO3.9011.1.2015.CMZ.
77. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Opolskiego na lata 2014-2020, (Nr kodu CCI 2014 PL 16 M2 OP 008), DO3.9011.2015.2017.KTK.
78. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Opolskiego na lata 2014-2020, (Nr kodu CCI 2014 PL 16 M2 OP 008), DAS1.9011.10.2017.142.CMZ.
79. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Opolskiego na lata 2014-2020, (Nr kodu CCI 2014 PL 16 M2 OP 008), DAS1.9011.2.2018.142.CMZ.
80. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Podkarpackiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP009), DO4.9011.16.2015.03.FMA.
81. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Podkarpackiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP009), DO4.9011.17.2016.08.SCZ.
82. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Podkarpackiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 M2 OP 009), DAS4.9011.5.2017.15.SCZ.
83. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 roku do 30 czerwca 2018 roku., Regionalny Program Operacyjny Województwa Podkarpackiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 M2 OP 009), DAS4.9011.38.2018.03.SCZ.
84. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Podlaskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP010), DAS6.9011.4.2019.2.PNM.
85. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Podlaskiego, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP010), DO6.9011.9027.2015.3.TPT.

86. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Podlaskiego, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP010), DO6.9011.5.2016.9.PNM.
87. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Podlaskiego, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP010), DAS6.9011.6.2017.15.PNM.
88. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalnego Programu Operacyjnego województwa Pomorskiego, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP011), DO1.9011.17.2015.466.JDB.
89. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalnego Programu Operacyjnego województwa Pomorskiego na lata 2014-2020, (CCI 2014 PL 16 M2 OP 011), DO3.9011.06.2017.3.JSA.
90. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalnego Programu Operacyjnego województwa Pomorskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP011), DAS3.9011.02.2017.15.2018.JSA.
91. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 roku do 30 czerwca 2018 roku., Regionalnego Programu Operacyjnego województwa Pomorskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP011), DAS3.9011.5.2019.28.GTRJ.
92. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Śląskiego, (NR KODU CCI 2014 PL16M 20 P012), DO2.9011.14.2015.MMS.3.
93. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Śląskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP012), DO2.9011.6.2016.17.MMS.
94. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Śląskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 M2OP012), DAS.2.9011.3.2017.MMS.17.
95. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Śląskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 M2OP012), DAS2.9011.6.2019.2.MMS.
96. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Świętokrzyskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP013), DO2.9011.7.2016.8.JBG.

97. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Świętokrzyskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP013), DAS2.9011.2.2017.SQB.6.
98. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Świętokrzyskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP013), DAS2.9011.9.2019.SQB.2.
99. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Warmińsko-Mazurskiego, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP014), DO6.9011.9028.2015.3.TPT.
100. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Warmińsko-Mazurskiego, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP014), DO6.9011.6.2016.6.PNM.
101. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Warmińsko-Mazurskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP014), DAS6.9011.5.2017.16.PNM.
102. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 roku do 30 czerwca 2018 roku., Regionalny Program Operacyjny Województwa Warmińsko-Mazurskiego NA LATA 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP014), DAS6.9011.2.2019.2.PNM.
103. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Wielkopolski Regionalny Program Operacyjny WRPO 2014+ na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP015), DO5.9011.25.2016.15.2017.JNX.
104. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, Za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Wielkopolski Regionalny Program Operacyjny WRPO 2014+ na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP015), DAS5.9011.14.2017.11.2018.GKBB.
105. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018., Wielkopolski Regionalny Program Operacyjny na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP015), DAS5.9011.5.2019.12.GKBB.
106. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP016), DO1.9011.18.2015.465.RLX.
107. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Zachodniopomorskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP016), DO4.9011.13.2016.8.FMA.

108. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Zachodniopomorskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP016), DAS4.9011.1.2017.27.GGL.
109. Roczne sprawozdanie z kontroli zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Zachodniopomorskiego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP016), DAS4.9011.1.2019.3.GGL.
110. Roczne sprawozdanie z kontroli, zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres od 1 lipca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Program operacyjny Rybactwo i Morze na lata 2014-2020, (NR KODU 2014PL14MFOP001), DAS2.9011.5.2019.2.AKT.
111. Roczne sprawozdanie z kontroli, zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Regionalny Program Operacyjny Województwa Świętokrzyskiego, (NR KODU CCI 2014 PL16 M2OP013), DO2.9011.16.2015.JBG.3.
112. Roczne sprawozdanie z kontroli, zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. b) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013, art. 7 ust. 3 oraz załącznikiem IX rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, za okres do 30 czerwca 2015 r., Wielkopolski Regionalny Program Operacyjny na lata 2014-2020, (NR KODU 2014PL16M2OP015), DO7.9011.35.2015.21.2016.RXM.
113. Sprawozdania z działalności Komitetu Nadzoru nad OLAF za rok 2016, Dz. Urz. C 386 z 25.10.2018, s.1.
114. Sprawozdanie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z czynności sprawdzających w zakresie audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich w Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa za rok finansów kończący się 15 października 2014 r.
115. Sprawozdanie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z czynności sprawdzających w zakresie audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich w Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa za rok finansów kończący się 15 października 2015 r.
116. Sprawozdanie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z czynności sprawdzających w zakresie audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich w Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa za rok finansów kończący się 15 października 2016 r.
117. Sprawozdanie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z czynności sprawdzających w zakresie audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich w Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa za rok finansów kończący się 15 października 2017 r.
118. Sprawozdanie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z czynności sprawdzających w zakresie audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich w Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa za rok finansów kończący się 15 października 2018 r.
119. Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2013 r., COM(2014) 474 final.

120. Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2014 r., COM(2015) 386 final.
121. Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2015 r. COM(2016) 472 final.
122. Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2016 r., COM(2017) 383 final.
123. Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady - Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej - Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne za 2017 r., COM(2018) 553 final.
124. Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Trybunału Obrachunkowego na temat zarządzania budżetem UE i jego wyników za 2016 r., COM(2017) 351 final,
125. Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego z 3. lutego 2014 r. - zwalczanie korupcji w UE, COM(2014) 38.
126. Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego: Sprawozdanie z postępu prac w zakresie wdrażania komunikatu Komisji „Intensyfikacja walki z przemytem papierosów i innymi formami nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi – Kompleksowa strategia UE (COM (2013) 324 final z 6.6.2013)”, COM(2017) 235 final.
127. Sprawozdanie ogólne z działalności Europolu obejmujące okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2010 r.
128. Sprawozdanie Pełnomocnika Rządu: Realizacja zadań Pełnomocnika Rządu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE oraz Międzyresortowego Zespołu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE w 2017 roku.
129. Sprawozdanie Pełnomocnika Rządu: Realizacja zadań Pełnomocnika Rządu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE oraz Międzyresortowego Zespołu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę RP lub UE w 2018 roku.
130. Sprawozdanie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych o funkcjonowaniu systemu zamówień publicznych w 2018 r.
131. Sprawozdanie specjalne ETO 8/98 (98/C 230/01).
132. Sprawozdanie specjalne ETO 1/2005.
133. Sprawozdanie specjalne ETO nr 1/2005 dotyczące zarządzania Europejskim Urzędem ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) wraz z odpowiedziami Komisji (przedstawione na mocy art. 248 ust. 4 akapit drugi Traktatu WE), Dz.U. C 202 z 18.8.2005, s. 1.
134. Sprawozdanie specjalne ETO nr 1/2019, Zwalczanie nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE – konieczne jest podjęcie działań.
135. Sprawozdanie specjalne ETO nr 2/2011 „Działania następcze związane ze sprawozdaniem specjalnym nr 1/2005 dotyczącym zarządzania Europejskim Urzędem ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych”.
136. Sprawozdanie specjalne ETO nr 24/2015 pt. „Zwalczanie wewnątrzspółnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania” (przedstawione na mocy art. 287 ust. 4 akapit drugi TFUE).
137. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Wiedza Edukacja Rozwój na lata 2014-2020. (NR KODU CCI 2014PL05M9OP001), DAS3.9011.4.2017.51.BJE.
138. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Dolnośląskiego na lata 2014-2020, (Nr kodu CCI 2014PL16M2OP001), DO5.9011.19.2016.163.SAR.
139. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa

- Pomorskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP011), DAS3.9011.25.2018.119.GTRJ.
140. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), DO4.9011.05.2016.17.JYB.
 141. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), DAS4.9011.3.2017.17.AGV.
 142. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M1OP001), DAS4.9011.20.2018.6.AGV.
 143. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PLRFOP001), DO2.9011.8.2016.ADD.7.
 144. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16RFOP001), DAS9.9011.52.2017.GAEL.3.
 145. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PLRFOP001), DAS9.9011.1.2018.JBG.38.
 146. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Polska Cyfrowa na lata 2014-2020. (Nr kodu CCI 2014 PL 16 RFO P002), DO4.9011.9.2016.5.ABO.
 147. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Polska Cyfrowa na lata 2014-2020. (NR KODU CCI 2014PL16RFOP002), DAS2.9011.30.2017.3.JYB.
 148. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Polska Cyfrowa na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16RFOP002), DAS2.9011.12.2018.4.JYB.
 149. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Polska Cyfrowa na lata 2014-2020. (NR KODU CCI 2014PL16CFTA001), DAS6.9011.8.2017.12.KJU.
 150. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Pomoc Techniczna na lata 2014-2020. (NR KODU CCI 2014 PL 16 CFTA 001), DAS6.9011.20.2018.4.KJU.
 151. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Pomoc Techniczna na lata 2014-2020. (NR KODU CCI 2014 PL 16 CFTA 001). DO6.9011.3.2016.5.KJU.
 152. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Polska Wschodnia 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL 16 RF OP 003), DO6.9011.4.2016.9.RAQ.
 153. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Polska Wschodnia na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL16RFOP003), DAS6.9011.7.2017.11.RAQ.
 154. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Polska Wschodnia na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16RFOP003), DAS6.9011.19.2018.4.RAQ.
 155. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Wiedza Edukacja Rozwój na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL05M9OP001), DO3.9011.2.2016.BJE.
 156. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Programu Operacyjnego Wiedza Edukacja Rozwój 2014-2020. (NR KODU CCI 2014PL05M9OP001), DAS3.9011.27.2018.115.BJE.
 157. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa

- Dolnośląskiego 2014-2020, (Nr kodu CCI 2014PL16M2OP001), DAS3.9011.37.2017.50.GNFI.
158. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Dolnośląskiego 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP001), DAS3.9011.24.2018.116.GNFI.
159. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Kujawsko-Pomorskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP002), DO4.9011.4.2016.7.ABO.
160. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Kujawsko-Pomorskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP002), DAS4.9011.4.2017.15.ABO.
161. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Kujawsko-Pomorskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP002), DAS4.9011.21.2018.4.ABO.
162. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP013), DAS3.9011.5.2017.45.KTK.
163. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP003), DAS3.9011.23.2018.113.KTK.
164. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 M2 OP 003), DO3.9011.1.22.2016.EMA.
165. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego – Lubuskie 2020 na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP004).
166. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego - Lubuskie 2020 na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP004), DAS5.9011.4.2017.113.JNX.
167. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego - Lubuskie 2020 na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP004), DAS5.9011.21.2018.108.JNX.
168. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Łódzkiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL6 M2OP005), DO3.9011.2.2016.MOI.
169. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Łódzkiego na lata 2014-2020, (Nr Kodu CCI 2014PL16M2OP005), DAS3.9011.17.2017.49.JSA.
170. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Łódzkiego na lata 2014-2020. (NR KODU CCI 2014PL16M2OP005), DAS3.9011.26.2018.112.JSA.
171. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Małopolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP006), DO2.9011.5.2016.7.AFI.

172. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Małopolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP006), DAS2.9011.1.2017.11.AFI.
173. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Małopolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP006), DAS2.9011.7.2018.AFI.4.
174. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Mazowieckiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP007), DO1.9011.4.2016.111.BZN.
175. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Mazowieckiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP013), DAS1.9011.8.2017.130.WRM.
176. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Mazowieckiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP007), DAS1.9011.22.2018.107.FOEN.
177. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Opolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP008), DO3.9011.3.2016.CMZ.
178. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Opolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP008), DAS1.9011.10.2017.CMZ.
179. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Opolskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP008), DAS1.9011.21.2018.100.CMZ.
180. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podkarpackiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP009), DO4.9011.17.2016.07.SCZ.
181. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podkarpackiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 M2OP009), DAS4.9011.5.2017.9.SCZ.
182. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podkarpackiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014 PL 16 M2OP009), DAS4.9011.22.2018.4.SCZ.
183. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podlaskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP010), DO6.9011.5.2016.5.PNM.
184. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podlaskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP010), DAS6.9011.6.2017.13.PNM.
185. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa

- Podlaskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP010), DAS6.9011.17.2018.4.PNM.
186. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Pomorskiego na lata 2014-2020,(NR KODU CCI 2014PL16M2OP013), DAS3.9011.36.2017.48.JSA.
187. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Pomorskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP011), DO3.9011.07.2016.19.JSA.
188. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Śląskiego na lata 2014-2020, (Nr kodu CCI 2014PL16M2OP012), DO2.9011.6.2016.16.MMS.
189. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Śląskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP012), DAS.2.9011.3.2017.MMS.13.
190. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Śląskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP012), DAS2.9011.13.2018.MMS.4.
191. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Świętokrzyskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP013), DO2.9011.7.2016.4.JBG.
192. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Świętokrzyskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP013), DAS2.9011.2.2017.SQB.4.
193. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Świętokrzyskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP013), DAS2.9011.11.2018.SQB.4.
194. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Warmińsko - Mazurskiego na lata 2014-202, DO6.9011.6.2016.4.PNM.
195. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Warmińsko - Mazurskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP014), DAS6.9011.5.2017.13.PNM.
196. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Warmińsko - Mazurskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP014), DAS6.9011.18.2018.6.TPT.
197. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 wielkopolskiego regionalnego Programu Operacyjnego na lata 2014 – 2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP015).
198. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Wielkopolskiego Regionalnego Programu Operacyjnego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP015), DAS5.9011.5.2017.111.GKBB.
199. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Wielkopolskiego Regionalnego Programu Operacyjnego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP015), DAS5.9011.22.2018.109.GK.

200. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5,7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP016), DO4.9011.13.2016.07.FMA.
201. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego na lata 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP016). DAS4.9011.1.2017.24.GGL.
202. Sprawozdanie z audytu systemu zarządzania i kontroli w zakresie kluczowych wymogów kontrolnych 1-5, 7 oraz 9-12 Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego 2014-2020, (NR KODU CCI 2014PL16M2OP016), DAS4.9011.18.2018.5.GGL.
203. Sprawozdanie z działalności Komitetu Nadzoru OLAF za rok 2017 r., Dz. Urz. C 389 z 26.10.2018, s. 1.
204. Sprawozdanie z działalności Krajowej Administracji Skarbowej w 2018 r.
205. Sprawozdanie z działalności NIK (w latach 2009 - 2018).
206. Strategia ETO: Budowanie zaufania na gruncie niezależnej kontroli. Strategia Europejskiego Trybunału Obrachunkowego na lata 2018-2020.
207. Strategia ETO: Europejski Trybunał Obrachunkowy. Strategia na lata 2013-2017.
208. The OLAF Report (sprawozdania z działalności OLAF za lata 2009-2018).
209. Wniosek w sprawie Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającego rozporządzenie (UE) nr 952/2013 w celu przedłużenia przejściowego okresu wykorzystywania środków innych niż techniki elektronicznego przetwarzania danych, przewidzianego w unijnym kodeksie celnym, COM(2018) 85 final.
210. Wystąpienie pokontrolne LPO– 4101-23-03/2013, kontrola: P/13/042– Zwalczenie oszustw w podatku od towarów i usług.
211. Wystąpienie pokontrolne NIK Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne LKA.410.028.01/2015, kontrola: P/15/011 –
212. Wystąpienie pokontrolne NIK:– "Organizacja i finansowanie przejść granicznych na terenie województwa lubelskiego", LLU-4101-02-02/2014, kontrola: P/14/090.
213. Wytyczne dla Komisji i państw członkowskich dotyczące wspólnej metodyki oceny systemów zarządzania i kontroli w państwach członkowskich, EGESIF_14-0010-final 18/12/2014.
214. Wytyczne w zakresie kontroli dla PO WER 2014-2020, wydanie przez Ministra Infrastruktury i Rozwoju 3 lipca 2015 r. MiiR/POWER/21(1)/07/2015.
215. Wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020 wydane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju 17 września 2019 r., MiiR/2014-2020/17(03).
216. Wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020, wydane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 17 września 2019 r MiiR/2014-2020/17(03).
217. Wytyczne w zakresie postępowania z podejrzeniami nadużyć finansowych w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014 - 2020, Wydane przez Ministra Rozwoju 19 stycznia 2016 r., MR/PO IiŚ 2014-2020/1(1)01/2016.
218. Wytyczne w zakresie postępowania z podejrzeniami nadużyć finansowych w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014 - 2020, wydane przez Ministra Rozwoju 19 stycznia 2016 r., MR/PO IiŚ 2014-2020/1(1)01/2016.
219. Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020, wydane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju 3 grudnia 2018 r., MiiR/2014-2020/22(02).
220. Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020, wydane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju w dniu 3 grudnia 2018 r., MiiR/2014-2020/22(02).