

Nauka
prawa finansowego
po I dekadzie
XXI wieku

Księga pamiątkowa dedykowana
Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu

Nauka
prawa finansowego
po I dekadzie
XXI wieku

Księga pamiątkowa dedykowana
Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu

Redakcja
Irena Czaja-Hliniak

Kraków 2012

Księgę dedykują

Jerzy MALEC

Jacek M. MAJCHROWSKI

Andrzej BORODO

Paweł BORSZOWSKI

Bogumił BRZEZIŃSKI

Elżbieta CHOJNA-DUCH

Teresa DĘBOWSKA-ROMANOWSKA

Henryk DZWONKOWSKI

Eugenia FOJCIK-MASTALSKA

Jolanta GLINIECKA

Jadwiga GLUMIŃSKA-PAWLIC

Jan GŁUCHOWSKI

Andrzej GOMUŁOWICZ

Anna JURKOWSKA-ZEIDLER

Elżbieta KORNBERGER-SOKOŁOWSKA

Cezary KOSIKOWSKI

Hanna LITWIŃCZUK

Wojciech ŁĄCZKOWSKI

Jerzy MAŁECKI

Księgę dedykują

Ryszard MASTALSKI

Dominik MAĆZYŃSKI

Wiesława MIEMIEC

Alicja MŁYNARCZYK

Witold MODZELEWSKI

Tomasz NIEBORAK

Adam NITA

Małgorzata OFIARSKA

Zbigniew OFIARSKI

Alicja POMORSKA

Eugeniusz RUŚKOWSKI

Krystyna SAWICKA

Paweł SMOLEŃ

Ryszard SOWIŃSKI

Wanda WÓJTOWICZ

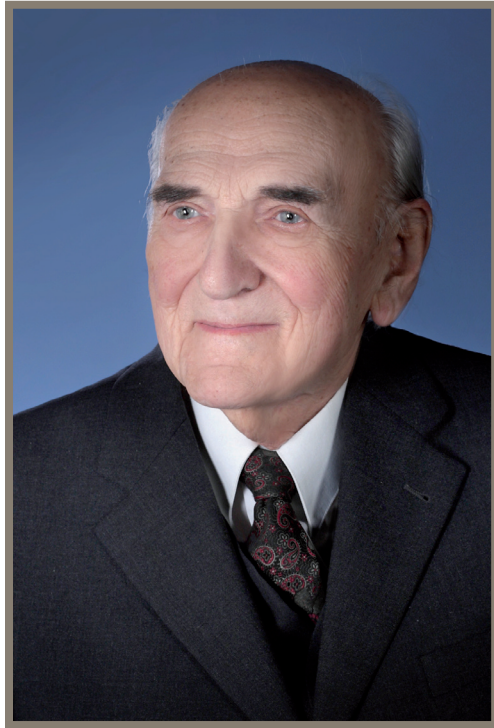
Marek ZDEBEL

Andrzej BUCZEK

Irena CZAJA-HLINIAK

Paweł KLIMEK

Marek KLINK



Epolovium Kosticki

Spis treści

Jerzy Malec

Słowo Rektora Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego
na jubileusz Profesora Apoloniusza Kosteckiego 15

Apoloniusz Kostecki- nota biograficzna..... 19

Publikacje Profesora Apoloniusza Kosteckiego..... 27

Doktorzy wypromowani przez Profesora Apoloniusza Kosteckiego 35

Jacek M. Majchrowski

Z dyskusji o potrzebie izby wyższej w polskim parlamencie 37

Andrzej Borodo

Prawnobudżetowe aspekty tworzenia i funkcjonowania przedsiębiorstw
państwowych oraz spółek Skarbu Państwa 45

Paweł Borszowski

Przychody z działalności gospodarczej w podatku dochodowym
od osób fizycznych – w poszukiwaniu elastyczności 57

Bogumił Brzeziński

Uwagi o respektowaniu zasad postępowania dowodowego
w prawie podatkowym..... 69

Elżbieta Chojna-Duch

Zasada stabilności fiskalnej w nauce finansów publicznych i praktyce
zarządzania w Unii Europejskiej – kilka refleksji 79

Teresa Dębowska-Romanowska

Uwarunkowania konstytucyjne dopuszczalności wprowadzenia klauzul antyabuzywnych, jako ogólnych instytucji materialnego prawa podatkowego..... 91

Henryk Dzwonkowski

Czy wygaśnięcie zobowiązania jest potrzebne w konstrukcji przedawnienia?..... 107

Eugenia Fojcik-Mastalska

Przekształcanie oddziałów w filie instytucji kredytowych 125

Jolanta Gliniecka

Konstrukcja prawna instytucji tajemnicy zawodowej jako rodzaju tajemnicy finansowej 137

Jadwiga Glumińska-Pawlic

Źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego – ograniczenia i perspektywy rozwoju..... 153

Jan Głuchowski

Opór podatkowy a obowiązek uiszczania podatku w wykładni chrześcijańskiej i koranicznej 165

Andrzej Gomułowicz

Ekonomiczne zasady opodatkowania w ujęciu klasycznych koncepcji podatkowych..... 177

Anna Jurkowska-Zeidler

Rozważania o prawie rynku finansowego w wymiarze europejskim 187

Elżbieta Kornberger-Sokołowska

Aktualne problemy realizacji zasady adekwatności w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce..... 197

Cezary Kosikowski

Pilne zadania nauki polskiego prawa finansowego 207

Spis treści

Hanna Litwińczuk

Problemy wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania
na przykładzie należności licencyjnych
z tytułu oprogramowania komputerowego219

Wojciech Łączkowski

Suwerenność prawodawcy państwowego w sprawach finansowych.....229

Jerzy Małecki

Przełożenie reguły „Lex falsa lex non est” w prawie podatkowym237

Ryszard Mastalski

Kontrolna wykładnia operatywna prawa podatkowego.....249

Dominik Mączyński

Międzynarodowa współpraca przy doręczeniach
w sprawach podatkowych.....261

Wiesława Miemiec

Dopuszczalność drogi przed sądem administracyjnym
w postępowaniu aplikacyjnym o bezzwrotne środki unijne.....273

Alicja Młynarczyk

Dostosowanie ustawy o finansach publicznych do przepisów
dyrektywy Rady Unii Europejskiej w sprawie wymogów dotyczących
ram budżetowych w państwach członkowskich283

Witold Modzelewski

Podmiotowość podatnika w podatku od towarów i usług –
refleksje *de lege lata*295

Tomasz Nieborak

Rekomendacja Komisji Nadzoru Finansowego
jako element nadzoru ostrożnościowego – synteza dyskusji301

Adam Nita

Wariantowe kształtowanie stosunku podatkowoprawnego313

Małgorzata Ofiarska, Zbigniew Ofiarski

Samodzielność jako fundamentalna wartość samorządu terytorialnego.....325

Alicja Pomorska

Racjonalizacja wydatków publicznych jako niezbędny i istotny warunek naprawy finansów publicznych w Polsce347

Eugeniusz Ruśkowski

Zasady gospodarowania środkami publicznymi w Polsce – wybrane uwagi.....359

Krystyna Sawicka

System prawnofinansowy samorządu terytorialnego.....371

Paweł Smoleń

Specyfika gospodarowania środkami zakładowego funduszu świadczeń socjalnych w jednostce budżetowej.....385

Ryszard Sowiński

Instytucja ujawniania podatkowych rozwiązań optymalizacyjnych (DOTAS) w brytyjskim prawie podatkowym395

Wanda Wójtowicz

Zmiana charakteru prawa dewizowego w warunkach członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej.....403

Marek Zdebel

Ulgi w płatności cywilnoprawnych należności pieniężnych – warunki stosowania na gruncie przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.....409

Spis treści

Andrzej Buczek

Dwuinstancyjność postępowania podatkowego w teorii i w praktyce 425

Irena Czaja-Hliniak

Wybrane aspekty długu publicznego jednostek samorządu terytorialnego
w świetle ustawy o finansach publicznych..... 437

Paweł Klimek

Elementy zapobiegające nadmiernym odliczeniom darowizn na gruncie
podatków dochodowych w ostatniej dekadzie XX wieku a w pierwszej
dekadzie XXI wieku..... 449

Marek Klink

Instytucja małżeństwa w polskim prawie podatkowym 465

O Autorach 479

Indeks nazwisk..... 483

Słowo Rektora Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego na jubileusz Profesora Apoloniusza Kosteckiego

Prof. zw. dr hab. Apoloniusz Kostecki należy do grona najwybitniejszych znawców prawa finansowego oraz międzynarodowego prawa podatkowego. Uczeń Profesora Karola Ostrowskiego, pod którego kierunkiem – po ukończeniu w 1952 roku studiów na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego – obronił w 1961 r. rozprawę doktorską pt. *Główne formy pomocy finansowej państwa dla rolniczych spółdzielni produkcyjnych w latach 1949–1960*. Już 6 lat później odbył kolokwium habilitacyjne na podstawie pracy *Rola norm prawa finansowego w kształtowaniu systemu finansowego kółek rolniczych*, obejmując stanowisko docenta w Katedrze Prawa Finansowego UJ, którą kierował następnie od 1968 r. do przejścia na emeryturę. Tytuł profesora nadzwyczajnego nadany Mu został w 1980 r., zaś profesora zwyczajnego w roku 1989. W międzyczasie ogłosił drukiem kilka monografii naukowych, m.in. *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, czy *Podatki przychodowe i podatki dochodowe*, które zapewniły Mu znaczącą pozycję w nauce polskiego i europejskiego prawa finansowego. Profesor Apoloniusz Kostecki od początku włączał się aktywnie w prace międzynarodowych zespołów badawczych, publikując zagranicą, należał również do grona nielicznych polskich autorów zajmujących się problematyką międzynarodowego prawa podatkowego, co w dobie tzw. realnego socjalizmu należało do rzadkości i nie przysparzało Autorowi sympatii ówczesnej władzy. Taka działalność naukowa w międzynarodowym wymiarze wymagała świetnej znajomości języków i literatury zachodnioeuropejskiej. Ponadto, prawnoporównawczy charakter licznych prac Profesora przydawał im europejskiego wymiaru i stanowił przykład wzorcowego uprawiania nauki.

Aktywność naukowa Profesora Apoloniusza Kosteckiego przejawiała się na wielu płaszczyznach. Był współredaktorem, wraz z Profesorem Marianem Weralskim pięciotomowego *Systemu instytucji prawno-finasowych*, autorem licz-

nych opracowań o charakterze naukowo-dydaktycznym, współpracownikiem *International Bureau of Fiscal Documentation* w Amsterdamie, a także organizatorem polsko-niemieckich seminariów prawa podatkowego, organizowanych od 1991 r. w Krakowie i Bochum. Opublikował sto kilkadziesiąt prac naukowych, w tym liczne monografie, co zapewniło Mu pozycję jednego z najwybitniejszych przedstawicieli nauki prawa finansowego w Polsce.

Inną ważną domeną działań Profesora było kształcenie studentów i młodej kadry naukowej. Pod Jego kierunkiem zostało przygotowanych i obronionych dziewięć rozpraw doktorskich oraz blisko tysiąc prac magisterskich i dyplomowych. Był zawsze nauczycielem bardzo wymagającym, lecz sprawiedliwym, przekazującym z ogromnym zaangażowaniem swą wiedzę studentom i młodszym współpracownikom w Katedrze.

Angażował się także Profesor Kostecki w życie Alma Mater. W latach 1972–1975 pełnił obowiązki prodziekana Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, przez dwie kadencje był przewodniczącym Rady Naukowej Instytutu Ekonomicznego UJ, jest bowiem z wykształcenia również ekonomistą. Przewodniczył licznym komisjom wydziałowym i senackim na UJ, m.in. przez blisko 30 lat przewodniczył Senackiej Komisji Finansowej, którą kierował w sposób perfekcyjny. Przewodniczył Komisji Rewizyjnej w Komisji Zakładowej NSZZ „Solidarność” UJ.

Od roku 1969 Profesor jest członkiem Komisji Nauk Prawnych PAN w Krakowie. Uczestniczył w pracach legislacyjnych Rządu jako członek Rady Naukowej przy Ministrze Finansów, był współtwórcą projektów ustaw o podatku dochodowym, ekspertem parlamentarnym oraz członkiem Rady Legislacyjnej.

W 2003 r. Profesor Apoloniusz Kostecki związał się z naszą uczelnią i od samego początku zaangażował się w życie akademickie i naukowe Krakowskiej Akademii. Czynn timer uczestniczy we wszystkich wydarzeniach naukowych oraz zebraniach i posiedzeniach Wydziału Prawa i Administracji i stale dużo pisze.

Ta na niespotykaną skalę aktywność zawodowa pięknie wyróżnia Profesora Apoloniusza Kosteckiego, który mimo upływu lat pozostaje młody duchem, energii bowiem można Mu tylko pozazdrościć.

Słowo Rektora Krakowskiej Akademii...

Szanowny Panie Profesorze,

dziękując za wysiłek włożony w rozwój naszej młodej Almae Matris, za wspaniałe osiągnięcia naukowe, za okazywaną zawsze życzliwość i pomoc, społeczność akademicka Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego życzy Panu wielu lat w zdrowiu i pomyślności, pragnąc, by nadal wspierał nas Pan Profesor swą wiedzą i doświadczeniem.

Ad plurimos annos!

prof. zw. dr hab. Jerzy Malec
Rektor Krakowskiej Akademii
im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

Apoloniusz Kostecki – nota biograficzna

Profesor Apoloniusz Kostecki urodził się w Warszawie 11 marca 1923 roku w rodzinie inteligenckiej, pochodzącej z Krakowa. Do wybuchu wojny mieszkał wraz z rodziną w Poznaniu, gdzie uczęszczał do gimnazjum ogólnokształcącego im. Jana Kantego. Od najmłodszych lat powiązany był z harcerstwem. Okres wojny był dla niego szczególnie trudny. Spędził go wraz z rodziną – jako „wypędzony” przez okupanta – na wsi kieleckiej, której mieszkańców wspomina na zawsze z sentymentem, z uwagi na okazywaną Mu życzliwość. Do matury przygotowywał się w ramach tajnego nauczania, a po jej uzyskaniu, sam uczestniczył w tajnym nauczaniu miejscowej młodzieży. Stąd Jego pseudonim „Nauczyciel” w ruchu oporu. W roku 1943 podjął pracę zawodową w spółdzielczości „Społem”. Po zakończeniu wojny przeniósł się do Wrocławia, gdzie pracując w „społemowskich” strukturach organizacyjnych, rozpoczął w 1946 roku studia ekonomiczne w ówczesnej Wyższej Szkole Handlowej. W czasie tychże studiów uczęszczał na seminaria prowadzone przez Profesorów: Lesława Adama i Tadeusza Bigo, którzy zachęcili Go do rozpoczęcia studiów prawniczych, co uczynił zdając w roku 1948 egzamin wstępny na Wydział Prawa Uniwersytetu Jagiellońskiego. Trudności związane z jednoczesnym kontynuowaniem studiów ekonomicznych we Wrocławiu skłoniły Go do czasowego przeniesienia się na Wydział Prawa Uniwersytetu Wrocławskiego do chwili zakończenia studiów ekonomicznych w 1950 roku. Studia prawnicze ukończył na Wydziale Prawa Uniwersytetu Jagiellońskiego dwa lata po uzyskaniu magisterium z nauk ekonomicznych – w roku 1952. Pracę w charakterze asystenta w Katedrze Ekonomii Politycznej na Wydziałach Politechnicznych Akademii Górniczej w Krakowie rozpoczął już w roku 1951. W związku z ukończeniem studiów prawniczych otrzymał w roku 1952 przydział pracy do Katedry Ekonomii Politycznej w Akademii Ekonomicznej w Krakowie. Zatrudniony w charakterze adiunkta prowadził jednocześnie wykłady na Wydziale Rolnym i Leśnym Uniwersytetu Jagiellońskiego, a także na Wydziale Lekarskim Akademii Medycznej. Słuchaczom tych Wydziałów przekazywał wiedzę z zakresu ekonomii politycznej, w duchu

wykładów Jego nauczyciela z okresu studiów ekonomicznych profesora Wincentego Stysia, opartych na prawach tradycyjnej nauki ekonomii, co nie zyskało aprobaty ze strony ówczesnych czynników politycznych. Skłoniło Go to do starań o służbowe przeniesienie do Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Jagiellońskiego przy pełnym poparciu kierownika tej Katedry Profesora Karola Ostrowskiego, który od 1955 roku staje się Jego równie wymagającym, co bliskim Mu Mistrzem.

Pierwsza publikacja Profesora A. Kosteckiego *Z zagadnień podatkowych zachodnioeuropejskiej integracji gospodarczej*, oparta głównie na literaturze zachodniej, stanowiła zarazem – jak wskazał węgierski uczony profesor Tibor Nagy na IV Sympozjum Nauki Prawa Finansowego w Budapeszcie w roku 1985 – pierwszą publikację z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego w tzw. obozie socjalistycznym. Bliskie od 1943 r. związki ze spółdzielczością spowodowały zajęcie się prawnofinansową problematyką spółdzielczości rolniczej. Prowadzone w tym zakresie badania znalazły wyraz w opublikowanej rozprawie doktorskiej pt. *Główne formy pomocy finansowej państwa dla rolniczych spółdzielni produkcyjnych w latach 1949-1960*. Jedną z tez tej monografii głosiła, że stosowane formy pomocy finansowej osłabiały poczucie odpowiedzialności członków za gospodarkę spółdzielni i wyrabiały w nich przekonanie o nieograniczonym prawie do – często wymuszanej – pomocy finansowej państwa. Na podstawie tej rozprawy Rada Wydziału Prawa i Administracji UJ nadała Mu w roku 1961 stopień naukowy doktora nauk prawnych. Powiązanie prawnofinansowej problematyki jednostek organizacyjnych kółek rolniczych z zagadnieniami nauki o normach prawnych stanowiły przedmiot rozprawy habilitacyjnej: *Rola norm prawa finansowego w kształtowaniu systemu finansowego kółek rolniczych*, na podstawie której uzyskał w roku 1967 stopień naukowy docenta habilitowanego. Tytuł profesora nadzwyczajnego nadany został Profesorowi A. Kosteckiemu w 1980 roku na podstawie prac: *Zmiana generacji w gospodarstwach rolnych* i *System finansowy jednostek gospodarczych kółek rolniczych*, natomiast tytuł profesora zwyczajnego w roku 1989, po ukazaniu się opracowań typu monograficznego o wybitnie teoretycznym charakterze: *Elementy konstrukcji instytucji podatku* oraz *Podatki przychodowe i podatki dochodowe*.

Dla twórczości naukowej Profesora Apoloniusza Kosteckiego niezwykle charakterystyczna jest wszechstronność tematyki badawczej, jej interdyscyplinarne

powiązania oraz charakter prawnoporównawczy ze znacznymi aspektami prawa międzynarodowego. Główne znaczenie mają cztery nurty badawcze. Pierwszy związany jest z prawnofinansowymi aspektami gospodarki rolnej, w tym również i polityki rolnej, drugi – dotyczy prawa budżetowego, trzeci – obejmuje problematykę międzynarodowego prawa finansowego, przedmiotem czwartego jest problematyka prawa podatkowego z elementami zagadnień związanych z teorią norm prawnopodatkowych oraz z teorią podatkowego stanu faktycznego. Ten ostatni nurt badawczy występuje w całym okresie działalności badawczej Profesora Kosteckiego, jednak intensywnością manifestuje się w ostatnich latach. Poza wymienionymi wyżej pracami, a wśród nich zwłaszcza pracy z zakresu teorii normy prawnopodatkowej, świadczą o tym również takie prace, jak m.in.: *Podmiotowość podatkowa*, *Podatkowy stan faktyczny*, *Teoria podatkowego stanu faktycznego*, *Gospodarcze implikacje prawa podatkowego*, *Polskie prawo podatkowe na tle porównawczym*, *Podatek dochodowy od osób prawnych i jego współczesna alternatywa* oraz *Niektóre problemy kodyfikacji prawa podatkowego*. Są to pozycje często powoływane w literaturze.

Znaczny udział w Jego twórczości naukowej mają publikacje zagraniczne, dzięki którym stał się cenionym partnerem współpracy z przedstawicielami wielu zagranicznych ośrodków naukowych.

W związku z działalnością naukową nie można nie wspomnieć o wkładzie Profesora Apoloniusza Kosteckiego jako współredaktora – wraz z Panem Profesorem Marianem Weralskim – w opracowanie wszystkich pięciu tomów *Systemu instytucji prawno-finansowych*, pracy zbiorowej o szczególnym znaczeniu dla rozwoju nauki prawa finansowego w Polsce.

Szereg publikacji Profesora A. Kosteckiego służyło bezpośrednio działalności dydaktycznej, do której przywiązywał zawsze szczególną wagę. Zwłaszcza duże znaczenie – o zasięgu ogólnokrajowym – w procesie dydaktycznym spełniały przez lata *Wybrane źródła Prawa finansowego* (1961, 1967) oraz *Źródła prawa finansowego* (1972, 1979), których był współautorem w zakresie części dotyczącej podatków, opłat i ceł, opatrzonej związłym rysem historycznym i komentarzem. Ponadto ukazało się siedem skryptów akademickich z dziedziny podatkowej i systemu finansowego kółek rolniczych i ich organizacji.

Dużą wagę przywiązywał i przywiązuje Jubilat do rozwoju nauki polskiej w ramach kontaktów zagranicznych. Temu celowi służyły Jego wykłady w ra-

mach dłuższych pobytów za granicą w charakterze *visiting professor* lub w czasie wielokrotnych wizyt w ramach wymiany bezpośredniej, a także referaty wygłaszane na międzynarodowych konferencjach, których był często organizatorem lub współorganizatorem. Przez lata był stałym współpracownikiem International Bureau of Fiscal Documentation w Amsterdamie. Na uwagę zasługuje również jego wkład pracy w organizowanie z ramienia Polski kolejnych Międzynarodowych Sympozjów Nauki Prawa Finansowego w różnych państwach oraz inicjowanie wymiany młodych pracowników naukowych i studentów pomiędzy różnymi uniwersytetami. Dużą rolę w rozwoju bezpośrednich kontaktów między młodymi pracownikami i młodzieżą studencką przypisywał organizowanemu tradycyjnie od roku 1991 w Krakowie i w Bochum Polsko-Niemieckiemu Seminarium Prawa Podatkowego, w którym w roku 1997 uczestniczyli w charakterze gości również pracownicy naukowcy i studenci z Uniwersytetu w Zagrzebiu. Seminarium to stworzyło trwałe podstawy do kontaktów zagranicznych wielu spośród jego uczestników, zwłaszcza studentów uzyskujących długookresowe stypendia zagraniczne. Spotykało się ono z bardzo wysoką oceną pracowników naukowych i studentów, a także Konsula Generalnego Republiki Federalnej Niemiec w Krakowie, uczestniczącego tradycyjnie w otwarciu obrad Seminarium.

Z pracą naukową Profesora związane jest bezpośrednio kształcenie młodej kadry naukowej, do którego przywiązywał dużą wagę. Pod Jego kierunkiem dziewięć osób uzyskało stopnie naukowe doktora nauk prawnych.

Jako dydaktyk Jubilat prowadził i nadal prowadzi – będąc już na emeryturze – liczne wykłady, w tym wiele wykładów monograficznych, cieszące się zawsze dużym powodzeniem wśród studentów, pomimo uznawania przez nich składanych egzaminów za bardzo trudne. Profesor Kostecki prowadząc przez wiele lat seminaria, prowadził liczne grono absolwentów Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, którzy pod Jego kierunkiem przygotowywali interesujące i na wysokim poziomie prace magisterskie i prace dyplomowe.

Profesor Apoloniusz Kostecki nie szczędził sił w służbie Uniwersytetowi Jagiellońskiemu podejmując się rozlicznych zadań o charakterze organizacyjnym na szczeblu wydziałowym i uczelnianym. Od roku 1968 pełnił funkcję kierownika Katedry Prawa Finansowego, w latach 1972-1975 sprawował funkcję prodziekana Wydziału Prawa i Administracji, przez dwie kadencje był przewodniczącym Rady Naukowej Instytutu Ekonomicznego UJ. Przez lata był

przewodniczącym Wydziałowej Rady do Spraw Młodzieży, przewodniczącym komisji dydaktycznej i programowej, opracowując w jej ramach trzy programy studiów stacjonarnych, zaocznych i administracyjnych, a także członkiem wielu komisji wydziałowych. Wiele trudu poświęcił współdziałając z Panem profesorem M. Patkaniowskim przy stworzeniu ikonografii dziekanów Wydziału Prawa, a także kierując pracami związanymi z likwidacją zniszczeń akt Wydziału Prawa, spowodowanych pożarem.

Na szczeblu uczelnianym był cenionym przewodniczącym Senackiej Komisji Finansowej, pełniącym tę funkcję z poświęceniem przez blisko 30 lat. Uczestniczył także w pracach wielu innych komisji uniwersyteckich. Był również członkiem rady naukowej Centrum Badań nad Zadłużeniem i Rozwojem w Krakowie. Od chwili powstania Fundacji dla Uniwersytetu Jagiellońskiego sprawował funkcję przewodniczącego komisji rewizyjnej Fundacji, podobnie jak przewodniczącego komisji rewizyjnej Uczelnianej Komisji „Solidarność”. Przez szereg lat pełnił funkcję pełnomocnika ds. współpracy Uniwersytetu Jagiellońskiego z Prezydentem m. Krakowa.

Od roku 1963 uczestniczył w pracach badawczych Instytutu Nauk Prawnych PAN, a także sporo publikował. W roku 1969 został członkiem Komisji Nauk Prawnych PAN w Krakowie. Od roku 1962 współpracował przez wiele lat z Centralnym Związkiem Kółek Rolniczych, m.in. jako członek rządowej komisji ds. opracowania systemu finansowego organizacji kółek rolniczych. Przez wiele lat współpracował z Ministerstwem Finansów, zasiadając w Radzie Naukowej przy Ministrze Finansów oraz jako członek zespołów powoływanych przez Radę Ministrów w celu opracowania projektów ustaw o podatku dochodowym. Pełnił także funkcję eksperta ds. podatkowych komisji senackich i sejmowych, przez szereg lat był członkiem zespołu Rady Legislacyjnej. W zakresie działalności lokalnej aktywnie pracował w Komisji Finansów i Budżetu Prezydium Wojewódzkiej Rady Narodowej.

Za pracę naukową i dydaktyczno-wychowawczą Profesor Apoloniusz Kostecki był wielokrotnie honorowany nagrodami Ministra Edukacji Narodowej oraz Rektora Uniwersytetu Jagiellońskiego. Odznaczony został również Złotym Krzyżem Zasługi (1975) oraz Krzyżem Kawalerskim Orderu Odrodzenia Polski (1981), Medalem Komisji Edukacji Narodowej, Złotą Odznaką za Zasługi dla Finansów PRL oraz Złotą Odznaką za Zasługi dla Ziemi Krakowskiej.

Na szczególne podkreślenie zasługuje fakt – mimo przejścia na emeryturę – olbrzymiego zaangażowania w pracę naukową, dydaktyczną i opiekę nad młodą kadrami. Profesor pełnił funkcję Opiekuna Katedry Prawa Finansowego UJ, promotora prac doktorskich i licznych prac magisterskich. Nadal też był organizatorem polsko-niemieckich Seminariów, na które polscy studenci przygotowywali pod jego kierunkiem liczne referaty, mogące być w pełni uznane za ich dorobek naukowy.

Dzięki Profesorowi powstał i współdziałał w ramach Katedry Prawa Finansowego UJ zintegrowany i rozumiejący się zespół naukowy.

Warto wspomnieć, iż rezultatem długoletnich powiązań z Jego Mistrzem, Profesorem Karolem Ostrowskim, były częste wędrowki po Wysokich Tatrach w Polsce i Słowacji. Pozostało po nich wiele uroczych zdjęć wykonanych przez Profesora Kosteckiego zgodnie z Jego fotograficznymi zamiłowaniem. Te piękne zdjęcia zdobiły ściany pomieszczeń Katedry Prawa Finansowego na Uniwersytecie Jagiellońskim. Podróże w Tatry, a także na liczne konferencje zagraniczne i krajowe, odbywały się samochodami Profesora Kosteckiego, które już od 13 roku życia stanowiły i nadal stanowią (a w latach młodości również oryginalne motocykle) przedmiot Jego szczególnych zainteresowań.

Profesor zw. dr hab. Apoloniusz Kostecki obchodził w 1998 r. podwójny Jubileusz: 75-lecia urodzin i 55-lecia pracy zawodowej, w tym 47 lat pracy naukowo-dydaktycznej w szkolnictwie wyższym. Z tej okazji – jako wyraz głębokiego uznania dla zasług Pana Profesora w dziedzinie nauki i dydaktyki – przyjaciele z kręgu polskiej i zagranicznej nauki prawa finansowego, a także Jego wychowankowie zadedykowali mu Księżę Pamiątkową ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego – Studia z dziedziny prawa podatkowego¹.

Z końcem roku akad. 2001/02 Profesor Kostecki zakończył pracę na Uniwersytecie Jagiellońskim. Już wcześniej, bo od 1 października 1999 r. podjął jednak pracę w Wyższej szkole Administracji w Bielsku-Białej na Wydziale Administracji, gdzie pełnił funkcję Kierownika Zakładu Prawa Finansowego, do czasu zmiany struktury organizacyjnej WSA. Również tam był promotorem licznych prac dyplomowych, a ostatnio magisterskich na Wydziale Stosunków Międzynarodowych WSA. Pracę w WSA zakończył Profesor Kostecki z końcem roku akad. 2010/11.

¹ Wyd. TNOiK, Toruń 1998.

Od 1 kwietnia 2003 roku Profesor związał się na stałe, podejmując pracę, z Krakowską Akademią im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego w Krakowie (wówczas Krakowską Szkołą Wyższą), gdzie pełni funkcję Kierownika Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji, angażując się wszechstronnie w działalność Uczelni.

Reprezentuje Krakowską Akademię na licznych konferencjach międzynarodowych, przede wszystkim na organizowanych cyklicznie (przez UMCS, KUL i Akademię im. L. Koźmińskiego) konferencjach w Kazimierzu Dolnym, integrujących środowisko naukowe finansów publicznych i prawa finansowego i poświęconych zawsze najważniejszym aktualnie zagadnieniom finansów państwa i samorządu terytorialnego, a także na konferencjach organizowanych przez inne ośrodki akademickie. Bierze również udział w wielu konferencjach organizowanych przez macierzystą Uczelnię, w tym w corocznych Międzynarodowych Konferencjach Naukowych „Państwo, gospodarka, społeczeństwo”. Czynny udział w tych konferencjach znajduje wyraz w wygłaszanych referatach, czy przewodniczeniu sesjom naukowym. W tym czasie ponadto Profesor brał udział w konferencjach naukowych powiązanych z wręczeniem Ksiąg Pamiątkowych, publikując w tych Księgach oraz często wygłaszając referaty, Profesorów: (w ujęciu chronologicznym) Wojciecha Łączkowskiego, Jana Głuchowskiego, Wacława Goronowskiego, Cezarego Kosikowskiego, Alicji Pomorskiej, Stanisława Grodziskiego, Ryszarda Mastalskiego i Jacka Marii Majchrowskiego. Wspomnieć również należy o czynnym udziale w konferencjach organizowanych w ramach studenckiego ruchu naukowego, zwłaszcza Elsy, jak w ostatnim czasie konferencja w Krakowie i we Wrocławiu.

Profesor angażuje się również w innych domenach życia Uczelni, np. w ceremoniach nadania tytułu Profesora Honorowego Krakowskiej Akademii (wygłaszając laudację Profesora Rolfa Grawerta), spotkaniach okolicznościowych, spotkaniach z wybitnymi Gośćmi Uczelni, czy wernisażach.

Jubilat kontynuuje także pracę badawczą, co znajduje wyraz w licznych opracowaniach naukowych. Dobrze się stało, że dzięki dużemu zaangażowaniu Profesora i znacznemu nakładowi pracy doszło do opracowania książki *Z dziejów Katedr Skarbowości i Prawa Skarbowego oraz Katedr Prawa Finansowego w Polsce* (z uwzględnieniem Wilna i Lwowa), zawierającej również biogramy przedsta-

wicieli katedr, wydanej przez Krakowską Akademię². Dzięki tej Książce starsze pokolenie z sentymentem powraca do wspomnień, a młodsze pokolenie naukowców otrzymało szansę poznania świata nauki, jakiego obecnie już nie ma.

Profesor prowadzi wykłady, m.in. z międzynarodowego prawa podatkowego, europejskiego prawa finansowego i postępowania podatkowego, ciesząc się dużym zainteresowaniem studentów. Kieruje pracą naukową doktoranta oraz jest promotorem licznych prac magisterskich i dyplomowych, tak na kierunku prawa jak i administracji. Opiekował się zespołem studenckim przygotowującym opracowanie w języku niemieckim na konkurs „Postbank Finance Award 2011”. Zespół otrzymał nagrodę wręczaną mu w Niemczech.

Profesor nadal kontynuuje swoje powiązania z praktyką, szczególnie z organizacjami podatkowymi, m.in. ze Stowarzyszeniem Ekspertów i Doradców Podatkowych, czy organizacjami mającymi na celu ochronę praw podatników jak z Komitetem Obrony Podatników. W tym celu Profesor założył Fundację na Rzecz Wspierania Doradztwa Podatkowego. Przeznaczając znaczne środki na realizację celu tej Fundacji, przyczynił się do zacieśnienia więzi między doradcami podatkowymi a podatnikami, będącymi ich klientami. Temu celowi służyły czasopisma, m.in. miesięcznik „Forum Doradców Podatkowych”.

Profesor Apoloniusz Kostecki jest człowiekiem wielkiego formatu, pełnym życzliwości dla otoczenia, otwartości, prawdziwym humanistą, zawsze chętnym do udzielenia wsparcia i pomocy, czego najlepiej mieli możliwość doświadczyć Jego uczniowie, wychowankowie i studenci.

W uznaniu zasług na polu naukowym, dydaktycznym i organizacyjnym, pełni szacunku i uznania dla Jego osobowości, Przyjaciele i Uczniowie dedykują Profesorowi niniejszą Księgę.

Irena Czaja-Hliniak

² Oficyna Wydawnicza AFM, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2010.

Publikacje

Profesora Apoloniusza Kosteckiego

Zestawienie opublikowanych prac naukowych

I. Publikacje w wydawnictwach zwartych

1. *Podatki, opłaty i cła*, [w:] *Wybrane źródła do prawa finansowego*, Warszawa 1961.
2. *Metody równoważenia budżetów terenowych*, [w:] *Ocena prawa budżetowego w zakresie budżetów terenowych i proponowane kierunki jego reformy*, Warszawa 1963.
3. *Główne formy pomocy finansowej państwa dla rolniczych spółdzielni produkcyjnych w Polsce w latach 1949-1980*, Kraków 1964.
4. *Finansowanie środków trwałych i środków obrotowych*, [w:] *Problemy prawne kótek rolniczych*, Ossolineum 1965.
5. *Rola norm prawa finansowego w kształtowaniu systemu finansowego kótek rolniczych*, Kraków 1967.
6. *System podatków, opłat i ceł*, [w:] *Źródła prawa finansowego*, Warszawa 1967.
7. *Materialne podstawy działalności baz maszynowych oraz zasady gospodarki finansowej międzykółkowych baz maszynowych*, [w:] *Zagadnienia prawne międzykółkowych baz maszynowych*, Warszawa 1968.
8. *Wybrane zagadnienia prawa podatkowego*, Katowice 1970.
9. *Zarys systemu finansowego kótek rolniczych i międzykółkowych baz maszynowych*, Katowice 1970.
10. *Podatki, opłaty i cła*, [w:] *Źródła prawa finansowego*, Warszawa 1972.
11. *Zasady gospodarki finansowej kótek rolniczych i międzykółkowych baz maszynowych*, Warszawa 1974.
12. *System ekonomiczno-finansowy organizacji kótek rolniczych*, Poznań 1976.
13. *System finansowy kótek rolniczych i ich organizacji*, Warszawa 1976.
14. *System ekonomiczno-finansowy spółdzielni kótek rolniczych*, Warszawa 1977.
15. *Prawofinansowe instrumenty stymulujące zmianę generacji w rolnictwie oraz rozwój gospodarstw młodej generacji*, [w:] *Zmiana generacji w gospodarstwach rolnych*, Ossolineum 1979.

16. *System podatków, opłat i ceł*, [w:] *Źródła prawa finansowego*, Warszawa 1979.
17. *System finansowy jednostek gospodarczych kółek rolniczych*, Warszawa 1980.
18. *Mała encyklopedia prawa*, Warszawa 1980; (autor haseł z zakresu prawa podatkowego).
19. *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I–VI, (współredaktor), Ossolineum 1982 (t. I i II), 1985 (t. III), 1987 (t. IV), 1990 (t. V), 1992 (t. VI).
20. *Podmiotowość prawno-finansowa*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych*, t. I, red. M. Weralski, Ossolineum 1982.
21. *Związki prawa finansowego z prawem cywilnym*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych*, t. I, red. M. Weralski, Ossolineum 1982.
22. *Rachunki bankowe osób fizycznych jako przedmiot prawa dewizowego państw socjalistycznych*, w pracy zbiorowej, Univerzita Karlova, Praga 1980.
23. *Wykonywanie budżetu*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych*, t. II, red. M. Weralski, Ossolineum 1982.
24. *Kredyty budżetowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych*, t. II, red. M. Weralski, Ossolineum 1982.
25. *Majątek socjalistycznych jednostek gospodarczych*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych*, t. IV, red. M. Weralski, Ossolineum 1987.
26. *Systemy finansowe niepaństwowych przedsiębiorstw uspołecznionych*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych*, t. IV, red. M. Weralski, Ossolineum 1987.
27. *Zgodność systemu prawnego podatków i dotacji z programem dostosowawczym Międzynarodowego Funduszu Walutowego*, [w:] *Polityka dostosowawcza a prawo krajowe*, Kraków 1990.
28. *Institucja rachunków bankowych w obcej walucie*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych*, red. M. Weralski, Ossolineum 1990.
29. *Opodatkowanie spółek*, [w:] *Prawo spółek*, Kraków 1991.
30. *Legislacyjne aspekty prawnofinansowych regulacji w zakresie samorządu terytorialnego*, [w:] *Własność komunalna*, red. T. Wawak, Kraków 1991.
31. *Prawo czekowe*, [w:] *Prawo papierów wartościowych*, Kraków 1992.
32. *Podatkowy stan faktyczny*, [w:] *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992.
33. *Teorie podatkowego stanu faktycznego w zachodnioeuropejskiej doktrynie prawa podatkowego*, [w:] *System podatkowy, Zagadnienia teoretycznoprawne*, „Folia Iuridica”, ZN UŁ, Łódź 1992.

Publikacje Profesora Apoloniusza Kosteckiego

34. *Prawnofinansowe aspekty własności prywatnej*, [w:] *Własność prywatna*, Kraków 1993.
35. *Związki prawa finansowego z prawem pracy*, [w:] *Studia z zakresu prawa pracy i polityki społecznej*, Kraków 1994.
36. *Gospodarcze implikacje ustawodawstwa podatkowego*, [w:] *Studia z prawa gospodarczego i handlowego*, Kraków 1996.
37. *Podatek dochodowy od osób prawnych i jego współczesna alternatywa*, [w:] *Księga pamiątkowa poświęcona pamięci Profesora Henryka Renigera*, Roczniki Nauk Prawnych, Towarzystwo Naukowe KUL, t. VIII – Zeszyt Specjalny – 1998, Lublin 1998.
38. *Prawo czekowe*, (monografia), Wyd. Zakamycze, Kraków 1998.
39. *Niektóre problemy kodyfikacji prawa podatkowego*, [w:] *Księga Jubileuszowa Prof. dr. Leona Kurrowskiego*, Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997, Wyd. KiK, Warszawa 1998.
40. *Juliusz Franciszek Leo (1861–1918)*, [w:] *Złota Księga Wydziału Prawa i Administracji*, red. J. Stelmach, W. Uruszczak, Kraków 2000.
41. *Karol Ostrowski (1897–1977)*, [w:] *Złota Księga Wydziału Prawa i Administracji*, red. J. Stelmach, W. Uruszczak, Kraków 2000.
42. *Międzynarodowe zasady finansowania samorządu terytorialnego*, [w:] *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego*, red. T. Wawak, Wyższa Szkoła Administracji, z. 6, Bielsko-Biała 2001.
43. *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, (red.), Wyd. Zakamycze 2001.
44. *Przesłanki i metody harmonizacji prawa podatkowego z unijnym prawem podatkowym*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Wyd. Zakamycze, Kraków 2001.
45. *Z problematyki zakresu międzynarodowego prawa podatkowego oraz charakteru jego norm*, [w:] *Pro publico bono*, Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe, Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego, Toruń 2002.
46. *Publicznoprawna umowa jako forma działania organów administracji*, [w:] *Ex Iniuria non oritur ius*, Poznań 2003.
47. *Prawo czekowe*, [w:] *Prawo papierów wartościowych*, red. S. Włodyka, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2004.
48. *Instytucja tzw. faktycznego porozumienia w niemieckim postępowaniu podatkowym*, [w:] *Ius suum quique*. *Studia prawnofinansowe*, Wyd. LIBER, Warszawa 2005.
49. *Profesor Wacław Goronowski – rys biograficzny*, [w:] *Ius suum quique*. *Studia prawnofinansowe*, Wyd. LIBER, Warszawa 2005.

50. *Virtualna instytucja nieograniczonego obowiązku podatkowego na tle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej, Wyd. UMCS, Lublin 2005.
51. *Harmonizacja regulacji prawnych w zakresie prawa samorządu lokalnego i regionalnego z wymogami Rady Europy*, [w:] *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach UE*, red. E. Chojna-Duch, Warszawa 2006.
52. *Prawotwórcze oddziaływanie orzecznictwa na kształt prawa podatkowego*, „*Studia Prawnicze, Rozprawy, Materiały*”, red. M. Nowak, Wyd. KSW, Kraków 2007.
53. *Międzynarodowe źródła inspiracji zmian krajowego prawa podatkowego*, „*Studia Prawnicze, Rozprawy, Materiały*”, red. M. Nowak, Wyd. KSW, Kraków 2007.
54. *Konstrukcja prawna instytucji podatku*, [w:] *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce, Dorobek i kierunki rozwoju*, Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej, red. J. Głuchowski, J. Szolno-Koguc, Lublin 2008.
55. *System ochrony praw podatników przed organami podatkowymi w Niemczech*, „*Studia prawnicze, Rozprawy i Materiały*”, red. T. Biernat, Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków 2009.
56. *Historyczne znaczenie Ordynacji podatkowej z 1934 roku w kształtowaniu polskiego systemu podatkowego*, [w:] *Świat, Europa, Mała Ojczyzna, Studia ofiarowane Profesorowi Stanisławowi Grodzkiemu w 80-lecie urodzin*, red. M. Małecki, Bielsko Biała 2009.
57. *Charakter i rodzaje instytucji ochrony praw podatnika w polskim ogólnym prawie podatkowym*, [w:] *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Wyd. KUL, Lublin 2009.
58. *Klauzule generalne zapobiegania obejściu prawa podatkowego w niemieckiej doktrynie i regulacjach prawnych*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009.
59. *Podmiotowość prawnofinansowa*, [w:] *System Prawa Finansowego, Tom I, Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.
60. *Z Dziejów Katedr Skarbowości i Prawa Skarbowego oraz Katedr Prawa Finansowego w Polsce*, red. naukowy i współautor, Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków 2010.
61. *Biogram Juliusz Franciszek Leo (1860-1918)*, [w:] *Z Dziejów Katedr Skarbowości i Prawa Skarbowego oraz Katedr Prawa Finansowego w Polsce*, Oficyna AFM, Kraków 2010.
62. *Biogram Karol Ostrowski (1897-1977)*, [w:] *Z Dziejów Katedr Skarbowości i Prawa Skarbowego oraz Katedr Prawa Finansowego w Polsce*, Oficyna AFM, Kraków 2010.

63. Historia Katedry Skarbowości na Uniwersytecie Jana Kazimierza we Lwowie, [w:] *Z dziejów Katedr Skarbowości i Prawa Skarbowego oraz Katedr Prawa Finansowego w Polsce*, Oficyna AFM, Kraków 2010.
64. *Proces kształtowania instytucji gospodarczej interpretacji prawa podatkowego w doktrynie niemieckiej*, [w:] red. B. Szlachta, *Mysł i Polityka, Księga Pamiątkowa dedykowana Profesorowi Jackowi Marii Majchrowskiemu*, Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków 2011.

II. Prace publikowane w językach obcych

1. *Tax Concessions granted by the Polish Government*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1964, nr 12.
2. *Finanzsysteme der nichtstaatlichen Einheiten der Vergesellschafteten Wirtschaft als Forschungsobjekt der Finanzrechtswissenschaft*, [w:] *Aktuelle Fragen des sozialistischen Finanzrechts*, Eötvös Loránd Tudományegyetem, Budapest 1975.
3. *Haushaltsausgaben und ihre Effektivität als Objekt der Finanzrechtswissenschaft*, [w:] *Finanztheoretische und rechtliche Probleme auf dem Gebiete der Staatsausgaben*, Institut za javne financije, Zagreb 1977.
4. *The Trends and nature of recent changes in the Polish Tax System*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1976, nr 10.
5. *The Polish Tax on Inheritance and Gift*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1977, nr 11.
6. *The Principles of Taxation of the income derived by foreign natural and legal persons on territory of the Polish People's Republic*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1977, nr 12.
7. *Niekotoryje woprosy finansowoj sistemy miezdunarodnyh socialisticzeskich priedprijatij*, III Sympozjum Nauki Prawa Finansowego, Moskwa 1977.
8. *Zur Problematik der Effektivität in der Staatshaushaltswirtschaft*, [w:] *Finanzielle Fragen der örtlichen Staatsorgane*, Verlag Friedrich Schiller Universität, Jena 1979.
9. *Die Bankrechnungen natürlicher Personen als Gegenstand des Devisenrechts der sozialistischen Staaten*, (w pracy zbiorowej), Univerzita Karlova, Praha 1980.
10. *Internationale Abkommen der Volksrepublik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, V Sympozjum Nauki Prawa Finansowego, Poznań 1981.
11. *Strumenti giuridico-finanziari dell'ingerenze delia Stato nell'individuale proprieta agraria*, [w:] *Proprieta e gestione produttiva della terra*, Milano 1983.

12. *Die rechtliche Regelungen der Zusammenführung von Finanzfonds der Betriebe und der örtlichen Organe*, Finanzrecht, Halle 1984.
13. *Sistemske, ekonomske i pravnofinancijske pretpostavke podmirovanja potreba stanovista od strane lokalnih organe u Polskoj*, [w:] *Aktualni probierni financiranja drustvenih potreba*, Zagreb 1985.
14. *Der Einfluß des Grundsatzes der gleichen Behandlung der verschiedenen Sektoren auf das Steuerrecht der VR Polen*, Swiszczov 1985.
15. *Rechtsformen der Stimulation zur Steigerung von Deviseneinkünften durch staatlichen Unternehmen*, praca zbiorowa, Bukarest 1986.
16. *The Trends in Taxation of Foreign Enterprises (1945–1986)*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1986, nr 12.
17. *Das Spannungsverhältnis zwischen Souveränität und Interdependenz in den internationalen Finanz- und Währungsbeziehungen*, M. Luther Universität, Halle 1988.
18. *Rechtliche Regelungen über Joint Ventures aus der Sicht der sozialistischen Staaten*, Aktiengesellschaft 1989, nr 7.
19. *Die Bewertung im Steuerrecht der sozialistischen Länder*, część pracy zbiorowej: *Bewertung im Steuerrecht*, Madrid 1989.
20. *Die Beziehungen zwischen der Finanzrechtswissenschaft und den anderen rechtswissenschaftlichen Disziplinen*, część pracy zbiorowej, Budapest 1989.
21. *Die Veränderung des polnischen Ausseninvestitionsrecht als Folge der Devisenrechtsänderung*, Recht der Internationalen Wirtschaft 1990, nr 4.
22. *Porez na dohodak pravnih osoba u Poljskoj*, [w:] *Fiskalni sistemi u prelaznom razdoblju*, Zagreb 1991.
23. *Entideologisierung des polnischen Steuersystems im Bereich der Einkommensteuer*, [w:] *Praktische Aspekte bei der Einführung marktwirtschaftlicher Systeme in Mittel- Osteuropa*, Budapest 1992.
24. *Analyse und kritische Bestandaufnahme der Reformpolitik im Bereich des Steuerrechts in Polen*, [w:] *Fünf Jahre Steuer-Reform-Politik in den Staaten Mittel/ Osteuropas*, Budapest 1994.
25. *Uvodenje poreza na dodanu vrijednost u Poljskoj*, Institut za javne financije, *Financijska Praksa*, „Časopis za financijsku teoriju i praksu” 1996, nr 5–6.
26. *Die Steuerreform in Polen aus der Sicht der Steuerharmonisierung in der Europäischen Union*, [w:] *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag*, hrsg. Walter Dreneck; Roman Seer, Köln, O. Schmidt, 2001.

27. *Die Probleme der Spannungsverhältnisse zwischen der Finanzrechtswissenschaft und den anderen Rechtswissenschaften*, [w:] *Zbornik Radova*, Zagreb 2001.
28. *Moderne Tendenzen in der Unternehmenbesteuerung und die polnische Körperschaftsteuer*, [w:] *Zbornik Radova*, Zagreb 2003.

III. Rozprawy, artykuły, recenzje i inne prace naukowe

1. *Z zagadnień podatkowych zachodnio-europejskiej integracji gospodarczej*, „*Folia Oeconomica Cracoviensis*” 1961, nr 3.
2. *Pomoc finansowa Państwa dla rolniczych spółdzielni produkcyjnych*, (rozprawa doktorska, maszynopis, Biblioteka Jagiellońska, 1961).
3. *Łączne opodatkowanie małżonków*, „*Finanse*” 1964, nr 10.
4. *Podmiotowość podatkowa małżonków*, „*Państwo i Prawo*” 1965, nr 1.
5. Rec.: M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973, „*Droit Polonais Contemporain*” 1974, nr 4.
6. Rec.: M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973, „*Sowieriemiennoje Polskoje Pravo*” 1975, nr 2.
7. Rec.: M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1976, „*Finanse 1976*”, nr 11.
8. *Prof. dr Karol Ostrowski (1897–1977) – Rys biograficzny*, „*Problemy Ekonomiczne*” 1978, nr 2.
9. *Opodatkowanie pozarolniczych przychodów i dochodów w socjalizmie*, Problem MR III. 16.4.04 – *Teoria budowy instrumentów finansowych*, 1978.
10. *Rachunki specjalne z wkładami oszczędnościowymi dla rolników indywidualnych*, „*Nowe Rolnictwo*” 1982, nr 6.
11. *Wybrane zagadnienia prawa finansowego*, *Wskazówki metodyczne*, Kraków 1983.
12. *Rola instytucji prawa finansowego w zakresie ochrony i kształtowania środowiska człowieka*, „*Krakowskie Studia Prawnicze*”, 1983.
13. *Prawofinansowy charakter przesłanek wszczęcia postępowania sanacyjnego przedsiębiorstwa państwowego*, „*Krakowskie Studia Prawnicze*” 1985.
14. *Rola własności komunalnej w systemie rad narodowych*, *Acta Universitatis Lodzianis*, „*Folia Iuridica*” 1985, nr 20.

15. *Zasada równoprawności sektorów rolnictwa w zakresie opodatkowania*, „Krakowskie Studia Prawnicze”, 1986.
16. Rec.: B. Jelcić, *Financje u teoriji i praksi*, Zagreb 1984, „Finanse” 1987, nr 6.
17. *Dyskusyjne zagadnienia obrotu czekowego, Reforma bankowości* (Ogólnopolska konferencja naukowa), 1992.
18. Rec.: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1995, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 7.
19. *Polski system podatkowy na tle porównawczym w okresie transformacji*, [w:] *Harmonizacja Prawa polskiego ze standardami europejskimi*, Abstrakty, IV Ogólnopolskie Dni Prawnicze, 1996.
20. *Współczesna alternatywa podatku dochodowego od osób prawnych*, Forum Doradców Podatkowych 2000, nr 9.
21. Rec.: I. Czaja-Hliniak, *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, SPES, Kraków 2006, s. 501, „Państwo i Prawo” 2007, z. 9.
22. Rec.: C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej*, Oficyna Wydawnicza Branta, 2008, s. 244, „Państwo i Prawo” 2008, z. 9.

Doktorzy wypromowani
przez Profesora Apoloniusza Kosteckiego

1973

Irena Czaja-Hliniak, *Prawnofinansowe konstrukcje tzw. dopłat jako forma udziału zainteresowanych podmiotów w finansowaniu działalności inwestycyjnej*

Jan Wałach, *Elementy prawne w stosunkach kredytowych na tle działalności kredytowej banków w PRL*

Bronisław Ciaś, *Nadwyżka budżetowa jako element elastyczności budżetów terenowych*

1979

Andrzej Buczek, *Prawnofinansowe konstrukcje pomocy państwa w finansowaniu spółdzielczego budownictwa mieszkaniowego*

1986

Jerzy Serwacki, *Podatek spadkowy*

1992

Paweł Kryczko, *Prawnofinansowy status podmiotów gospodarczych z udziałem kapitału zagranicznego*

1997

Anna Znamiec, *Rola i funkcje umów międzynarodowych w zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu*

1998

Adam Nita, *Czynniki kształtujące treść stosunku prawnopodatkowego*

2009

Tomasz Jezierski, *Zasady opodatkowania Spółki Europejskiej w procesie restrukturyzacji transgranicznej*

Jacek M. Majchrowski

Z dyskusji o potrzebie izby wyższej w polskim parlamencie

Idea parlamentu dwuizbowego sięga swymi korzeniami średniowiecznej Anglii. Za pierwszy, składający się z dwóch, oddzielnie obradujących izb, przyjęło się bowiem uważać parlament angielski. Wyraźną cezurę jego powstania trudno jest jednak określić – dwuizbowość rodziła się bowiem w sposób ewolucyjny. Pierwszym krokiem w kierunku bikameralizmu była Wielka Karta Wolności, która w 1215 r. wyznaczyła tenże kierunek, zakończeniem zaś tego procesu rok 1339, kiedy to dwie grupy członków Wielkiej Rady Królewskiej obradowały już oddzielnie¹.

Pierwszym dwuizbowym – tak pod względem prawno-ustrojowym, jak i politycznym – był parlament Stanów Zjednoczonych, w którym Kongres jako izba wyższa stanowił reprezentację krajów federalnych².

Uzasadnienia konieczności istnienia drugiej izby odnosiły się, z reguły, do warunków społecznych i politycznych danego kraju. Obok kwestii wielkości państwa bardzo istotna była jego struktura: unitarna bądź federacyjna. Nie wyłącza to oczywiście podnoszenia podczas dyskusji argumentów o charakterze polityczno-prawnym. I tak zwolennicy dwuizbowości mówili o zmniejszeniu ryzyka w podejmowaniu przypadkowych decyzji, bardziej wszechstronnej analizie projektów ustaw, wzmocnieniu zasady podziału władz (zwłaszcza gdy obie izby różnią się od siebie składem politycznym) czy nawet o konieczności ewentualnej obrony przed tyranią³. Przeciwnicy zaś zwracali uwagę na wydłużenie procesu legislacyjnego, podkreślając nadto, że w przypadku państwa unitarnego nie ma potrzeby powoływania drugiej izby. Zwracano także

¹ M. Sczaniecki stawia tu bardzo wyraźną cezurę roku 1265, *Powszechna historia państwa i prawa*, Warszawa 1994, s. 168.

² W większości stanów legislatury, noszące zazwyczaj nazwę Ogólnych Zgromadzeń, były w przeważającej części dwuizbowe. Wyjątkami były, do pewnego okresu: Georgia, Pensylwania oraz Vermont, K. Koranyi, *Powszechna historia państwa i prawa* t. III, Warszawa 1959, s. 243.

³ Uzasadnieniem tego było stwierdzenie, że silna osobowość jest w stanie narzucić jednej izbie swoje zdanie.

uwagę na osłabienie władzy ustawodawczej, zwłaszcza gdy skład polityczny obu izb znacznie się od siebie różni. Gdy jest zaś podobny – podnoszono – nie ma potrzeby istnienia dwóch izb. Nie rozstrzygając zasadności którejkolwiek z argumentacji, trudno jednoznacznie wskazać jakąkolwiek w tej materii tendencję. W jednych krajach – takich jak Polska – powraca się do dwuizbowości czyniąc z tego faktu swego rodzaju symbol demokracji, w innych odchodzi się od niej⁴.

Geneza senatu w Polsce podobna jest do genezy izby wyższej parlamentu angielskiego. Powstał on bowiem z organu doradczego króla – Rady Królewskiej, zwanej też Wielką a funkcjonującej do wieku XIV. Wówczas to król miał możliwość zwoływania owej Rady w składzie, o jakim sam decydował. Od połowy wieku XV zaczęto obradować w dwóch salach: w jednej król z Radą, w drugiej – przedstawiciele szlachty i miast. Wówczas to Radę Królewską nazywać zaczęto senatem od łacińskiego *senatus* – starszy. W pierwszych latach nie stanowił senat bytu niezależnego i dopiero przywilejem w Mielniku nad Bugiem uzyskał samodzielną rolę w państwie⁵. W cztery lata później konstytucją *Nihil Novi* zrównane zostały prawa senatu i Izby Poselskiej⁶. Konsekwencją tego stała się zmiana roli senatu – przestał udzielać rad a zaczął wydawać przyzwolenia.

Na przestrzeni wieków pozycja senatu ulegała licznym zmianom, zwłaszcza w relacjach z izbą poselską. Zmieniała się także jego liczebność i usytuowanie w strukturze państwa. Sejm w Grodnie w 1793 r. zlikwidował odrębność izb⁷ a senat ostatecznie przestał istnieć od roku następnego, tzn. od powstania kościuszkowskiego. Senat przywrócił w 1807 r. Napoleon w konstytucji Księstwa Warszawskiego. Do tradycji tej powrócono także w Wolnym Mieście Krakowie i Królestwie Polskim. W każdym co innego znaczył, miał inne kompetencje i różne umocowanie⁸. Po upadku powstania listopadowego wielu polityków, w tym ośmiu senatorów⁹, udało się na emigrację usiłując tam m.in. odrestaurować se-

⁴ Przykładami powrotu do jednoizbowości są: Islandia, Szwecja, Dania, Nowa Zelandia czy ostatnio Norwegia.

⁵ Patrz S. Kutrzeba, *Historia ustroju Polski w zarysie*, t. III, Lwów 1920, s. 48, 88 i n., 230 i n.

⁶ Bliżej: W. Uruszczak, „Sejm Walny wszystkich państw naszych” *Konstytucja Nihil Novi i sejm w Radomiu w 1505 r.*, [w:] *Konstytucje wiecyste Sejmu Radomskiego 1505*, Radom 2005.

⁷ Zwrócić w tym miejscu należy uwagę, że termin „sejm” przez wiele lat oznaczał parlament, który dzielił się na izbę poselską i senat. Trzecim stanem sejmującym był monarcha. Dopiero w latach II Rzeczypospolitej zastąpiono słowa „Izba Poselska” terminem „Sejm” a całość tzn. obie izby zaczęto nazywać parlamentem. Historię Senatu przedstawia w sposób przystępny Jerzy Pietrzak [w:] *Senat Rzeczypospolitej Polskiej. Tradycja i współczesność XV–XXI wiek*, Warszawa 2000.

⁸ S. Kutrzeba, *op. cit.*

⁹ Zwraca na to uwagę A. Ajnenkiel, *Spór o model parlamentaryzmu polskiego do roku 1926*, Warszawa 1972, s. 89. Tam

nat. Ze względu jednak na brak możliwości porozumienia, do reaktywacji nie doszło. Wyjściem dla wielu okazała się wówczas szansa podjęcia działalności m.in. w izbach wyższych parlamentów państw zaborczych. Wielu z możliwości tej skorzystało.

Gdy modły o wojnę narodów zostały wysłuchane, i Polska, w przewidywalnym czasie, odzyskała niepodległość, pojawiły się coraz to intensywniej prowadzone rozważania na temat kształtu jej przyszłego ustroju. W tym także kwestia jedno- bądź dwuizbowości parlamentu, a więc istnienia, bądź nie senatu; a przypadku potrzeby uznania jego istnienia – usytuowania go wśród organów państwa oraz określenia jego kompetencji. Tymczasowa Rada Stanu akceptowała istnienie dwuizbowego parlamentu. Wedle jej koncepcji, senat składać się miał w połowie z wirylistów i w połowie z senatorów wybieranych przez kurie. Wirylistami mieli być rzymskokatolicki biskupi diecezjalni, przedstawiciele innych wyznań, prezesi trybunałów i nominaci królewscy. Drugą połowę wybierać miały kurie właścicieli ziemskich, przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, organy samorządu terytorialnego oraz wyższe zakłady i instytucje naukowe. W projekcie tym – co warto odnotować – dała się zauważyć tendencja zwiększenia uprawnień senatu kosztem izby poselskiej¹⁰. W podobnym tonie wypowiadały się także Rada Regencyjna i Rada Stanu Królestwa Polskiego.

W miarę upływu czasu i coraz szerszego rozwoju tendencji rewolucyjnych coraz bardziej zaznaczały się, by w końcu przeważać, koncepcje postulujące parlament jednoizbowy. Pod ich wpływem w listopadzie 1918 r. w proklamacji Tymczasowego Rządu Ludowego Republiki Polskiej, wyrażającej wolę narodu polskiego do utworzenia niepodległego państwa zapowiedziano złożenie władzy w ręce sejmu z wyraźnym już podkreśleniem jego jednoizbowości¹¹.

Charakteryzując stanowisko ugrupowań politycznych w sprawie istnienia senatu, stwierdzić można, że był to dla nich problem na ogół drugoplanowy. Priorytetem była kwestia wprowadzenia powszechnego prawa wyborczego oraz innych praw politycznych ze szczególnym uwzględnieniem prawa do zgromadzeń. Kładziono więc nacisk na demokratyzację istniejących instytucji

także charakteryzuje składy i rolę izb wyższych w parlamentach państw zaborczych, ze szczególnym podkreśleniem w nich roli polskich polityków.

¹⁰ W. Suleja, *Próba budowy zrębów polskiej państwowości w okresie istnienia Tymczasowej Rady Stanu*, Wrocław 1982, s. 287 i n.

¹¹ Za: W. Kozub-Ciembroniewicz, J. Majchrowski, *Najnowsza historia polityczna Polski. Wybór źródeł, cz. I, 1918–1926*, Kraków 1986, s. 50 i n.

nie zaś budowanie nowych koncepcji ustrojowych¹². W sposób konsekwentny za jednoizbowością parlamentu wypowiadał się jedynie ruch robotniczy. Miało to swoje konsekwencje w latach po drugiej wojnie światowej, gdy doszedł do władzy.

Po odzyskaniu niepodległości, jak się można było tego spodziewać, brakowało jednomyślności także w kwestii istnienia senatu, co znalazło odbicie w projektach konstytucyjnych. I tak projekt autorstwa Stanisława Wojciechowskiego stał na stanowisku jednoizbowości parlamentu. W projekcie gabinetu Leopolda Skulskiego wprowadzono zasadę dwuizbowości. Narodowa Demokracja stała w pewnym sensie na rozdrożu proponując jako namiastkę drugiej izby tzw. Straż Praw, mającą mieć w swej gestii m.in. badanie zgodności ustaw z konstytucją. W praktyce stawiało to ową Straż poza reprezentacją narodową¹³.

Jak wynika z tego bardzo pobieżnego przeglądu brak było jednomyślności w kwestii istnienia senatu. Ale z czasem problem ten stawał się coraz bardziej istotny w dyskursie politycznym, wzbudzając coraz ostrzejsze polemiki. Atakowano nawet potrzebę istnienia senatu. Tu koronnym argumentem było stwierdzenie, że jest on narzędziem reakcji i klas uprzywilejowanych¹⁴. Przytaczając na uzasadnienie tej tezy historyczne przykłady, całkowicie pomijano fakt ewolucji izby i doprowadzenie jej do momentu, gdy stała się elementem ustroju demokratycznego. Przeciwnikami istnienia senatu była Polska Partia Socjalistyczna, Narodowa Partia Robotnicza, Klub Posłów Narodowości Żydowskiej oraz Stronnictwo Radykalne Chłopskie księdza Okonia¹⁵. Ruch ludowy nie był w tej sprawie jednolity, o ile PSL Piast zdecydowanie stwierdzało, że ludowcy są przeciwni senatowi o tyle PSL Wyzwolenie z czasem zaczęło podnosić celowość istnienia senatu. W końcu 1919 r. problem dwuizbowości stał się istotnym dla ZLN, który to Związek pierwotnie nie przywiązywał zbyt wiele do kwestii ustrojowych. Teraz pod wpływem E. Dubanowicza opowiedziano się za dwuizbowością. Za takim rozwiązaniem, jak to często bywa, przeważały nie argumenty ustrojowe, lecz typowo polityczne. Zdano sobie bowiem sprawę, że tylko istnienie senatu warunkuje istnienie Zgromadzenia

¹² A. Ajnenkiel, *op. cit.*, s. 89.

¹³ Zwraca na to uwagę W. Komarnicki, *Polskie prawo polityczne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1992, s. 401.

¹⁴ Lewica, podnosząc, że senat będzie także przeszkodą dla wprowadzenia reform społecznych i politycznych, początkowo wysuwała koncepcję utworzenia jako drugiego elementu składowego parlamentu Izby Pracy.

¹⁵ Głosił on tezy niejednokrotnie bardziej ostre niż lewica, stwierdzając, że senat „to ostoja reakcji, to najgorsza nowożytna pańszczyzna”, *Spr. Sten. z pos. Sejmu Ustawodawczego 202, z 25.I.1921.*

Narodowego, co daje możliwość wyboru przez to ciało prezydenta, odsuwając możliwość wyboru w głosowaniu powszechnym Piłsudskiego.

Warto w tym miejscu wspomnieć tzw. Ankiętę Konstytucyjną, której wszyscy uczestnicy z wyjątkiem Franciszka Paschalskiego opowiedzieli się za dwuizbowym parlamentem. Wedle przygotowanego przez nich projektu konstytucji, senat miał być o połowę mniejszy od izby poselskiej i wybierany na 9 lat, przy czym co 3 lata wybierać miano jedną trzecią jego składu. Część wybierać miał sam senat wśród mężów, którzy położyli poważne zasługi dla narodu, część zaś wojewódzkie reprezentacje samorządowe. Wedle tego projektu wszyscy senatorowie musieli mieć ukończone 40 lat.

Wśród przedstawicieli środowiska naukowego także była na ogół jednomyślność. Jedynymi, którzy byli zwolennikami jednoizbowego parlamentu byli profesorowie Stanisław Kutrzeba i Stanisław Głąbiński, na którego takie stanowisko wpłynęły również względy polityczne¹⁶. Idealną wizję senatu przedstawił w literaturze J. Siemieński uważając, że druga izba byłaby izbą równowagi. „Izba wyższa – pisał – to nie izba oporu, lecz izba doglądająca działalności izby poselskiej senat to arbiter między izbą niższą a rządem, senat tworzony ma być z mężów zaufania narodowego. Neutralizowałyby rządy partyjne”¹⁷.

Pierwsze wybory odbyły się 26 stycznia 1919 r., były to wybory do jednoizbowego Sejmu Ustawodawczego, i to na jego forum doszło do dyskusji w sprawie senatu¹⁸. Dało to jednak pretekst do stwierdzenia, że o tym, ilu izbowy będzie parlament winien zdecydować wyborca w głosowaniu ludowym¹⁹.

Dyskusja nad projektem konstytucji, w tym także kwestią potrzeby istnienia senatu rozpoczęła się 8 lipca 1920 r. Inaugurujący ją Edward Dubanowicz wypowiadając się co do senatu stwierdził, iż w wypadku parlamentu jednoizbowego rząd byłby jego emanacją, co groziłoby absolutnymi rządami partii, która zdobyła władzę²⁰.

Do dyskusji konstytucyjnej wrócono dwa miesiące później, już po zwycięstwie warszawskim, a więc w całkiem innej sytuacji politycznej. Wówczas to w dys-

¹⁶ Argumenty i stanowisko nauki zebrał w swej pracy J. Czajowski, *Senat Rzeczypospolitej pierwszej kadencji 1922–1927*, Warszawa 1999, s. 13 i n.

¹⁷ J. Siemieński, *Sejm jednoizbowy i dwuizbowy*, Warszawa 1919.

¹⁸ Patrz sprawozdania z pos. Sejmu Ustawodawczego z: 8 VII, 28 IX, 5 X, 15 X, 21 X, 5 XI, 11 XI, 2 XII, 9 XII, 10 XII, wszystkie z 1920 r. oraz z: 27 I, 28 I, 8 III, 10 III, 11 III, 15 III, 16 III z 1921 r.

¹⁹ Wątek ten przewijał się w dyskusji powoływanej w poprzednim przypisie.

²⁰ Spr. sten. z pos. S.U. z 8 VII 1920 r.

kusji konstytucyjnej podnoszono argumenty przeciw istnieniu senatu, kładąc nacisk na brak jego racjonalnego uzasadnienia. Nie stanowi on bowiem reprezentacji prowincji czy krajów a nadto jest narzędziem skierowanym przeciwko mniejszościom narodowym. Za senatem – podkreślano – winien przemawiać jedynie fakt, reprezentowania przezeń czynnika samorządowego²¹. Istnienie senatu przesądzone zostało ostatecznie w głosowaniu, do którego doszło 27 stycznia 1921 r. stosunkiem głosów 195 do 184 a więc niewielką liczbą głosów. Nie oznaczało to jednak zakończenia dyskusji – zaczęła się bowiem walka o kształt senatu i zakres jego działalności.

Problemów, które wymagały wyjaśnienia było kilka. Najczęściej podnoszono problem składu izby wyższej. Od postulatu wyboru senatu po części przez sejm spoza grona posłów odstąpiono stosunkowo szybko. Argumentacja była prosta – skoro w zakresie ustawodawstwa istnieją dwa organy nie może jeden z nich wybierać skład drugiego. Drugi postulowany sposób wyboru przetrwał nieco dłużej. Otóż proponowano, aby senat stanowił w części przedstawicielstwo samorządu terytorialnego, episkopatu katolickiego, największych wyznań niekatolickich, instytucji naukowych, sądownictwa, adwokatury i samorządu gospodarczego. Po dosyć długich dyskusjach – bo tego typu konstrukcja łamałaby zasadę trójpodziału władz (przedstawiciele władzy sądowniczej wchodziłoby do władzy ustawodawczej) – odstąpiono od niej. Decydującym okazał się tu fakt, że wyboru biskupów do senatu mieli dokonywać duchowni. Na takie rozwiązanie nie godził się episkopat. Po dyskusji na posiedzeniu episkopatu poseł arcybiskup Józef Teodorowicz odczytał list episkopatu w tej sprawie²². Przyjęto w związku z tym zasadę wyłaniania senatu w wyborach powszechnych. Takie rozwiązanie pociągało za sobą automatycznie zrównanie lat kadencji sejmu i senatu – odpadł w ten sposób drugi kontrowersyjny problem, a mianowicie długości kadencji oraz wzajemnych relacji kadencji obu izb.

Ostatecznie 17 marca 1921 r. uchwalona została konstytucja. Mimo ostrych wypowiedzi Mieczysława Niedziałkowskiego, który jeszcze kilka dni wcześniej stwierdzał, że to większość sejmowa narzuciła Polsce senat, stanowiący barierę na drodze do demokratycznego rozwoju państwa, senat zaistniał w polskim

²¹ Wątek samorządowy, aczkolwiek nigdy nie zrealizowany przewija się do chwili obecnej.

²² Szerzej o tym A. Ajnenkiel, *op. cit.*, s. 238.

systemie ustrojowym ze wszelkimi tego konsekwencjami²³. Jedną z nich była kwestia konieczności uchwalenia nowej ordynacji wyborczej. Uchwalenie jej oznaczało bliskie wybory na które naciskały niektóre ugrupowania. Endecja oraz PSL Wyzwolenie wystąpiły nawet w tej sprawie ze wspólnym wnioskiem, proponując termin wyborów na 25 kwietnia 1922 r. Wniosek został co prawda odrzucony, ale zapadła kompromisowa decyzja, by wybory odbyły się jesienią 1922 r. Ordynację wyborczą uchwalono ostatecznie 28 lipca 1922 r. i w oparciu o nią wybory odbyły się 12 listopada 1922 r. Pierwsze, uroczyste, posiedzenie senatu miało miejsce 28 listopada 1922 r. Naczelnik Państwa, Józef Piłsudski, mając świadomość uwarunkowań tak prawnych, jak i politycznych, powiedział wówczas o roli owej izby.

„Wielka jest tradycja senatu w Polsce [...]. Lecz konstytucja obecna nakreśliła senatowi rolę skromniejszą. Czyni ona z Panów nie główny motor pracy państwowej, ale zgodnie z duchem konstytucji współczesnych krajów demokratycznych, nakazuje Wam być rzecznikami rozsądku, odwagi i miary w spełnianiu zadań, poruczanych organom pracy państwowej”²⁴.

W ten sposób rozpoczął się, trwający do listopada 1939 r., niejednolity wewnętrznie, pierwszy okres działania senatu w niepodległej Polsce. Czas ten, do dnia, gdy prezydent Władysław Raczkiewicz rozwiązał obie izby – a więc siedemnastu lat – podzielony był na lata obowiązywania dwóch konstytucji, z których każda inaczej go sytuowała i między nimi tzw. nowelę sierpniową, mającą wpływ, jeżeli nie na prawne to na pewno praktycznie inne usytuowanie senatu. Pierwsze trzy kadencje miały miejsce pod rządami konstytucji marcowej ze zmianami wynikającymi z postanowień noweli sierpniowej, czwarta i piąta – regulowane były postanowieniami konstytucji kwietniowej.

Od rozwiązania obu izb przez prezydenta Raczkiewicza mamy najpierw sytuację braku parlamentu, a więc i senatu, potem zaś parlament jednoizbowy. Senat powraca w Polsce w wyniku zmian okrągłego stołu. W praktyce przez cały ten okres trwają dyskusje, identyczne jak te z lat odzyskiwania niepodległości. Łącznie z dyskusją o potrzebie istnienia senatu.

²³ Przemówienie sejmowe Spr. sten. z pos. SU z 10 III 1920. Szerzej o poglądach M. Niedziałkowskiego, M. Śliwa, *Myśl polityczna Mieczysława Niedziałkowskiego (1893–1940)*, Warszawa 1980, s. 101 i n.

²⁴ Spraw. sten. z pierwszego pos. Senatu. Warto zwrócić uwagę, że następne kadencje otwierali w imieniu prezydenta – premierzy, co także świadczy o znaczeniu izby.

Andrzej Borodo

Prawnobudżetowe aspekty tworzenia i funkcjonowania przedsiębiorstw państwowych oraz spółek Skarbu Państwa

1. Uwagi ogólne

Państwo może wpływać na gospodarkę kilkoma metodami¹: poprzez środki i ustalenia o charakterze makroekonomicznym, np. odnoszące się do wielkości i struktury wydatków, w tym wydatków inwestycyjnych i ich struktury, poziomu deficytu i zadłużenia, stóp procentowych banku centralnego. Państwo wpływa na gospodarkę kraju także poprzez własną działalność gospodarczą realizowaną za pośrednictwem przedsiębiorstw publicznych. **Przedsiębiorstwa publiczne są instrumentami realizacji zadań publicznych.** Organy państwowe określają jakie zadania powinno realizować państwo za pomocą swoich przedsiębiorstw (przedsiębiorstw publicznych).

W niektórych dziedzinach gospodarczych przedsiębiorcy prywatni nie chcą lub nie są w stanie podejmować działalności albo też ich działalność mogłaby przynosić niepożądane skutki. Stąd też otwiera się pole do działalności gospodarczej państwa.

W Niemczech sprawę przedsiębiorstw publicznych określają m.in. przepisy prawa budżetowego. Wynika z nich, że zakładanie przez państwo przedsiębiorstw w formie przedsiębiorstw prawa prywatnego lub udział państwa w tych przedsiębiorstwach jest dopuszczalny, gdy dla ich utworzenia zachodzi ważny interes państwa a zakładany cel państwowy nie może być lepiej i ekonomiczniej osiągnięty w inny sposób niż utworzenie przedsiębiorstwa lub udział w jego strukturach własnościowych i organizacyjnych. Prawo to przewiduje także róż-

¹ P. Breitenstein, *Öffentliche Unternehmen*, [w:] V. Arnold, O-E Geske, *Öffentliche Finanzwirtschaft*, München 1988, s. 259 i n.

ne formy kontroli w stosunku do tych przedsiębiorstw (ze strony rządu, rad nadzorczych, państwowych organów kontroli, parlamentu)².

W systemie niemieckim przedsiębiorstwa mające charakter przedsiębiorstw publicznych posiadają różną formę prawną: przedsiębiorstw prawa publicznego (np. zakłady prawa publicznego, publiczne fundacje), przedsiębiorstw prawa prywatnego (spółki akcyjne, spółki z o.o., spółdzielnie, udziały w spółkach prawa prywatnego). Elementem systemu przedsiębiorstw publicznych są udziały państwa w spółkach prawa prywatnego³. Parlament ma prawo do informacji o działalności przedsiębiorstw publicznych działających w formach prawa prywatnego. Natomiast plany gospodarcze tych przedsiębiorstw publicznych, które nie mają formy przedsiębiorstw prawa prywatnego, są załącznikami do ustawy budżetowej⁴.

Dziedziny w których przedsiębiorstwa publiczne są prowadzone to głównie sfera infrastruktury, komunikacji, transportu, budownictwa, przemysłu obronnego, usług pocztowych, bankowości i ubezpieczeń, energetyki, gospodarki mieszkaniowej, przedsiębiorstw (instytutów) badawczych, radia i telewizji, gospodarki komunalnej (np. woda, ciepło), a także przemysłu (górnictwo, gazowy, wydobywczy, hutniczy, stoczniowy, chemiczny, samochodowy).

Należy postawić pytanie, czy polskie regulacje prawne dotyczące przedsiębiorstw publicznych są związane z przepisami prawa budżetowego i tworzeniem ustawy budżetowej, w jakich ustawach są umieszczone regulacje prawne dotyczące ich zadań, ustroju i finansów? Czy finanse i gospodarka przedsiębiorstw publicznych powinny być przedmiotem ocen i ustaleń ze strony organów ustawodawczych, zwłaszcza sejmu? Jak sprawy te regulowały przepisy prawa polskiego w II Rzeczypospolitej i jak regulują je współcześnie? Zagadnienia te będą przedmiotem tego opracowania.

² Tamże, s. 274 i n.

³ R.F. Heller, *Haushaltgrundsätze für Bund, Länder und Gemeinden*, Heidelberg 2010, s. 415.

⁴ Tamże, s. 418.

2. Regulacje dotyczące przedsiębiorstw państwowych w II Rzeczypospolitej

W nauce II Rzeczypospolitej⁵ przedsiębiorstwa publiczne w szerokim znaczeniu można było podzielić na pięć typów: 1) urzędnictwa publiczne, 2) zakłady dobra publicznego, 3) zakłady użyteczności publicznej, 4) przedsiębiorstwa przemysłowo-handlowe, 5) monopole fiskalne.

Urządzenia publiczne oparte są na zasadzie wydatku, przedsiębiorstwo dostarcza dóbr lub świadczy usługi nieodpłatnie, nie ma wpływów, a jedynie same wydatki. Do urzędzeń publicznych zaliczane były dostępne do bezpłatnego użytku drogi, place, ogrody miejskie, mosty, czytelnie. Zakłady dobra publicznego oparte były na zasadzie opłat, z których pokrywane były w części koszty własne zakładu. Jako zakłady dobra publicznego prowadzone mogły być szpitale, szkoły, muzea. Zakłady użyteczności publicznej prowadzone były na zasadzie pokrycia z pobieranych opłat kosztów własnych. Są to np. elektrownie, tramwaje, wodociągi. Publiczne przedsiębiorstwa przemysłowo-handlowe oparte były na zasadzie zysku, natomiast monopole fiskalne (np. spirytusowy, tytoniowy) – na zasadzie podatkowej, tj. pobierania podatku zawartego w cenie dobra lub usługi. Podział powyższy nawiązuje do wyników finansowych eksploatacji danego przedsiębiorstwa. Wchodzi tu w grę utrzymywanie przedsiębiorstwa z budżetu – pełne lub częściowe, albo też uzyskiwanie przez budżet dochodów (z zysków przedsiębiorstw) lub podatków (pobieranych przez monopole fiskalne).

Większość przedsiębiorstw publicznych prowadzona była w okresie II RP przez państwo lub samorządy – we własnym zarządzie tych władz. Zarząd ten był zorganizowany na zasadzie administracyjnej (przedsiębiorstwo zarządzane było w sposób analogiczny do innych agend administracji, stosowano rachunkowość kameralistyczną) albo na zasadzie komercjalizacji (upodobnienia przedsiębiorstwa publicznego do przedsiębiorstwa prywatnego: osobowość prawna, duża samodzielność, prowadzenie rachunkowości kupieckiej)⁶.

Wskazywano, że w formie przedsiębiorstw państwowych powinny być prowadzone przedsiębiorstwa wówczas, gdy z istoty swej mają na celu w pierwszym rzędzie interesy publiczne, a nie zysk i gdy przedsiębiorstwo prywatne

⁵ M. Gutkowski, *Nauka skarbowości*, Wilno 1936, s. 234 i n.

⁶ Tamże, s. 252.

nie nadaje się do prowadzenia tych interesów publicznych⁷. W okresie II RP jako przedsiębiorstwa państwowe działały: koleje, poczta, telefon, telegraf, radio, lasy państwowe, zdrojowiska, różne przedsiębiorstwa przemysłowe i handlowe (np. kopalnie, huty, zakłady chemiczne), wytwórnie wojskowe, drukarnie i wydawnictwa państwowe, banki państwowe⁸.

Przedsiębiorstwa państwowe mogą przynosić zyski lub są dofinansowane (dotowane) z budżetu ogólnego. Są jednak własnością państwa. Stąd też były one ujmowane w ramach ustawy skarbowej. Stawały się więc przedmiotem corocznych badań budżetowych ze strony ciał ustawodawczych i opinii publicznej.

W okresie II Rzeczypospolitej operacje budżetu państwa ujęte zostały w czterech grupach: A. Administracja, B. Przedsiębiorstwa i zakłady, C. Monopole, D. Fundusze. W ramach tych grup zastosowano podział na części (podział resortowy), a następnie podział na działy, rozdziały i paragrafy. W obrębie każdej części budżetowej przeprowadzony jest podział wydatków lub dochodów na zwyczajne lub nadzwyczajne. Dochody i wydatki nadzwyczajne miały w zasadzie inwestycyjne przeznaczenie. Przykładowo, do wydatków nadzwyczajnych w grupie A zaliczono wydatki na budowę i zakup nieruchomości, na rozbudowę floty handlowej, budowę portów; do dochodów nadzwyczajnych zaliczono dochody ze sprzedaży nieruchomości, dochody z podatku majątkowego i inne. W grupie B do rozchodów nadzwyczajnych zostały zaliczone wydatki inwestycyjne oraz dopłaty ze Skarbu Państwa przeznaczone na cele inwestycyjne⁹.

Zwraca uwagę, że stosowano odrębną grupę budżetową, odnoszącą się do przedsiębiorstw państwowych. Uznano, że finanse przedsiębiorstw publicznych są składnikiem gospodarki finansowej państwa, który powinien być ujmowany w projekcie budżetowym, a następnie autoryzowany przez ciała parlamentarne w ramach ustawy skarbowej. Rozwiązanie takie respektuje pozycję ustrojową sejmu.

⁷ I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1935, s. 362, 363.

⁸ Tamże, s. 364 i n.

⁹ M. Gutkowski, *Prawo skarbowe* (skrypt), Wilno 1936, s. 7-11.

3. Przedsiębiorstwa państwowe i spółki Skarbu Państwa we współczesnym polskim ustawodawstwie

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych z 30 VI 2005 r. (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.) do sektora finansów publicznych nie zalicza się (art. 4 ust. 1 pkt 12) takich państwowych osób prawnych jak: przedsiębiorstwa państwowe, banki państwowe i spółki prawa handlowego (np. jednoosobowe spółki akcyjne Skarbu Państwa). Podobnie ustawa o finansach publicznych z 27 VIII 2009 r. (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.) stanowi w art. 9 pkt 14, że do sektora finansów publicznych nie należą przedsiębiorstwa państwowe, instytuty badawcze, banki państwowe oraz należące do Skarbu Państwa spółki prawa handlowego. Taka regulacja powoduje, że podmioty te nie są ujęte w ramach przepisów ustawy o finansach publicznych.

Wspomniane państwowe osoby prawne są jednak podmiotami publicznymi (nie prywatnymi). Wiele z nich realizuje zadania lub interesy publiczne. Brak zaliczenia tych podmiotów do jednostek sektora finansów publicznych można uzasadniać jedynie tym, że nie mogą one ściśle stosować wszystkich reguł prawa budżetowego (np. o wygasaniu wydatków na koniec roku, zaciąganiu zobowiązań w granicach rocznych ustaleń budżetowych), nie mogą być w pełni włączone w system prawny określający wykonywanie budżetu państwa. Ich pozycja i działalność nie jest regulowana w ustawie o finansach publicznych, lecz w innych ustawach (ustawie o przedsiębiorstwach państwowych, ustawie o komercjalizacji i prywatyzacji, ustawie kodeks spółek handlowych) i innych ustawach odnoszących się do działalności przedsiębiorców.

Niektóre sprawy dotyczące przedsiębiorstw należących do Skarbu Państwa powinny być jednak w ustawie o finansach publicznych ujęte, w szczególności takie jak: cel ich tworzenia; formy prawne, w jakich mogą działać; sprawy kontroli nad ich działalnością i finansowania inwestycji czy powiązania z ustawą budżetową. Gospodarka finansowa tych przedsiębiorstw może być specjalnym elementem ustawy budżetowej, tak jak to stosowano w okresie II Rzeczypospolitej. Powinna być przedmiotem odpowiedniej informacji rządu składanej co roku sejmowi. Pominięcie w ustawie o finansach publicznych problematyki przedsiębiorstw publicznych można więc ocenić jako lukę prawną, rozwiązanie niemające dostatecznego uzasadnienia, podważające pozycję prawną sejmu.

Zgodnie z ustawą z 25 IX 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (j.t. Dz. U. z 2002 r. Nr 112, poz. 981 ze zm.) **przedsiębiorstwo państwowe** jest samodzielnym, samorządnym i samofinansującym się przedsiębiorcą posiadającym osobowość prawną. Przedsiębiorstwa te mogą być tworzone jako przedsiębiorstwa działające na zasadach ogólnych i przedsiębiorstwa użyteczności publicznej. Państwowe przedsiębiorstwa użyteczności publicznej mogą być – według art. 6 ust. 3 ustawy – dotowane. Twórcami przedsiębiorstw państwowych (organami założycielskimi) są głównie naczelne i centralne organy administracji państwowej, a także inne organy państwowe (np. wojewodowie). Organ założycielski wyposaża przedsiębiorstwo w odpowiedni kapitał państwowy, tj. środki niezbędne do prowadzenia działalności określonej w akcie prawnym o jego utworzeniu.

Zagadnienia gospodarki finansowej przedsiębiorstw państwowych reguluje ustawa z 31 I 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (j.t. Dz. U. z 1992 r. Nr 6, poz. 27 ze zm.). Według art. 3 ustawy, ogólną wartość majątku (kapitału) przedsiębiorstwa państwowego odzwierciedlają fundusze: fundusz założycielski (który odzwierciedla wartość wydzielonej przedsiębiorstwu części mienia ogólnonarodowego) i fundusz przedsiębiorstwa (który odzwierciedla wartość majątku przedsiębiorstwa po odliczeniu funduszu założycielskiego, tj. wartość majątku dodatkowego, powstałego w wyniku własnej pracy przedsiębiorstwa).

Uprawnienia Skarbu Państwa w stosunku do przedsiębiorstw państwowych polegają głównie na ciążącym na przedsiębiorstwie obowiązku dokonywania wpłat z zysku na rzecz budżetu państwa. Obciążony wpłatą jest zysk pozostały po jego opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Wysokość wpłaty wynosi 15% zysku netto (tj. zysku pozostałego po zapłaceniu podatku dochodowego). Do wpłat z zysku stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych, tj. przepisy Ordynacji podatkowej (por. art. 12–15 ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych). Wpłaty z zysku pobierają urzędy skarbowe w formie zaliczek.

Ustawa z 13 VII 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. Nr 51, poz. 298 ze zm.), a następnie ustawa z 30 VIII 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji (j.t. Dz. U. z 2002 r. Nr 171, poz. 1397 ze zm.) wprowadzają rozwiązania prawne dotyczące przekształceń przedsiębiorstw państwowych z dotychczasowej formy przedsiębiorstwa w formę prawną spółki prawa handlo-

wego (komercjalizacja), a także dotyczące prywatyzacji, realizowanej poprzez bezpośrednią sprzedaż składników majątkowych przedsiębiorstwa państwowego (prywatyzacja bezpośrednia) lub sprzedaż akcji spółki państwowej, powstałej z przekształconego przedsiębiorstwa (prywatyzacja pośrednia).

Komercjalizacja (według art. 1 ust. 1 ustawy) polega na przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w spółkę Skarbu Państwa mającą formę prawną spółki akcyjnej lub spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Powstała spółka wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem było przedsiębiorstwo państwowe. Do przekształconych podmiotów (spółek) stosuje się przepisy kodeksu spółek handlowych, a nie przepisy ustawy o przedsiębiorstwach państwowych.

Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w spółkę może odbywać się w celu prywatyzacji, jednak powstała w wyniku przekształcenia spółka może dalej pozostać w tej postaci, bez zamiaru prywatyzacyjnego. Współcześnie w Polsce funkcjonuje kilkaset jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, są one dominującą formą działalności państwa w sferze gospodarki.

Komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego dokonuje minister właściwy do spraw Skarbu Państwa. Podstawą przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego jest akt komercjalizacji sporządzony przez Ministra Skarbu Państwa, w którym ustala się statut spółki, wysokość kapitału zakładowego spółki, członków organów pierwszej kadencji. Akt ten jest oceniany jako cywilnoprawne oświadczenie reprezentanta Skarbu Państwa (ministra)¹⁰. Minister Skarbu Państwa ma też decydujący wpływ na ukształtowanie organów (rady nadzorczej, zarządu) tej spółki. Ustawa przewiduje także, że pracownicy komercjalizowanych przedsiębiorstw mają prawo do nieodpłatnego nabycia do 15% akcji spółki.

Wpływy z tytułu prywatyzacji (nazywane przychodami budżetowymi) oraz ich przeznaczenie określa co rok ustawa budżetowa. Ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji (w art. 56) stanowi także, że wpływy z prywatyzacji są podstawą tworzenia kilku państwowych funduszy celowych: Funduszu Reprywatyzacji, Funduszu Restrukturyzacji Przedsiębiorców, Funduszu Skarbu Państwa, Funduszu Nauki i Technologii Polskiej, a także innych funduszy (m.in. Funduszu Pracy). Środkami tych funduszy dysponują właściwi ministrowie.

¹⁰ M. Guziński, [w:] *Administracyjne prawo gospodarcze*, pod redakcją L. Kieresa, Wrocław 2005, s. 292.

Przepisy dotyczące prywatyzacji spółek Skarbu Państwa i przychodów z tytułu tej prywatyzacji, a także odnoszące się do wykorzystania środków z tytułu prywatyzacji (m.in. do tworzenia wspomnianych wyżej funduszy celowych) są przepisami prawno-budżetowymi i powinny być w wymiarze kierunkowym, koncepcyjnym wprowadzone do ustawy o finansach publicznych.

Jednoosobowa spółka akcyjna Skarbu Państwa posiada organizację nawiązującą do regulacji kodeksu spółek handlowych. Głównym organem tej spółki jest walne zgromadzenie, którego uprawnienia jako jedynego akcjonariusza wykonuje reprezentant Skarbu Państwa, tj. minister właściwy do spraw Skarbu Państwa lub inny minister. Właściwy minister ma także podstawowe kompetencje dotyczące powoływania rady nadzorczej i zarządu spółki, a także w sprawach prowadzenia przez spółkę działalności gospodarczej i finansowej (np. dotyczącej zatwierdzenia podziału zysku). Władze ministerstwa podejmują decyzje w sprawie podziału zysku i wypłaty całości lub części tego zysku (dywidendy) Skarbowi Państwa.

Jednoosobowe spółki Skarbu Państwa – obok podatku dochodowego od osób prawnych – ponoszą także obciążenie fiskalne, noszące nazwę – wpłaty z zysku, które określone jest ustawą z 1 XII 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (Dz. U. Nr 154, poz. 792 ze zm.). Spółki są obowiązane do dokonywania wpłat z zysku na rzecz budżetu państwa, po opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Do wpłat stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych. Wpłaty z zysku wynoszą 15% zysku netto (pozostałego po zapłaceniu podatku dochodowego).

Jednoosobowe spółki Skarbu Państwa opłacają więc: podatek dochodowy od osób prawnych, wpłaty z zysku, dywidendę na rzecz właściciela (Skarbu Państwa).

4. Przegląd wybranych przedsiębiorstw publicznych i spółek Skarbu Państwa

Według stanu z 2010 r. występowało 444 jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, spółek z większościowym udziałem Skarbu Państwa było 76, a spółek z mniejszościowym udziałem Skarbu Państwa – 529. Natomiast przedsiębiorstw

państwowych w 2010 r. było 52. Wspomniane spółki i przedsiębiorstwa państwowe działają w wielu dziedzinach i branżach, m.in. takich jak: transport, komunikacja, infrastruktura, sprawy wojskowe i przemysł zbrojeniowy, górnictwo, hutnictwo, budownictwo, energetyka, paliwa, przemysł maszynowy, stoczniowy, wydobywczy, chemiczny, przedsiębiorstwa projektowe, wydawnictwa, przemysł spirytusowy, uzdrowiska i inne.

W 2011 r. działa 277 jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, 57 spółek z większościovym udziałem Skarbu Państwa, 29 przedsiębiorstw państwowych, 525 spółek z mniejszościowym udziałem Skarbu Państwa. Stosowana jest też kategoria przedsiębiorstw i spółek o szczególnym znaczeniu dla gospodarki państwa¹¹, a także grupa tzw. spółek kluczowych (spółek przemysłu obronnego, innych ważnych dla gospodarki kraju dużych spółek).

Jednym z przedsiębiorstw państwowych jest przedsiębiorstwo „Porty Lotnicze” utworzone na podstawie ustawy z 23 X 1987 r. o przedsiębiorstwie państwowym „Porty Lotnicze” (Dz. U. Nr 33, poz. 185 ze zm.). Przedsiębiorstwo to prowadzi działalność w zakresie rozwoju i eksploatacji portów lotniczych w Polsce służących do obsługi krajowego i międzynarodowego ruchu lotniczego. Portami lotniczymi są obiekty i urzędnienia obejmujące lotniska komunikacyjne, drogi startowe, lotnicze urzędnienia naziemne, w tym radionawigacyjne i radiolokacyjne, dworce lotnicze pasażerskie i towarowe, inne obiekty.

Zgodnie z ustawą z 8 IX 2000 r. o komercjalizacji, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe” (Dz. U. Nr 84, poz. 948 ze zm.) utraciła moc ustawa z 6 VII 1995 r. o przedsiębiorstwie państwowym „Polskie Koleje Państwowe” (Dz. U. Nr 95, poz. 474 ze zm.) oraz dokonano komercjalizacji i przekształceń państwowych kolei. Komercjalizacja przedsiębiorstwa państwowego PKP polega na jego przekształceniu w spółkę akcyjną, w której Skarb Państwa jest jedynym akcjonariuszem (art. 2 ust. 1 ustawy).

Zgodnie z art. 14 ustawy Polskie Koleje Państwowe Spółka Akcyjna tworzy spółki do prowadzenia działalności w zakresie kolejowych przewozów pasażerskich oraz kolejowych przewozów towarowych. Powstałe spółki przewo-

¹¹ Por. Rozporządzenie Rady Ministrów z 22 X 2010 r. w sprawie określenia przedsiębiorstw państwowych oraz jednoosobowych spółek Skarbu Państwa o szczególnym znaczeniu dla gospodarki państwa (Dz. U. Nr 212, poz. 1387).

we są przewoźnikami kolejowymi. Ponadto PKP S.A. tworzy spółkę akcyjną do prowadzenia działalności w zakresie zarządzania liniami kolejowymi działającą pod firmą „PKP Polskie Linie Kolejowe Spółka Akcyjna” (PLK SA). PLK SA jest zarządem kolei. Wydatki budżetu państwa przekazane w danym roku na finansowanie linii kolejowych o państwowym znaczeniu zwiększają kapitał zakładowy PLK SA. Powołano także spółkę PKP Przewozy Regionalne (spółkę z o.o.), której udziały objęte zostały przez samorządy województw.

Według ustawy z 5 IX 2008 r. o komercjalizacji państwowego przedsiębiorstwa użyteczności publicznej „Poczta Polska” (Dz. U. Nr 180, poz. 1109) komercjalizacja Poczty Polskiej polega na przekształceniu Poczty Polskiej w spółkę akcyjną o nazwie „Poczta Polska Spółka Akcyjna”, w której Skarb Państwa jest jedynym akcjonariuszem. Przedmiotem działalności gospodarczej Spółki jest: prowadzenie działalności polegającej na świadczeniu usług pocztowych, w tym usług o charakterze powszechnym, emisja, wprowadzanie i wycofywanie z obiegu znaczków pocztowych, kartek pocztowych oraz kopert z nadrukowanym znakiem opłaty pocztowej, świadczenie usług finansowych i pośrednictwo w ich wykonywaniu, inne działania.

Istotną formę organizacyjną i finansową gospodarki państwowej wprowadza ustawa z 28 IX 1991 r. o lasach (j.t. Dz. U. z 2005 r. Nr 45, poz. 435 ze zm.). Zgodnie z art. 4 tej ustawy lasami stanowiącymi własność Skarbu Państwa zarządza Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe. Gospodarstwo to prowadzi gospodarkę leśną, gospodaruje gruntami i innymi nieruchomościami, prowadzi ewidencję majątku Skarbu Państwa. Według art. 32 ustawy Lasy Państwowe to państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, reprezentująca Skarb Państwa. W skład tego podmiotu państwowej gospodarki leśnej wchodzi: Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, regionalne dyrekcje Lasów Państwowych, nadleśnictwa, inne jednostki organizacyjne. Lasy Państwowe prowadzą działalność na zasadzie samodzielności finansowej i pokrywają koszty działalności z własnych przychodów. Gospodarcza działalność Lasów Państwowych prowadzona jest głównie przez nadleśnictwa. Lasy państwowe otrzymują także dotacje celowe z budżetu państwa (np. na wykup lasów i gruntów do zalesień). W Lasach Państwowych utworzony został fundusz leśny, którym dysponuje Dyrektor Generalny. Wpływami funduszu są odpisy liczone od wartości sprzedaży drewna, obciążające koszty działalności nadleśnictw oraz inne wpływy, np. kary

i opłaty związane z wyłączeniem z produkcji gruntów leśnych, odszkodowania. Środki funduszu leśnego przeznacza się dla nadleśnictw na wyrównywanie ich niedoborów, a także inne cele: wspólne przedsięwzięcia w zakresie gospodarki leśnej, badania naukowe, tworzenie infrastruktury.

Zgodnie z ustawą z 29 XII 1992 r. o radiofonii i telewizji (j.t. Dz. U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2531 ze zm.) zadaniem radiofonii i telewizji jest dostarczanie informacji, udostępnianie dóbr kultury i sztuki, ułatwianie korzystania z oświaty i dorobku nauki, upowszechnianie edukacji obywatelskiej, dostarczanie rozrywki, popieranie krajowej twórczości audiowizualnej.

Publiczna radiofonia i telewizja powinna realizować misję publiczną poprzez oferowanie całemu społeczeństwu i poszczególnym jego częściom zróżnicowanych programów i usług w zakresie informacji, publicystyki, kultury, rozrywki, edukacji i sportu, które powinny cechować się pluralizmem, bezstronnością, wyważeniem i niezależnością oraz innowacyjnością (art. 21 ust. 1). Jednostki publicznej radiofonii i telewizji działają wyłącznie w formie jednoosobowej spółki akcyjnej Skarbu Państwa.

Telewizję publiczną tworzy spółka „Telewizja Polska – Spółka Akcyjna”, zawiązana w celu tworzenia i rozpowszechniania ogólnokrajowych oraz regionalnych programów telewizyjnych. Spółka ta ma 16 terenowych oddziałów w miastach, będących siedzibą władz wojewódzkich. Z kolei radiofonię publiczną tworzą: spółka „Polskie Radio – Spółka Akcyjna”, zawiązana w celu tworzenia i rozpowszechniania ogólnokrajowych programów radiowych i programów dla odbiorców za granicą oraz spółki radiofonii regionalnej.

Zadania państwa w zakresie dróg i autostrad wykonują jednoosobowe spółki akcyjne Skarbu Państwa, tworzone przez ministra właściwego do spraw transportu, o których mówi ustawa z 12 I 2007 r. o drogowych spółkach specjalnego przeznaczenia (Dz. U. Nr 23, poz. 136). Spółki te prowadzą sprawy przygotowania lub realizacji przedsięwzięć w zakresie budowy, przebudowy, remontu, utrzymania, ochrony i zarządzania drogami krajowymi. Spółka ta może m.in. pobierać opłaty za przejazd autostradą.

5. Podsumowanie

Spółki Skarbu Państwa i przedsiębiorstwa państwowe odgrywają dużą rolę w życiu gospodarczym i społecznym, są instrumentami realizacji zadań publicznych w wielu dziedzinach. Ich rola i znaczenie powinno być przedmiotem zainteresowania opinii publicznej, organów państwa, nauki.

Środki spółek Skarbu Państwa oraz przedsiębiorstw państwowych są środkami publicznymi. Prowadzenie działalności przez wspomniane podmioty państwowe jest nie tylko składnikiem komercyjnych mechanizmów rynkowych, ale także elementem działalności gospodarczej państwa. Działalności potrzebnej, służącej realizacji zadań publicznych, realizowanych metodami przedsiębiorcy. Ponadto, spółki te dostarczają bardzo znaczącej części wpływów do budżetu państwa (podatki dochodowe, wpłaty z zysku, dywidendy, przychody z prywatyzacji).

Zagadnienia podstawowe dotyczące przedsiębiorstw publicznych (spółek Skarbu Państwa, przedsiębiorstw państwowych) powinny być przedmiotem regulacji prawa budżetowego (ustawy o finansach publicznych). Chodzi w szczególności o regulacje dotyczące celu ich tworzenia, form prawnych, w jakich mogą działać, kontroli nad ich działalnością, powiązaniu z ustawą budżetową. Pominięcie w ustawie o finansach publicznych podstawowej problematyki tworzenia i funkcjonowania przedsiębiorstw publicznych nie ma uzasadnienia, jest ucieczką od postawienia i prawnego ujęcia poważnego zagadnienia ustrojowego i budżetowego.

Paweł Borszowski

Przychody z działalności gospodarczej w podatku dochodowym od osób fizycznych – w poszukiwaniu elastyczności

1. Istota problemu

Zagadnienie, które stało się przedmiotem rozważań w niniejszym opracowaniu podyktowane zostało dość oczywistym stwierdzeniem, iż prawo, w tym także (a może szczególnie) prawo podatkowe podąża za dynamicznie zmieniającą się rzeczywistością społeczno-gospodarczą. Zaakcentowanie, że prawo podatkowe podąża za dynamicznie rozwijającą się rzeczywistością społeczno-gospodarczą, a zatem w pewnym stopniu opóźnia się w stosunku do tej rzeczywistości jest podyktowane dwoma względami, po pierwsze obserwacją praktyki podatkowej, szczególnie w obszarze badanego tu podatku dochodowego od osób fizycznych¹, gdzie ilość a także różnorodność zmian znacznie przekracza „obraz” racjonalnego prawodawcy. Można stwierdzić, że zmiany te wskazują na niski poziom języka sformułowań ustawowych, bądź też znaczną krótkowzroczność ustawodawcy. Po drugie zmiany te ukazują, jak instrumentalnie traktowane są regulacje podatkowe. Nie oznacza to, że odmawia się tym ustawom zasadniczego celu, któremu służą, czyli uzasadnienia przesuwania środków pieniężnych od podmiotów na rzecz Skarbu Państwa. Niemniej jednak „szarpanie ustawowopodatkowe”, gdyż tak można określić ciągły proces zmian ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odsuwa na dalekie horyzonty myślenie o podatku jako o jednym z istotnych elementów funkcjonowania gospodarki, a tym samym ukazuje ten podatek jako zwykle narzędzie „pierwszej potrzeby” w ręku ustawodawcy.

Pewnym złagodzeniem krytycznego spojrzenia na długotrwały proces zmian jest akcentowanie problemu podążania prawa podatkowego za dynamicznie roz-

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. (j.t. Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.).

wijającą się rzeczywistością społeczno-gospodarczą, a właściwe jej konsekwencjami, które można objąć obowiązkiem świadczeń na rzecz Skarbu Państwa. Owo podążanie ma szczególny wymiar w stosunku do regulacji podatkowych skutków działalności gospodarczej. Sama bowiem działalność gospodarcza jako zjawisko ekonomiczne, podlegając normatywnej regulacji, charakteryzuje się dynamiką rozwoju, a zatem i podatkowe skutki będą, w jakimś stopniu, opóźniać się w stosunku do tej działalności. Skutki te pozostają bowiem w pewnej relacji do zjawiska działalności gospodarczej, można więc stwierdzić, że proces podążania jest jeszcze bardziej istotny. Wskazuje zatem na potrzebę podążania nie tylko za „rzeczywistymi” skutkami zjawiska działalności gospodarczej², ale także samą działalnością gospodarczą. Jest to poniekąd pewne wyjaśnienie krytykowanego stopnia zmian, niemniej jednak nie może stanowić dla nich uzasadnienia. Należy bowiem wskazać na inną kwestię, która może stanowić pomocne narzędzie ustawodawcy, aby unikać tworzenia licznych nowych regulacji. Chodzi bowiem o **wartość elastyczności**, której rola polega na usuwaniu nieadekwatności tekstu do rzeczywistości społeczno-gospodarczej². Elastyczność wskazuje na wartości zewnętrzne stosowania prawa, a więc uelastycznia prawo w taki sposób, aby nadążało za tą rzeczywistością. Tym samym elastyczność zmniejsza dominujące znaczenie wartości wewnętrznych stosowania prawa³. Akcentowanie w badanej problematyce odnoszonej do podatku dochodowego od osób fizycznych kwestii elastyczności nie oznacza, że przyznaje się jej priorytetową rolę. Takie rozumienie zagadnienia byłoby zbyt niebezpieczne dla kształtu poszczególnych ustaw podatkowych, które charakteryzują się administracyjnoprawną metodą regulacji i powodowałyby możliwość „przesycenia” tych regulacji licznymi odesłaniami pozaprawnymi⁴. Chodzi raczej o **zwrócenie uwagi na tę elastyczność**, aby zminimalizować zakres zmian. Nie można bowiem zapominać, że sama elastyczność powoduje osłabianie wartości wewnętrznych stosowania prawa, co mogłoby być szczególnie niekorzystne dla prawa podatkowego. Dostrzeżenie problemu elastyczności pozwala spojrzeć nieco pod innym kątem na ustawy podatkowe, a w rozważanym tu przypadku na ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stąd też tytuł niniejszego opracowania wskazuje na **poszukiwanie owej elastyczności**.

² L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001, s. 53.

³ L. Leszczyński, *Stosowanie generalnych klauzul odsyłających*, Kraków 2001, s. 183.

⁴ Tamże, s. 182. Autor wskazuje na swoisty program tworzenia odesłań pozaprawnych.

A zatem ma odpowiedzieć na **pytanie o potrzebie tej elastyczności, jej wymiarze i granicach.**

Wybrano do analizy przychody z działalności gospodarczej w podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. przepis art. 14 ustawy. Wybór tej regulacji nie ma charakteru przypadkowego. Po pierwsze ustawodawca tworząc zakres przychodów z działalności gospodarczej ma świadomość, że chodzi o regulację skutków tej działalności a zatem powinien wyrazić **pewien stopień adekwatności** do tej działalności. Jest to więc **pierwszy stopień**, czy też pierwszy poziom na którym powinna być rozważana elastyczność w odniesieniu do przychodów z działalności gospodarczej.

Po drugie normodawca w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych ma pewien „panel” różnych źródeł przychodów, które są efektem aktywności osoby fizycznej, czemu dał wyraz w konstrukcji art. 10 ustawy, wyliczając najbardziej charakterystyczne źródła przychodów i słusznie nie domykając ich zakresu. A zatem ustawodawca musi podjąć decyzję, na ile postrzega to źródło przychodów w katalogu aktywności osoby fizycznej. Reasumując prawodawca musi być na tyle świadomy rzeczywistości, w jakiej funkcjonuje osoba fizyczna, aby plasując źródło przychodów w postaci działalności gospodarczej wśród innych źródeł przychodów wyrazić pewną adekwatność regulacji prawnej do tego, na ile podmiot będący osobą fizyczną podejmuje i wykonuje działalność gospodarczą. Stąd też istotna stała się analiza przychodów z tej działalności, gdyż poprzez odpowiednią konstrukcję tych przychodów w relacji do innych źródeł przychodów, ustawodawca może wydatnie wpływać na decyzje podmiotów co do podjęcia tej działalności. A zatem ocena regulacji przepisu art. 14 w relacji do innych źródeł przychodów może stanowić pytanie o zakreślenie **granicy elastyczności**. Nie chodzi bowiem o samą wartość elastyczności, ale o umiejętność odnalezienie jej granicy. Trudno bowiem rozważać całość konstrukcji art. 14 ustawy w relacji do innych źródeł przychodów zarówno wyrażonych wprost odpowiednimi regulacjami, jak i przychodów, do których odsyła ustawodawca w art. 10 ust. 1 pkt 9 jako wyraz elastyczności, która kojarzona jest z tworzeniem odesłań pozaprawnych. Chodzi tu bowiem o umiejętność dostrzeżenia granic elastyczności, poprzez przewidywanie zachowań podmiotów – osób fizycznych podejmujących decyzję o danej aktywności, której konsekwencje poddaje się opodatkowaniu. Inaczej mówiąc chodzi o **poszukiwanie tej elastyczności w znaczeniu zakreślenia jej granicy** w taki sposób, aby wyrazić pewną ade-

kwatność regulacji przychodów z działalności gospodarczej do motywów podmiotu wybierającego tę właśnie aktywność.

Po trzecie ustawodawca decydując się na regulację przychodów z działalności gospodarczej ma do wyboru pewną konstrukcję normatywną. A zatem ocenie powinien podlegać wybór dokonany przez normodawcę co do kształtu przepisu art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Chodzi więc o ocenę pewnych elementów, które daje się zauważyć w tym przepisie, aby stwierdzić na ile można w nich dostrzec **motyw poszukiwania elastyczności** a także ocenę poszczególnych regulacji. A zatem należy zbadać stopień elastyczności wyrażonej w poszczególnych regulacjach przynależnych do danego elementu, czyli **wymiar elastyczności**.

2. Przychody z działalności gospodarczej – założony stopień elastyczności

Przyjęto wcześniej założenie, że ustawodawca podatkowy tworząc zakres przychodów z działalności gospodarczej powinien mieć świadomość, że chodzi o regulację skutków działalności gospodarczej, a zatem powinien dostrzegać konieczność pewnej adekwatności regulacji do zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej będącej tłem dla działalności gospodarczej. Jednocześnie przyjęto stwierdzenie o założonym stopniu elastyczności. Ów założony stopień elastyczności powinien przyświecać ustawodawcy podatkowemu z dwóch względów, po pierwsze z uwagi na to, iż sama działalność gospodarcza jest zjawiskiem ewoluującym, w wielu przypadkach niemalże napędzającym rzeczywistość w której można ją zaobserwować. Po drugie z uwagi to, że regulacja ta jest skutkiem podatkowym działalności gospodarczej, a zatem już niejako z samej istoty opóźnia się w stosunku do działalności gospodarczej. Jeżeli dodać do tego kwestię pewnej nieadekwatności regulacji prawnej w relacji do rzeczywistości społeczno-gospodarczej, to konieczność założenia pewnego stopnia tej elastyczności staje się potrzebą, którą winien dostrzegać ustawodawca podatkowy.

Punktem wyjścia dla zbadania założonego stopnia elastyczności jest więc wyrażenie **przychody z działalności gospodarczej**, którego użył ustawodawca w przepisie art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że prawodawca używa dość „sztywnego” sformułowania porównując do regulacji użytej w przepisie art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵, gdzie wskazuje na **przychody związane z działalnością gospodarczą**. W pierwszym punkcie pomiaru założonego stopnia elastyczności ustawodawca podatkowy zachowuje zatem dystans do tej elastyczności. Powstaje więc pytanie, czy osiągnął tym samym efekt w postaci pewnej adekwatności zarówno do samej działalności, jak i rzeczywistości, w której ta działalność podlega zmianom? Rozwiązanie to jedynie pozornie skraca dystans pomiędzy tym, czym jest zjawisko działalności gospodarczej a jej skutkiem-efektem w postaci przychodów z tej działalności. Ustawodawca rezygnuje więc w tym obszarze z elastyczności, tworząc regulację różniącą się od jej odpowiednika w unormowaniu podatku dochodowego od osób prawnych. Powstaje zatem pytanie, czy jest to rozwiązanie właściwe?

Niewątpliwie z punktu widzenia podatnika będącego osobą fizyczną jest to rozwiązanie korzystniejsze od jego odpowiednika w przepisie art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Być może ustawodawca założył pozorny brak elastyczności, aby nie zniechęcać osób fizycznych do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej szerokim zakresem wyrażenia wskazującego na przychody związane z tą działalnością. Przyjęcie bowiem takiego wyrażenia mogłoby powodować konieczność rozstrzygnięcia także przez podatnika, o jaką skalę związania z działalnością gospodarczą chodziło ustawodawcy podatkowemu. Pewne wyjaśnienie takiego rozwiązania można znaleźć w przepisie art. 5a pkt 6 i art. 5b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które definiują pojęcie działalności gospodarczej (pozarolniczej działalności gospodarczej⁶). A zatem ustawodawca podatkowy nie tylko rezygnuje z pewnego stopnia elastyczności w samym wyrażeniu tych przychodów, ale jednocześnie wprowadza definicję tego zjawiska na użytek ustawy, co biorąc pod uwagę znaczenie definicji legalnych⁷ ma także w założeniu zmniejszyć stopień elastyczności. Warto więc wskazać nie tylko na poglądy doktryny, co do powodów wprowadzenia definicji legalnych, ale przede wszystkim na przepis § 146 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad

⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. (j.t. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).

⁶ Takiego określenia używa bowiem ustawodawca podatkowy w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁷ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły, Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 188 i n.

techniki prawodawczej⁸. Zgodnie z tym przepisem w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości. Wydaje się więc, że ustawodawca podatkowy ma świadomość nieostrości wyrażenia działalność gospodarcza i celowo ogranicza tę nieostrość równocześnie zawężając jej zakres. Jednocześnie – co wymaga podkreślenia – odejście od założonego stopnia elastyczności jest na tyle istotne, że normodawca odstępuje od znaczenia tego pojęcia nie tylko przyjętego w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej⁹, ale także od pojęcia wprowadzonego do przepisów Ordynacji podatkowej¹⁰. Tym samym wskazuje ustawodawca na wyjątkowość tej regulacji zgodnie z przepisem § 148 rozporządzenia w sprawie zasad techniki prawodawczej¹¹.

Porównując regulacje z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z przyjętym rozwiązaniem w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych, gdzie nie tylko ustawodawca uelastycznia zwrot, ale także nie wprowadza określenia działalności gospodarczej, co jeszcze bardziej uelastycznia zakres tych przychodów¹², pojawia się pytanie o zasadność tych rozwiązań. Jest to więc regulacja sprawiająca wrażenie korzystnej dla osób fizycznych będących podatnikami zamierzającymi podjąć i wykonywać działalność gospodarczą. Niemniej jednak pozostawia kwestię otwartą o jej ocenę z punktu widzenia zakładanego stopnia elastyczności, a więc wskazuje na potrzebę poszukiwania tej elastyczności w procesie stosowania prawa podatkowego, tak aby nie zniechęcić podatników do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, a jednocześnie **nie czynić regulacji prawnych sztywnych i dalece odbiegających od rzeczywistości społeczno-gospodarczej**. Wydaje się przy tym, że założony stopień elastyczności osiągnął ustawodawca podatkowy poprzez elastyczność tekstu prawnego w ramach niektórych sformułowań użytych w definicji działalności gospodarczej, tj. chodzi o zorganiz-

⁸ Rozporządzenie z dnia 20 czerwca 2002 r. (Dz. U. Nr 100, poz. 908).

⁹ Zobacz przepis art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. (j.t. Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.).

¹⁰ Zobacz przepis art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (j.t. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

¹¹ Zgodnie z § 148. Jeżeli w ustawie zachodzi wyjątkowo potrzeba odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie określanej jako „kodeks” lub „prawo” lub innej ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, wyraźnie podaje się inne znaczenie tego określenia i zakres jego odniesienia, używając zwrotu: „w rozumieniu niniejszej ustawy określenie... oznacza...” albo zwrotu: „ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o... należy przez to rozumieć...”.

¹² Zważywszy na konieczność zastosowania niezwykle pojemnej zakresowo definicji działalności gospodarczej z przepisu art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej.

wany i ciągły sposób wykonywania tej działalności. Powstaje jednak pytanie, czy jest to rozwiązanie wystarczające z punktu widzenia zakładanego stopnia elastyczności w tym obszarze badanej regulacji. Można zatem postawić problem, czy przypadkiem poprzez tworzenie zachęty dla podatnika do podjęcia działalności gospodarczej nie tworzy się bardzo sztucznych regulacji nieodpowiadających rzeczywistości? A zatem potrzeba poszukiwania tej elastyczności jawi się bardzo aktualna, tym bardziej, że miała zawierać się w pewnym założonym stopniu tej elastyczności.

3. Przychody z art. 14 a inne przychody – poszukiwanie granic elastyczności

Oceniając regulację przychodów z działalności gospodarczej w porównaniu do unormowania innych źródeł przychodów – mając na myśli poszukiwanie pewnych granic elastyczności – trudno jednoznacznie stwierdzić, czy ustawodawcy przyświecał cel, aby wyrazić adekwatność regulacji tych przychodów do motywów osoby fizycznej decydującej się na tę właśnie aktywność. W pierwszej kolejności należy już zauważyć, że przychody z działalności gospodarczej – w ramach wyliczenia zawartego w przepisie art. 10 ust. 1 ustawy – powinny znaleźć się na drugim miejscu zaraz po przychodach ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy. Ustawodawca nie wprowadza hierarchii źródeł przychodów, lecz umieszcza te z nich, które mają charakter najbardziej powszechny. Trudno więc odmówić takiego charakteru przychodom z działalności gospodarczej, gdzie po pierwsze podmiot działa w oparciu o konstytucyjną zasadę wolności działalności gospodarczej, a ponadto nie potrzebuje dodatkowej kwalifikacji, która charakteryzuje przychody z działalności wykonywanej osobiście. Nie wydaje się przy tym, że motywem, dla którego umieszczono przychody z działalności gospodarczej po regulacji przychodów z działalności wykonywanej osobiście było stworzenie u osób fizycznych, potencjalnie podejmujących działalność gospodarczą przeświadczenia, że przychody z ich działalności podlegają dopiero opodatkowaniu w „trzeciej kolejności”. A zatem bardziej adekwatne do rzeczywistości społeczno-gospodarczej byłoby umieszczenie tych przycho-

dów zaraz po regulacji przychodów z art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ponadto nie jest jasne, z jakich powodów ustawodawca w początkowym fragmencie przepisu art. 14 ustawy dość enigmatycznie wyraża się o przychodach z „bliżej nieokreślonej” działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy. Nie chodziło chyba o stworzenie odczucia, że nie dotyczy to bynajmniej działalności gospodarczej (pozarolniczej działalności gospodarczej). Jest to zjawisko dość interesujące, gdyż jedynie w tym przypadku ustawodawca nie precyzuje, że chodzi o przychody z określonego źródła. W pozostałych zaś przypadkach wyraźnie określa, z jakiego źródła one pochodzą. Nie można przy tym zasłaniać się względami racjonalnego ustawodawcy, gdyż dla porównania w przepisie art. 12 ustawy wskazano na przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, a zatem zawarto dość szczegółowe ich wyliczenie. Jednocześnie takie ustawowe rozwiązanie jest „podwójnie nieczytelne” dla osoby potencjalnie podejmującej i wykonującej działalność gospodarczą. Ustawodawca poszedł bowiem największym skrótem, gdyż nie chodzi tu o działalność, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy, lecz działalność, określoną w art. 5a pkt 6 i art. 5b ustawy. Tym samym prawodawca już w początkowej części przepisu niezbyt przekonująco działa na potencjalnego podatnika – osobę fizyczną podejmującą działalność gospodarczą.

Zestawiając z kolei kształt regulacji art. 14 ustawy z regulacjami innych źródeł przychodów nie trudno zauważyć, że jest to przepis, który ma najbardziej obszerną treść. Nie wydaje się, że tak przyjęte rozwiązanie należy oceniać jednoznacznie negatywnie z punktu widzenia problemu poszukiwania granic elastyczności. Nie można więc takiego rozwiązania oceniać w kategoriach pewnego „straszaka”, który spowoduje blokadę u podmiotów przed podejmowaniem działalności gospodarczej z racji znacznej ilości regulacji określającej ten przychód. Należy raczej stwierdzić, że ustawodawca przekazuje dość czytelny obraz, z jakim zakresem przychodów musi liczyć się podmiot wykonujący działalność gospodarczą. Z punktu widzenia wartości wewnętrznych systemu prawa jest to więc rozwiązanie znacznie bardziej korzystne od ogólnego sformułowania, gdzie ustawodawca wskazywałby, jakie sytuacje w szczególności mogą stanowić przychody z działalności gospodarczej, nakazując dla przykładu ustalenie zakresu tych przychodów poprzez wprowadzenie pewnej cechy charaktery-

stycznej w postaci związku z działalnością gospodarczą. Wydaje się, że tym można wytłumaczyć analizowany w poprzednim punkcie, a nie odpowiadający elastyczności, brak sformułowania wyrażenia wskazującego na przychody związane z działalnością gospodarczą.

Takie rozwiązanie ma jednak pewne niedogodności z tego względu, że właśnie w tym przypadku ustawodawca dość ostro postawił granice elastyczności. Pomimo że wprowadza dość elastyczny zwrot wskazujący na kwoty należne, co do którego sformułowania w doktrynie i orzecznictwie podatkowym wypowiedziano się już wielokrotnie, ustalając sposób jego rozumienia¹³, to jednak wylicza wyczerpująco i obszernie zakres przychodów, które również są przychodami z działalności gospodarczej. Ponadto bardzo szczegółowo formułuje zakres sytuacji, które nie stanowią przychodów z działalności gospodarczej. Jest to przyczyną częstych zmian tej regulacji, gdyż ustawodawca stara się dopasować zakres przychodów do zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej. A zatem poszukiwanie granic elastyczności otwiera dyskusję co do zmiany kształtu normatywnego przepisu art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tym bardziej, że wyliczenie sytuacji stanowiących również przychody z działalności gospodarczej oraz przychodów, które nie stanowią przychodów z działalności gospodarczej nie ma charakteru uporządkowanego, a raczej charakter przypadkowy, co wypacza istotę tego źródła przychodów.

Drugim wariantem, jaki mógłby wykorzystać ustawodawca, przesuwałby nieco granice elastyczności, byłoby zastosowanie szerokiego określenia przychodów związanych z działalnością gospodarczą i wskazanie najbardziej charakterystycznych z nich. Wówczas ustalenie przychodów związanych z działalnością gospodarczą wymagałoby zastosowania czynników decydujących o ich istocie, a zatem o właściwej relacji przychodów do działalności gospodarczej. Byłoby to zadanie dla praktyki podatkowej, a szczególnie orzecznictwa podatkowego. Do rozważenia pozostawałaby kwestia wyczerpującego wyliczenia przychodów, które nie są uznawane za związane z działalnością gospodarczą. Takie rozwiązanie normatywne mogłoby spotkać się z pewnym chłodnym przyjęciem z uwagi na wymogi określone przepisem art. 217 Kon-

¹³ Zobacz: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Przychody należne – niejasność potrzebą zmian*, „Glosa” 2003, nr 9, a także P. Borszowski, *Glosa do wyroku NSA z 31 stycznia 2006 r.*, II FSK 198/2005, *Przychody należne – porządkowanie pojęć*. Z bogatego orzecznictwa warto wskazać na wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 września 2011 r. (I SA/Kr 983/11) – niepublikowany, czy też wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 maja 2011 r. (I SA/Gd 280/11) – niepublikowany.

stytucji RP¹⁴ w zakresie ustalenia przedmiotu opodatkowania. Niemniej jednak wymóg ustawowego określenia byłby spełniony. Natomiast istotne znaczenie odgrywałaby praktyka podatkowa, tzn. właściwe zrozumienie i zastosowanie związku z działalnością gospodarczą, a nie tylko instrumentalne „naciąganie” zakresu przychodów na pokrycie potrzeb budżetowych.

Wydaje się, że takie podejście ustawodawcy wymagałoby rozważenia i jest uzasadnione istotą przychodów z tego źródła, które w największym zakresie podlega zmianom z uwagi na dynamicznie rozwijającą się działalność gospodarczą. Jest zatem uzasadnione także w relacji do innych przychodów uregulowanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy czym również w regulacji innych źródeł przychodów nie są obce rozwiązania, kiedy ustawodawca wskazuje jedynie na przykładowe a nie wyczerpujące przypadki¹⁵.

4. Normatywny kształt przepisu art. 14 – poszukiwanie wymiaru elastyczności

Zbadanie wymiaru elastyczności wymaga rozważań dotyczących samej konstrukcji przepisu art. 14 ustawy bez porównania do regulacji innych źródeł przychodów. Pewne rozważania dotyczące tej konstrukcji zostały już poczynione w dwóch poprzednich punktach niniejszego opracowania. Ponadto poszukiwanie wymiaru elastyczności wiąże się także z potrzebą zapewnienia elastyczności zwrotów użytych w danej regulacji, a zatem z wskazywanym już przepisem § 155 ust. 1 rozporządzenia w sprawie zasad techniki prawodawczej.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ustawodawca korzysta już ze wskazanej regulacji rozporządzenia w sprawie zasad techniki prawodawczej wprowadzając określenie nieostre – kwoty należne w samym początkowym zakresie tej regulacji. Oznacza to zatem, że prawodawca dostrzega konieczność zapewnienia elastyczności tekstu prawnego z uwagi na specyfikę działalności gospodarczej. Można więc stwierdzić, iż normodawca widzi konieczność zapewnienia odpowiedniego wymiaru tej elastyczności poprzez określenia nieostre. Zestawiając jednak przepis art. 14 ust. 1 ustawy z przywoływaną już re-

¹⁴ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

¹⁵ Taką regulację zastosowano w przepisie art. 12 ust. 1, art. 18, czy też art. 20 ust. 1.

gulacją art. 14 ust. 2 i ust. 3, które zawierają bardzo obszerną treść wydaje się, że jednak ustawodawca – pomimo dobrego początku – zapomina o zapewnieniu odpowiedniego wymiaru elastyczności. Stąd też tytuł niniejszego punktu wskazuje na poszukiwanie tego wymiaru.

Z kolei analizując rozwiązania przyjęte w przepisie art. 14 ust. 2, stwierdzić należy, że ustawodawca stosuje określenia nieostre, a zatem dostrzega konieczność zapewnienia odpowiedniego wymiaru elastyczności. Przy czym – co warto podkreślić – wprowadza prawodawca określenia nieostre, wyrażając pewną relację do działalności gospodarczej, tj. związek z tą działalnością, a więc traktuje zakres tych przychodów dość szeroko. Niestety, co już wskazywano wcześniej, brak uporządkowania sytuacji tworzących „również przychody” z działalności gospodarczej może wpływać ujemnie na interpretację tych określeń, a tym samym tworzenie zakresu przychodów z działalności gospodarczej. Dlatego też pomimo niewątpliwie dobrych intencji ustawodawcy w sensie dążenia do zapewnienia odpowiedniego wymiaru elastyczności, efekt końcowy nie jest tak zadowalający.

Rozpatrując rozwiązania przyjęte w przepisie art. 14 ust. 3 ustawy słusznie zrezygnowano z zapewnienia wymiaru elastyczności, gdyż chodzi tu o regulację przypadków, które nie odpowiadają specyfice przychodów z działalności gospodarczej. Niemniej jednak zmiany także tej regulacji, poprzez rozszerzenie jej zakresu, stawiają również pytanie o jej kształt normatywny. Ponadto także w ramach tego unormowania trudno doszukiwać się uporządkowania, a rozwiązania normatywne mają charakter przypadkowy.

5. Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania pozwalają stwierdzić, że analiza regulacji przepisu art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje na dość pilną potrzebę spojrzenia na to unormowanie pod kątem poszukiwania elastyczności. Wskazywana wartość zewnętrzna stosowania prawa ma bowiem istotne znaczenie dla konstrukcji prawopodatkowych, w których ustawodawca reguluje podatkowe skutki działalności gospodarczej. Dokonana analiza wskazuje, że ustawodawca jedynie pośrednio dostrzega ten problem, czyniąc regulację art. 14 „sztywną” i nieadekwatną do rzeczywistości społeczno-gospo-

darczej, zamiast wprowadzać pewien założony stopień elastyczności. Ponadto analiza konstrukcji tego przepisu w kontekście poszukiwania pewnych granic elastyczności, czy też jej wymiaru wskazuje na potrzebę rozważenia zmiany tej konstrukcji i uporządkowania regulacji tworzących jej zakres.

Bogumił Brzeziński

Uwagi o respektowaniu zasad postępowania dowodowego w prawie podatkowym

1.

Prawidłowo prowadzone postępowanie dowodowe ma kluczowe znaczenie dla ustalenia stanu faktycznego sprawy podatkowej. Stąd zapewne problematyka postępowania dowodowego zajmuje sporo miejsca w orzecznictwie sądów administracyjnych. Sądy administracyjne na ogół dobrze sobie radzą z tą problematyką: pomijając pewne budzące zdziwienie anomalie interpretacyjne (np. związane z tzw. ciężarem dowodu w postępowaniu podatkowym oraz z aprobatą dla skrajnie niekorzystnej oceny dowodów przedstawianych w postępowaniach podatkowych przez podatników zaliczanych do takich sektorów gospodarki jak handel złomem, paliwami czy makulaturą albo też z wynaturzonymi teoriami orzecznictwymi o tzw. nadużyciu prawa procesowego) sądy dobrze wazą interesy podatników z jednej strony oraz interesy organów podatkowych (a ściślej – podmiotów prawa publicznego, które one reprezentują) z drugiej.

Wieloletni, bogaty dorobek orzecznictwa w zakresie przepisów o postępowaniu podatkowym nie wyczerpał jeszcze wszystkich istotnych zagadnień, jakie pojawiają się w praktyce podatkowej. Polem, które wymaga dalszej eksploracji, jest kwestia manipulacji przez organ podatkowy materiałem dowodowym. Chodzi tu o dobór środków dowodowych, tendencyjność oceny dowodów, zastępowanie dowodów bardziej pewnych, ale trudniejszych do przeprowadzenia dowodami łatwiejszymi do przeprowadzenia, ale mniej pewnymi etc.

Do takich kwestii należy też ocena sytuacji, w której organ podatkowy najpierw przeprowadza określony dowód, a następnie pomija go przy ustalaniu stanu faktycznego, a nawet odmawia żądaniu podatnika przeprowadzenia tego samego dowodu w sytuacji, gdy sam przeprowadził go pierwotnie w sposób wadliwy. Pojawia się tu pytanie, w jakim zakresie działania takie są dopuszczalne (jako że postępowanie dowodowe prowadzi organ podatkowy, dążąc do ustalenia stanu faktycznego), a w jakim nie (jako że reguły postępowania mają z jednej strony umożliwić ustalenie stanu faktycznego, ale z drugiej – chronić prawa podatnika). Poniższe uwagi dotyczyć będą przede wszystkim tej ostatniej kwestii.

Aby dalsze rozważania osadzić w realiach postępowań podatkowych przyjmijmy, że organ podatkowy przeprowadził dowód z przesłuchania świadków i materiał dowodowy wykorzystał przy wydawaniu decyzji wymiarowej, określającej wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej¹. Decyzja ta została jednak uchylona przez organ odwoławczy na skutek błędów proceduralnych, popełnionych w trakcie przesłuchań świadków. W trakcie ponownie prowadzonego postępowania podatkowego organ podatkowy nie tylko nie powtórzył dowodów w postaci zeznań świadków, ale odmówił przeprowadzenia takiego dowodu (tj. ponownego przesłuchania świadków) na wniosek strony. Pod dyskusję poddana zostanie prawidłowość takiego postępowania organu podatkowego.

2.

W myśl art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Przepis ten należy moim zdaniem rozpatrywać w kontekście art. 122 Ordynacji podatkowej, w myśl którego w toku postępowania podatkowego organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Kategoria pojęciowa „wszelkich niezbędnych działań” obejmuje obowiązek przeprowadzania wszystkich dowodów – zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony – z wyjątkiem tych, które są zbędne.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

Odnosząc się jeszcze do treści artykułu 122 Ordynacji podatkowej można – za autorami komentarza do Ordynacji podatkowej² – powtórzyć, że algorytm postępowania narzucony układem treści przepisu jest taki, że w pierwszej kolejności należy ustalić, jakie fakty są istotne z punktu widzenia przepisów prawa materialnego, następnie ustalić, jakie dowody będą pomocne w ustalaniu stanu faktycznego i wreszcie dowody te przeprowadzić oraz – dodam – dokonać ich oceny.

W kontekście zgłoszenia dowodów przez stronę postępowania i ewentualnej odmowy ich przeprowadzenia przez organ podatkowy można *prima vista* przyjąć, że zasadą będzie obowiązek przeprowadzenia wszystkich dowodów zgłoszonych przez stronę. Od tej zasady jest szereg istotnych wyjątków, ale to jednak samej zasady – podkreślić to trzeba wyraźnie – nie przekreśla. Podwaliną zasady jest bowiem wyrażenie „wszystko” – w kontekście pojęcia dowodu z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej. Wyjątki determinuje wyrażenie „niezbędne” z art. 122 Ordynacji podatkowej. Inaczej – organ podatkowy obowiązany jest dopuścić wszystkie wnioskowane dowody, chyba, żeby okazały się one „zbędne”. Można zaryzykować tu dychotomię: jeżeli dowód nie jest niezbędny, to należy zaliczyć go do kategorii zbędnych.

Nie ma potrzeby bliższego charakteryzowania kategorii dowodów zbędnych. Ocena zbędności/niezbędności dowodów powinna być dokonywana z punktu widzenia funkcji postępowania; jedną z nich jest „dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego”, o czym mowa w art. 122 Ordynacji podatkowej. Oznacza to przykładowo, że nie ma potrzeby przeprowadzania wnioskowanych przez stronę dowodów, które nie dotyczą stanu faktycznego ustalanego w sprawie; ten, jak była o tym mowa, jest zdeterminowany treścią hipotezy normy prawa materialnego, mającej znaleźć zastosowanie w sprawie. Nie ma też potrzeby przeprowadzania dowodów na okoliczność notoryjną (art. 183 § 1 Ordynacji podatkowej).

Trzeba tu zaznaczyć, że orzecznictwo sądowno-administracyjne dosyć już dawno wypracowało tezę, że co prawda nie ma potrzeby przeprowadzania dowodów na okoliczność, która została już wykazana innymi dowodami (niezależnie od tego, czy przeprowadzano je z urzędu, czy też na wniosek strony), ale nie dotyczy to sytuacji, w której organ uznał za udowodnioną okoliczność, którą neguje podatnik i co do której żąda on przeprowadzenia dowodu potwierdza-

² S. Babiarsz i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 498.

jącego jego stanowisko. Odmowa przeprowadzenia dowodu w takiej sytuacji narusza dyspozycję normy z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej.

Warunkiem *sine qua non* przyjęcia, że pominięcie dowodu wnioskowanego przez podatnika jest uzasadnione, jest wyczerpujące i jednocześnie znajdujące przekonujące wyjaśnienie w treści – finalnie – uzasadnienia decyzji podatkowej przyczyn, dla których takie dowody zostały pominięte. To samo dotyczy zresztą dowodów, które przeprowadzono, ale z których ostatecznie organ podatkowy prowadzący postępowanie nie skorzystał. Brak takiego wyjaśnienia dyskwalifikuje decyzję podatkową ze względu na naruszenie dyspozycji normy z art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej.

3.

Kwestia ewentualnego naruszenia art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej postępowaniem opisanym wyżej, w punkcie I tego szkicu *in fine* nie jest całkowicie jasna. Przepis ten może być bowiem różnie rozumiany.

Jeżeli przyjąć jego rozumienie węższe, to byłby on dla oceny wspomnianego wyżej problemu indyferentny. Jeżeli bowiem organ podatkowy – zgodnie z treścią wspomnianego przepisu – jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy, to przepis można rozumieć jako ten, który: a) wskazuje podmiot obciążony inicjatywą prowadzenia postępowania dowodowego (nie ma to – uwaga – nic wspólnego z problematyką tzw. ciężaru dowodzenia w postępowaniu podatkowym), b) nakazuje zebranie całego materiału dowodowego oraz c) nakazuje wyczerpujące rozpatrzenie tego materiału.

W tym kontekście to organ podatkowy – w sposób, oczywiście, weryfikowalny w stosownych procedurach – decyduje, czy zebrany materiał dowodowy jest wystarczający („cały” – art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej) i czy dostatecznie wnikliwie został przeanalizowany („wyczerpująco” – j.w.). Uznanie określonego dowodu za zbędny dla wyjaśnienia okoliczności sprawy przepisu tego nie narusza. Naruszałoby natomiast przepis – przykładowo – zebranie dowodów, ale nie rozpatrzenie ich bez uzasadnionego powodu.

Orzecznictwo sądów administracyjnych zdaje się jednak stać na stanowisku zakładającym szersze rozumienie (tj. nie tylko, jak wyżej, porządkujące proces

postępowania dowodowego) art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej. Wyrazem tego stanowiska jest wiązanie z zakresem normowania tego przepisu także niedostatków postępowania związanych nie z tym, co i jak organ podatkowy w sprawie zrobił, ale też – czego nie zrobił. Chodzi tu – wyjaśniając – o to, że nie wystarczy zgromadzenie materiału, który sam w sobie jest spójny, przekonujący i dostatecznie uzasadniający wydaną decyzję. Należy natomiast – oceniając kwestię ewentualnego naruszenia art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej – wziąć pod uwagę m.in. sposób postępowania z wnioskami dowodowymi strony.

NSA w swoich wyrokach podkreślał wielokrotnie, że organ podatkowy gromadząc materiał dowodowy nie może pominąć dowodów przedstawionych (wnioskowanych) przez stronę postępowania. Gromadzenie dowodów z większej liczby źródeł daje – zdaniem Sądu – większą szansę na realizację zasady prawdy obiektywnej, a pominięcie jakiegokolwiek dowodu może nasuwać wątpliwości co do trafności oceny innych dowodów³. Zgromadzenie materiału dowodowego – co podkreśla NSA w uzasadnieniu innego wyroku – wpływa bezpośrednio na obiektywizm prowadzonego postępowania dowodowego, a organy podatkowe – aby dojść do prawdy obiektywnej – nie mogą ograniczać zakresu środków dowodowych⁴.

Przytoczone wyżej, i inne jeszcze, w podobnym duchu formułowane tezy orzecznicze zdają się być dostateczną podstawą do sformułowania *sui generis* zasady (domniemania) doniosłości dowodów. Jej treścią – w odniesieniu do dowodów przedstawianych przez stronę – byłoby uznanie obowiązku, konieczności ich przeprowadzania; natomiast ich pominięcie byłoby możliwe i usprawiedliwione tylko wówczas, gdyby poza wszelkimi wątpliwościami określony dowód nie był przydatny przy ustalaniu stanu faktycznego sprawy.

Jeśli przyjąć – za Naczelnym Sądem Administracyjnym – szersze rozumienie art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, to w kontekście hipotetycznego stanu faktycznego, o którym była mowa w pkt 1. *in fine* tego szkicu naruszenie tego przepisu poprzez odmowę przeprowadzenia dowodów, które organ wcześniej sam przeprowadził (co prawda wadliwie) wydaje się być rzeczą oczywistą. Fakt, że organ podatkowy poprzednio dowody te przeprowadził, dowodzi ich związku ze sprawą na tyle bliskiego, że mogły one – co najmniej – stworzyć kontekst in-

³ Wyrok NSA z 15 grudnia 1995 r., SA/Lu 507/95.

⁴ Wyrok NSA z 13 sierpnia 2004 r., III SA 1482/03.

terpretacyjny dla dowodów ostatecznie przeprowadzonych i przyjętych w poczet materiału dowodowego przez organ podatkowy w sprawie.

4.

Zagadnienie ewentualnego naruszenia art. 188 Ordynacji podatkowej w trakcie postępowania dowodowego należy rozpatrywać w kontekście umacniania wspomnianej wyżej zasady (domniemania) doniosłości dowodów. Przepis stanowi, że „Żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić (...)”. Przepis przewiduje tylko dwa wyłączenia od tej zasady: a) okoliczność będąca przedmiotem dowodu nie ma znaczenia dla sprawy (*a contrario* z art. 188 Ordynacji podatkowej) oraz b) okoliczność stwierdzona jest wystarczająco innym dowodem.

Wracając do zarysowanego w punkcie 1. *in fine* tego szkicu stanu faktycznego, to co do okoliczności pierwszej (znaczenie okoliczności dla sprawy) trudno wyobrazić sobie sytuację, w której okoliczności będące wcześniej przedmiotem przeprowadzonego już dowodu nagle przestały mieć znaczenie dla sprawy. Co do okoliczności drugiej (stwierdzenie okoliczności w sposób wystarczający innym dowodem), to wydawałoby się mało logiczne przeprowadzanie innych dowodów w sytuacji, gdy przesłuchania świadków były wcześniej – dla organu podatkowego – wystarczające dla udowodnienia określonej tezy. Wystarczyło przecież powtórzyć dowód – tyle, że tym razem *lege artis*.

Zmiana środka dowodowego nie jest jednak wykluczona. Odmowa przeprowadzenia dowodu wnioskowanego przez stronę z wykorzystaniem środka dowodowego w postaci przesłuchania świadków – w sytuacji, gdy organ podatkowy sam z tego środka usiłował skorzystać – mogłaby być usprawiedliwiona w jednej tylko sytuacji, tj. wtedy, gdy w ponownie prowadzonym postępowaniu okoliczności, które miałyby w zamiarze podatnika być wykazane ponownie składanymi zeznaniami świadków, zostały już wykazane za pomocą innych dowodów, a organ podatkowy traktuje je jako element ustalonego ostatecznie stanu faktycznego sprawy. W innym wypadku doszłoby do naruszenia zasady budzenia zaufania do organów podatkowych w rozumieniu art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej.

Ocena taka jest niezależna od tego, jak dobrze został ostatecznie udokumentowany stan faktyczny sprawy. Organ podatkowy ma bowiem nie tylko za zadanie możliwie precyzyjne ustalenie stanu faktycznego. Musi też przestrzegać zasad ogólnych postępowania podatkowego. Te cele czy wartości nie wykluczają się, ale powinny być realizowane równolegle. Postępowanie podatkowe realizuje bowiem jednocześnie szereg funkcji. Funkcje te odzwierciedlają w istotnej mierze dyrektywy mające charakter zasad ogólnych postępowania. Postać zasad, w jaką obleczone te dyrektywy oznacza, że organ podatkowy prowadzący postępowanie powinien dążyć do możliwie pełnej realizacji każdej z nich – zwłaszcza, jeśli jest to możliwe bez istotnego uszczerbku dla realizacji pozostałych.

5.

Należy przyrzeć się teraz bliżej zasadzie prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, a ściślej – pytanie, czy postępowanie organów podatkowych opisane na wstępie jest zgodne ze wspomnianą zasadą.

Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych ma dwa oblicza. Pierwsze zasadza się na spostrzeżeniu, że zasada tu analizowana jest w określonej mierze nieprecyzyjna i może być różnie interpretowaną. Zaufanie jest rzeczą w pewnym zakresie względną, bo opierającą się w dużej mierze na emocjach. Łatwo tu wskazać przykłady oczywistego nadużycia zaufania, ale trudność sprawiać może ocena wielu przypadków „granicznych” takich np. gdy organ podatkowy działa w granicach i na podstawie prawa, ale podatnik sądzi, że przyjętą przez ten organ strategią postępowania jest dążenie do najmniej korzystnego dla podatnika rozstrzygnięcia.

W tym stanie rzeczy niezbędne jest ustalenie znaczenia i miejsca analizowanej tu zasady w systemie zasad postępowania podatkowego oraz akceptowalnego zestawu wskazówek co do zakresu jej stosowalności.

Wspomniana wyżej zasada umieszczona została w katalogu zasad ogólnych postępowania podatkowego jako druga w kolejności. Jeżeli w działaniach prawodawcy poszukujemy elementów racjonalności, to jej wyrazem jest budowa instytucji, katalogów zasad etc. według określonych reguł porządkujących. Jed-

ną z tych reguł porządkujących może być reguła respektowania hierarchii ważności. Można przyjąć, że budując – w tym wypadku – katalog zasad postępowania podatkowego ustawodawca kierował się ich wagą i znaczeniem z punktu widzenia celów postępowania podatkowego. Oznaczałoby to relatywnie duże znaczenie analizowanej zasady, a tym samym powinno skłaniać do jej możliwie rygorystycznego respektowania. W praktyce powinno to skłaniać do uznawania przypadków „wątpliwych” jako raczej naruszających analizowaną zasadę niż – odmiennie – ograniczanie zakresu sytuacji, w których można uznać, że została ona naruszona do przypadków „oczywistych”.

Znaczący jest także argument merytoryczny, nawiązujący do aksjologii. Zaufanie ma być budzone przede wszystkim ze względu na to, że współczesne systemy podatkowe wymagają – dla sprawnego funkcjonowania – określonego poziomu współpracy organów podatkowych z podatnikami. W tym celu tworzy się specjalne instytucje, takie np. jak urzędowe interpretacje prawa podatkowego czy też uprzednie porozumienia cenowe. Jest to nie tylko efekt dobrej woli aparatu podatkowego, ale obiektywna konieczność pojawiająca się w obliczu przemian społecznych i będących ich konsekwencją przemian paradygmatu budowy instytucji prawnych. Doskonale pokazuje te przemiany i konieczności z nimi związane M. Zirk-Sadowski⁵.

Obiektywnie coraz bardziej potrzebna współpraca wymaga wzajemnego zaufania podatników i organów podatkowych. Analizowana zasada podkreśla wagę zaufania w relacjach między tymi podmiotami. W określonej perspektywie, zasada zaufania usprawnia (i czyni bardziej skutecznym) działanie aparatu podatkowego, oddziałując tym samym na realizację zadań z zakresu finansów publicznych, a integralność tych ostatnich jest – w myśl utrwalonych poglądów w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – wartością konstytucyjnie chronioną.

6.

W sytuacji, gdy organ podatkowy I instancji dopuścił dowody dla wyjaśnienia określonej okoliczności, należy przyjąć, że uczynił to „w dobrej wierze” – a więc

⁵ Zob. M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 4.

w przekonaniu, że określone okoliczności da się wyjaśnić, a co najmniej uzyskać istotną o nich wiedzę przez przeprowadzenie wspomnianych dowodów. Organ podatkowy ma swobodę w doborze środków dowodowych w konkretnej sprawie; błędny byłby jednak pogląd, że sposób postępowania z wybranymi, a zwłaszcza przeprowadzonymi dowodami jest prawnie indyferentny. Ocenie zachowania organu podatkowego w tej mierze służą m.in. zasady ogólne postępowania podatkowego.

Jeżeli organ podatkowy uznał przydatność określonych dowodów, dowody te przeprowadził i na nich oparł decyzję podatkową, to pozwala to sądzić, że uznał on tę kategorię dowodów za optymalną, tj. pozwalającą w sposób najpełniejszy odzwierciedlić stan faktyczny. Jeżeli w postępowaniu odwoławczym czy też sądowym uznano, że dowody przeprowadzone zostały w sposób wadliwy, co skutkowało uchynieniem decyzji podatkowej, to rodzi obowiązek przeprowadzenia tych samych dowodów w sposób prawidłowy. Przeprowadzanie w tej sytuacji innych dowodów, przy jednoczesnym zaniechaniu powtórzenia dowodów przeprowadzonych w postępowaniu wcześniej prowadzonym może świadczyć o zamiarze pominięcia przez organ podatkowy takich dowodów, które dawałyby asumpt – w ponownie prowadzonym postępowaniu – do konkluzji korzystnych dla podatnika, a w to miejsce dobór takich dowodów, które doprowadzą do konkluzji dla tego ostatniego niekorzystnych. Taka manipulacja środkami dowodowymi narusza w sposób oczywisty zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Należy przy tym zastrzec, że odstępienie od ponownego przeprowadzenia – tym razem w sposób prawidłowy – dowodów mogłoby okazać się uzasadnione w sytuacji, gdyby organ odwoławczy bądź sąd administracyjny dokonały takiej zmiany kwalifikacji prawnej działania podatnika, że dowody pierwotnie przeprowadzone nie miałyby merytorycznego znaczenia. Nie byłyby one wówczas w stanie przyczynić się do „wyjaśnienia sprawy” – w rozumieniu art. 188 § 1 Ordynacji podatkowej. Zasada zaufania wymagałaby w takiej sytuacji – co oczywiste – pełnego wyjaśnienia w uzasadnieniu decyzji kwestii przyczyny zmiany przedmiotu i zakresu postępowania dowodowego.

Elżbieta Chojna-Duch

Zasada stabilności fiskalnej w nauce finansów publicznych i praktyce zarządzania w Unii Europejskiej – kilka refleksji

W dobie globalnego kryzysu ekonomicznego i jednej z jego form, a zarazem skutku tego kryzysu – kryzysu zadłużenia większości państw, w opiniach ekonomistów, polityków i w wielu projektach regulacji europejskich, coraz szerzej postulowany jest powrót do klasycznej zasady, rozumianej obecnie jako bezwzględna konieczność – zasady stabilności fiskalnej. Współczesne jej pojmowanie jest jednak bardziej złożone.

Postrzeżenie zasady stabilności fiskalnej w klasycznej nauce finansów publicznych

Zasada stabilności fiskalnej znana była już w klasycznej nauce finansów i prawa finansowego – jako zasada równowagi systemu finansów publicznych. Oznaczała dążenie do wzajemnego dostosowania ogólnej kwoty wydatków budżetowych do ogólnej kwoty dochodów. Ścisłe jej przestrzeganie wykluczało powstawanie deficytów budżetowych i długu publicznego. Samo pojęcie długu publicznego było rozumiane jako zakumulowana wielkość zaciągniętych przez rząd pożyczek. Najczęściej autorzy zajmujący się problematyką długu publicznego nie definiowali samego pojęcia, lecz jego funkcje i rodzaje. Pojęcia ogólne, zgodnie z którymi dług publiczny to „wielkość zobowiązań rządu federalnego oraz rządów stanowych i lokalnych”, „zaciągane przez państwo pożyczki obciążające przyszłe dochody i zarobki narodu” lub „zaciągnięcie kredytów przez sek-

tor publiczny” nie stanowiły definicji naukowej tego zjawiska.¹ P.A. Samuelson definiuje dług publiczny jako zakumulowaną wielkość zaciągniętych przez rząd pożyczek, utożsamiając przyrost długu rządowego w danym roku z wielkością deficytu budżetowego. J.M. Buchanan nie określa pojęcia długu publicznego, lecz tylko dokonuje klasyfikacji długu ze względu na rodzaje i pełnione funkcje.² W krajach niemieckojęzycznych pojęcie to identyfikowano z zaciągniętym przez państwo kredytem.³ Terminu tego używano też w literaturze prawnofinansowej, określając dług publiczny jako wyodrębnioną część gospodarki budżetowej i prawa budżetowego.

Zjawiska zadłużenia państwa, długu publicznego, deficytu budżetów publicznych (w tym państwowych) oraz kredytu publicznego i pożyczek towarzyszą istnieniu instytucji państwa i jego budżetu. Występowały one w różnych okresach historycznych, wówczas gdy możliwości finansowania potrzeb państwa i wielkości publicznych wydatków okazywały się niewystarczające, co wynikało z ograniczonych źródeł własnych dochodów oraz z niemożności bądź niechęci obniżenia ponoszonych wydatków publicznych. Konieczne było więc korzystanie przez władze państwowe z pożyczek. Pierwotnie były to pożyczki suwerena, zaciągane u poddanych, które przekształciły się w kredyt publiczny, towarzyszący wzrostowi dążeń parlamentarnych i rozwojowi gospodarki budżetowej, w sytuacji, w której obywatele uzyskali pewien stopień kontroli nad publicznymi wydatkami (w Anglii – *Bill of Rights* w 1688 r., w Polsce budżet z 1768 r., w którym pojawiło się już pojęcie „uspokojenia długów prawem oznaczonych” i „wyplacenia długów”, czy w Stanach Zjednoczonych, gdzie w imieniu Kongresu w 1789 r. sekretarz Skarbu Alexander Hamilton zawarł umowę pożyczki z bankami nowojorskimi na spłatę wcześniejszych zobowiązań państwowych, które traktuje się dziś jako pierwsze zobowiązanie dłużnicze o charakterze oficjalnym państwa w USA).⁴

Rozwój publicznych pożyczek na szerszą skalę wymagał równocześnie istnienia

¹ Por. przegląd teorii ekonomicznych dotyczących równowagi budżetowej A. Moździerz, *Nierównowaga finansów publicznych*, Warszawa 2009 r.; także B. Jajko, *Dług publiczny a równowaga fiskalna*, Warszawa 2008 r., E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012, wyd. 2, s. 144 i n.

² J. Buchanan, *Public Principles of Public Debt. A Defence and Restatement*, Homewood 1958, s. 17 i n., P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, Warszawa 1999.

³ Patrz: H. Kolms, *Öffentlicher Kredit, Finanzwissenschaft*, t. IV, Berlin 1976, a także prace na ten temat wielu autorów, [w:] *Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. III, Tübingen 1958.

⁴ Za H.L. Lutz, *Public Finance*, New York, London 1936, s. 711 i n.

rynku pieniężnego, nadwyżki płynności i związany był z rozwojem handlu i miast, a zwłaszcza działaniem banków (włoskich w XII/XIII wieku, w XVII wieku w Holandii). Rozwojowi bankowości, a równocześnie wzrostowi zadań państwa towarzyszyło stałe i szybkie powiększanie rozmiarów długu, szczególnie po okresach wojen i w wyniku rozrostu wydatków budżetowych związanych z odbudową krajów. Ekspansja zadłużenia publicznego, do którego odwoływały się wszystkie państwa rozwinięte, nastąpiła w XIX w. Uzasadnieniem były rosnące szybko potrzeby wydatków państwowych. Wzrost długu publicznego następował także w warunkach pogorszenia koniunktury gospodarczej, recesji, kryzysów, wobec powiększających się wydatków lub zmniejszających dochodów państwa, które prowadziły do dalszego wzrostu deficytu.

W wyniku I wojny światowej poziom zadłużenia państw wzrastał wielokrotnie. W USA np. powiększył się on z poziomu 969 dolarów w 1914 r. do ponad 25 tys. dolarów w 1919 r., we Francji z 34 tys. franków w 1914 r. do 147 tys. franków i 459 tys. w 1934 r., w Anglii dług wzrósł w tym okresie z 706 funtów do 7,5 tys. funtów w 1919 r., czy w Niemczech z 5 tys. marek w 1914 r. do 156 tys. w 1919 r.⁵

Na ogół w teorii i praktyce zadłużanie państwa oceniane były negatywnie, jako dowód słabości zarządzania przez władze publiczne, będącej jedną z istotnych przyczyn kryzysów gospodarczych i trudności w gospodarkach państw. W klasycznym ujęciu konieczność wzajemnego dostosowania ogólnej kwoty wydatków budżetowych do ogólnej kwoty dochodów była dogmatem. Ścisłe jej przestrzeganie wykluczało więc powstawanie deficytów budżetowych i długu publicznego. W historii uzasadniano tę regułę powiązaniem z ujemnymi skutkami, jakie pociągają za sobą deficyty budżetowe – podobnie jak człowiek nie może wydać więcej niż otrzymuje, jeśli nie chce się doprowadzić do ruiny – głosili finansiści klasyczni. Jednym z pierwszych dzieł naukowych poświęconych tematyce zadłużenia publicznego była praca H.C. Adamsa, *Public debts*, z 1887 r., w której autor podkreślał możliwość uzależnienia, a nawet utraty niepodległości państwa w wyniku zadłużenia zagranicznego lub związku komunalnego od władz państwowych, w dłuższym okresie prowadzących także do wzrostu obciążeń podatkowych i niekontrolowanej inflacji.

⁵ Według C.F. Bastable, *Tax Systems of the World*, London 1935, s. 342.

Pod wpływem doktryny J.M. Keynesa i w wyniku światowego kryzysu ekonomicznego rozwinęła się w tym okresie teza o korzystnym wpływie na gospodarkę deficytów systematycznych, a następnie cyklicznych (co oznaczało inną ocenę deficytów w warunkach recesji, wysokiej inflacji bądź ożywienia gospodarczego). Poglądy te, które stały się na wiele lat oficjalną doktryną nazwaną przez J. Buchanana⁶ „nową ortodoksją”, zakładały, że kreacja długu publicznego nie przenosi rzeczywistego ciężaru na przyszłe pokolenia; że istnieje prosta analogia pomiędzy długiem prywatnym i publicznym oraz że dług publiczny wewnętrzny znacznie różni się od długu zaciąganego za granicą.

Przez wiele następnych lat deficytu i długu publicznego nie postrzegano jako dowodu słabości państwa i gospodarki, a zasada równowagi budżetowej nie była zaś traktowana bezwzględnie, jako wzorcowa cecha gospodarki budżetowej, lecz rozumiana była raczej jako postulat racjonalnej polityki finansowej i równowagi gospodarczej kraju w skali wieloletniej. Deficyt budżetowy uznawany za źródło finansowania wydatków, którymi państwo równoważy wielkość globalnego popytu z wielkością globalnej podaży, umożliwiał dokonywanie wydatków inwestycyjnych, wywierających mnożnikowy wpływ na gospodarkę, zwłaszcza wydatków prorozwojowych, inwestycyjnych, stymulujących produkcję. Zarządzanie długiem państwowym stało się podstawowym narzędziem niwelowania wahań cykli koniunkturalnych i odrębną dziedziną finansów publicznych, jako nauka o kredycie publicznym.

Wzrost długu publicznego w latach 80., pod wpływem rosnących wydatków, a następnie stałych i wysokich poziomów deficytów budżetowych w wielu krajach, wpłynął na zmianę oceny tych zjawisk. Zaczęto ponownie dostrzegać negatywny wpływ długu publicznego na gospodarkę w postaci tzw. efektu wypychania, polegającego na zwiększeniu ceny środków finansowych, czyli stopy procentowej wskutek zwiększania przez sektor publiczny zapotrzebowania na pożyczki, co prowadziło do ograniczenia inwestycji realizowanych w innych sektorach. Rosnący deficyt prowadził w Stanach Zjednoczonych do kumulowania się długu publicznego (320 mld USD w 1992 r.) i rosnącego ciężaru jego obsługi, zagrażającego długookresowej stabilności gospodarki. Po wielu latach reform przeprowadzanych od początku lat 90. XX w. udało się osiągnąć zrównoważony, a następnie budżet z nadwyżką 70 mld USD w 1998 r. Rosnące wydatki społeczne

⁶ J. Buchanan, *op. cit.*

i wojskowe w kolejnych latach spowodowały jednak zaostrzenie problemu deficytu w następnych latach w USA.

Zasada stabilności fiskalnej w warunkach globalnego kryzysu ekonomicznego 2008–2012

Globalny kryzys finansowy trwający od 2008 r. zmienił postrzeganie w nauce zasady stabilności fiskalnej. Współcześnie w sytuacji światowego kryzysu zadłużenia publicznego nadal podkreśla się w nauce i wystąpieniach politycznych, że deficyt budżetowy oznacza powiększanie długu publicznego, którego obsługa pochłania w następnych okresach coraz większe środki publiczne. Wydatki finansowane przez zwiększanie długu publicznego ograniczają możliwości rozwoju gospodarki, zmniejszając rozmiary inwestycji prywatnych. Podmioty publiczne działają bowiem jak konkurenci na rynku, pochłaniając oszczędności prywatne i przyczyniając się do podnoszenia realnych stóp procentowych. Spłata długu stanowi konieczność podniesienia obciążeń podatnikom bądź przyczynia się do zmniejszenia możliwości wydatków przyszłych okresów, a sama ewentualność zaciągania zobowiązań finansowych może powodować osłabienie dyscypliny finansowej i następnie pętlę zadłużenia oraz niewypłacalność państwa. Zwraca się uwagę na jego ujemny wpływ na poziom inflacji, stopy procentowe, bilans obrotów bieżących kraju, kurs walutowy, a w konsekwencji na aktywność gospodarczą oraz ograniczenie możliwości wydatków publicznych w przyszłości. W ocenie skutków tych zjawisk podkreśla się zarazem konieczność uwzględnienia nie tylko faktu ich wystąpienia, ale ich rozmiarów oraz tendencji wzrostu, stabilizacji lub obniżania, a także relacji do sytuacji gospodarczej kraju.

Z drugiej strony coraz powszechniej dopuszcza się inne bardziej złożone poglądy, będące elastycznym, warunkowym podejściem do równowagi fiskalnej. W nauce i praktyce krajów skandynawskich np. promuje się koncepcję równoważenia budżetów w okresach kilkuletnich, związanych z przebiegiem cyklu koniunkturalnego, przy konieczności gromadzenia nadwyżek w budżetach w okresach rozkwitu gospodarki i deficytu cyklicznego dopuszczanego w sytuacji recesji. A. Alesina i R. Perotti (1989) z kolei wiążą deficyt z cyklem wyborczym, dopuszczając jego zwiększenie w okresie przedwyborczym i powrót do

reform fiskalnych bezpośrednio po wyborach politycznych. W Polsce promuje się teorię, związaną z tzw. teorią impasu, przyjętą w ustawie o finansach publicznych w stosunku do samorządu terytorialnego, uznania wyłącznie deficytu budżetowego powstałego przy finansowaniu wydatków inwestycyjnych.⁷

Przed wszystkim jednak, współcześnie, w warunkach globalizacji zjawisk ekonomicznych i finansowych zasada stabilności fiskalnej ujmowana może być na różnych poziomach (skalach), nie tylko w ramach systemu budżetów danych państw, jako:

- równowaga (stabilność) światowego systemu finansów publicznych, wymagająca nadzoru ze strony organizacji międzynarodowych i międzynarodowych regulacji prawnych (w szczególności w ramach zarządzania pakietem finansowym przeznaczonym na pomoc dla poszczególnych krajów i regionów przez MFW),

- na szczeblu ponadnarodowym - prawa i polityki budżetowej Unii Europejskiej; dotyczy ona tworzenia wieloletnich i rocznych budżetów UE, ale także wobec kryzysu finansowego proponowanej przez przywódców politycznych dla wszystkich krajów UE (lub strefy euro) nie tylko jednolitej polityki pieniężnej, ale i budżetowej, w tym nawet wspólnej polityki podatkowej i wspólnych reguł fiskalnych; jest to również działalność pomocowa funduszy stabilizacyjnych strefy euro - EFSF i FSM,

- w skali państwa i budżetów krajowych, w tym obejmującej krajowe normy konstytucyjne oraz ustawowe reguły fiskalne, dotyczące równowagi sektora finansów publicznych,

- w zakresie poszczególnych podsektorów systemu finansów publicznych, w szczególności samorządu terytorialnego, z tym, że podstawowym dylematem jest obecnie problem ujmowania wyniku finansowego dla poszczególnych lub zbiorowo dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego i pojedynczej bądź wspólnej odpowiedzialności podsektora za wskaźniki zadłużenia i deficytu budżetowego w ramach sektora finansów publicznych.

Złożoność zasady stabilności fiskalnej i jej realizacja w prawie i praktyce państw i organizacji wynika z coraz szerszej skali działania rynków finansowych, regulacji prawnych i ich dynamicznym rozwojem w ostatnich latach, obejmującej coraz intensywniejszą międzynarodową integrację finansową i nawar-

⁷ Por. też i inne poglądy P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 182 i n.

stwianie się kolejnych decyzji politycznych i regulacji prawnych na wyższych szczeblach z punktu widzenia ich zasięgu (co tworzy zarazem historię bardziej złożonych struktur, z ich prawem, coraz mniej przejrzystym i trudniejszym do kolejnych zmian, czy szerszych reform politycznych).

Ponadto polityka budżetowa i stabilność fiskalna jest coraz ściślej związana z innymi rynkami i elementami systemu ekonomicznego i finansowego oraz wzajemnie od nich zależna, co wynika również z procesów globalizacji i efektu zarazania rynków (ang. *economic contagion*). Są to rynki finansowe, w szczególności bankowe i rezerwy walutowe, nadzoru makroostrożnościowego i mikroostrożnościowego, dotyczące również różnych poziomów i zapewniające stabilność finansową w skali: światowego systemu i międzynarodowych regulacji prawnych (np. Solvency II, przepisy Komitetu Bazylejskiego – Bazylea II i III), stabilność rynków finansowych o zasięgu europejskim – UE lub strefy euro (system ESBC, EBC) oraz krajowym – banków centralnych i organów i poszczególnych instytucji finansowych. To także sieci bezpieczeństwa finansowego: sektora finansowego oraz bezpieczeństwa uczestników rynku, regulowania sektora bankowego i rynku kapitałowego, czy systemy nadzoru i zarządzania audytowego.

Istotne są również wzajemne relacje między stabilnością sfery realnej, a finansowej i stabilnością fiskalną. Okresy niestabilności sytuacji makroekonomicznej w sferze realnej powiązane są z okresami niestabilności finansowej i finansów publicznych państw (fazy wzrostu zadłużenia publicznego). Ich wzajemne związki ilustruje przebieg światowego kryzysu gospodarczego ulegającego od 2008 r. przeobrażeniom. Początkowo kryzys bankowy rozszerzył się na pozostałe rynki finansowe: rynek kapitałowy – powodując spadek kursów akcji, rynek walutowy – przyczyniając się do spadków kursów walut krajów transformujących gospodarkę i krajów rozwijających się, a następnie paralizując w dużym stopniu rynek międzybankowy i rynek kredytowy⁸. Następnie kryzys finansowy wszedł w trzecią fazę – transmisji jego impulsów na sferę realną. W celu podtrzymania fundamentów makroekonomicznych gospodarki poszczególnych państw uruchomiono programy pomocy państwowej w formie stymulacji finansowej oraz regulacje ostrożnościowe – scentralizowane, ponadnarodowe

⁸ Por. *Globalny kryzys finansowy a polska gospodarka*, pod red. W. Małeckiego, Warszawa 2009, s. 97 i n.

i krajowe formy nadzoru finansowego (politykę makroostrożnościową i mikroostrożnościową). Kreowanie nadmiernej ilości pieniądza przez władze publiczne przyczyniło się do narastania długu publicznego, grożąc niewypłacalnością niektórych państw. Zasada stabilności fiskalnej została wielokrotnie przez większość państw naruszona.

Stąd konieczne jest konstruowanie wspólnych, zależnych mechanizmów ekonomicznych i prawnych przeciwdziałania niestabilności fiskalnej i finansowej na wszystkich rynkach i w różnej skali. Politykę budżetową powinna wspierać polityka pieniężna i gospodarcza, a działania krajowe - rozwiązania wprowadzane regulacjami o zasięgu światowym i ponadnarodowym. Niezbędna przy tych działaniach koordynacja i dobra harmonijna realizacja może umożliwić trwałą, długookresową równowagę budżetową oraz politykę pieniężną zapewniającą stabilność cen.

Zasada stabilności fiskalnej we współczesnych regulacjach Unii Europejskiej

Na początku lat 90. w wielu krajach OECD, w Unii Europejskiej, w tym i w Polsce, realizowano politykę finansową, której celem było zmniejszanie zadłużenia poprzez uchwalanie budżetów z nadwyżką. Nie był to jednak wymóg bezwzględny. O tym, iż nie każdy deficyt oraz dług publiczny oznaczał niską efektywność gospodarowania, zwiększenie presji inflacyjnej oraz spadek tempa wzrostu gospodarczego, świadczyło stanowisko autorów Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską i kolejne akty unijne, dopuszczające istnienie deficytu budżetowego oraz długu publicznego na określonym, co do zasady bezpiecznym poziomie, przy ogólnym zastrzeżeniu, że państwa: „unikają nadmiernego deficytu” (art. 126 wersji skonsolidowanej TUE, dawny 104 TWE). Budżety Unii Europejskiej (wieloletnie Perspektywy finansowe i budżety roczne) uchwała się jednak jako zrównoważone.

Postanowienia Traktatu z Maastricht zostały uzupełnione bardziej elastycznymi, ale zarazem niejednoznacznymi regułami. Szczególnym aktem, który wyraża zasadę stabilności fiskalnej jest Pakt stabilności i wzrostu (ang. *Stability and Growth Pact*), który tworzą dwa rozporządzenia Rady Europejskiej oraz

uchwały o charakterze prewencyjnym i represyjnym, które zostały ratyfikowane w Amsterdamie 17 czerwca 1997 roku.⁹ Dokument ten zakłada, iż kryteria fiskalne Traktatu z Maastricht są warunkiem przyjęcia do unii gospodarczej i walutowej (EGW), lecz obowiązują kraje członkowskie także po przyjęciu do niej. Pakt zobowiązuje te kraje do utrzymywania równowagi budżetowej w średnim okresie, który obejmuje pełen cykl koniunkturalny. Wszystkie państwa przedkładają i aktualizują programy makroekonomiczne (programy stabilizacji gospodarczej i programy konwergencji), na podstawie których ocenia się ich sytuację gospodarczą. Ma to zapewniać stabilny stan finansów publicznych w celu poprawy warunków osiągnięcia wysokiego i trwałego wzrostu gospodarczego. Kraje przekraczające ustalone pułapy dotyczące kryterium deficytu budżetowego i długu publicznego, nie przestrzegające dyscypliny fiskalnej mogą być zobowiązane do zapłacenia kary, chyba że ich gospodarka znajduje się w fazie recesji. Minimalna wysokość kary to 0,2% PKB dla państwa, przy czym wzrasta ona o 0,1% za każdy punkt procentowy deficytu powyżej 3% PKB. Polska jest objęta postanowieniami Paktu, choć nie dotyczą jej regulacje w sprawie sankcji finansowych przewidziane dla krajów strefy Euro.

Mimo tego ostrożnego i zrównoważonego podejścia do zjawiska deficytu i długu w praktyce wielu państw i krajowych regulacjach europejskich (poza Polską) nie stosowano w żadnym okresie tych reguł, a sankcje (kary finansowe) nie były realizowane. W celu doskonalenia Paktu podjęto próbę zmiany jego postanowień. Reforma przebiega w ramach programu *Wzmocnienia koordynacji polityki gospodarczej w UE* ujmowanego w aspekcie strategii *Europa 2020*. Wskazano na konieczność zastosowania nowych instrumentów koordynacji polityki gospodarczej, powołano Grupę zadaniową pod przewodnictwem Hermana van Rompuy, opublikowano komunikaty z dnia 12 maja 2010 r. oraz 30 czerwca 2010 r. stanowiące impuls dla dalszych zmian prawnych, które 29 września 2010 r. przyjęła Komisja. Nie znalazły one jednak szerszego praktycznego zastosowania.

Wobec dalszych turbulencji na rynkach finansowych w latach następnych oraz konieczności stymulacji wzrostu gospodarczego poprzez zwiększane wydatki

⁹ Por. szerzej na temat prawnych problemów dotyczących Paktu Stabilności i Wzrostu A. Brunilla, M. Buti, D. Franco (red.), *The Stability and Growth Pact. The Architecture of Fiscal Policy in EMU*, New York 2001.

budżetów publicznych, mimo wzmocnienia płynności banków przez EBC, następował wyjątkowo silny przyrost zadłużenia publicznego większości państw świata, w tym Unii Europejskiej.¹⁰ Pojawiły się obawy o załamanie gospodarek budżetowych wielu krajów obciążonych zbyt wysokim pułapem zadłużenia.

Strefa euro w 2012 r. znalazła się w głębokim kryzysie, coraz silniejsze są oznaki długotrwałego spowolnienia. Także perspektywy przewyciężenia kryzysu nie rysują się jednoznacznie. Oceny, sposoby, kierunki działań, rozmiary koniecznych środków dla wyjścia z kryzysu i okres jego trwania są bardzo zróżnicowane. Formułowane są różne wizje politycznych decyzji, propozycje regulacji prawnych dla przyszłości strefy euro, łącznie z jej rozpadem, a tym samym całej UE, ze wszystkimi wynikającymi z tego skutkami dla krajów Europy, jak i dla gospodarki światowej, ale i bardziej optymistyczne. Występuje bowiem stale silne dążenie polityków krajów Unii Europejskiej do utrzymania stabilności finansów publicznych i solidarności krajów w utrzymaniu i wzmocnieniu strefy euro. W tym celu zastosowano w ramach państw strefy euro zestaw wszechstronnych instrumentów ekonomicznych (finansowych) i prawnych, pomocnych zwłaszcza przy kontrolowanej restrukturyzacji długu Grecji w II połowie 2011 r. (specjalny program opracowany w ramach strefy euro oraz wkład finansowy Międzynarodowego Funduszu Walutowego, a także sektora prywatnego – banków, funduszy i ubezpieczycieli, będących wierzycielami Grecji). Strategię wychodzenia z globalnego kryzysu finansowego ma opracować też powołana przez 20 krajów świata (G-20) międzynarodowa grupa regulatorów – Rada Stabilności Finansowej (ang. *Financial Stability Forum (Board)*, dalej: skrót – FSF lub FSB). Tworzone są także instytucje regulacyjne i struktury nadzorcze, np. Europejski Nadzór Bankowy (ang. *European Banking Authority*), określający m.in. zwiększone wymogi kapitałowe dla banków. Swoje uprawnienia nadzorcze i koordynacyjne wykorzystuje Komisja Europejska, w tym zapewniając funkcjonowanie Paktu Stabilności i Wzrostu – zobowiązującego nadal państwa członkowskie do redukcji deficytu i długu publicznego oraz tworząc liczne międzynarodowe i europejskie akty legislacyjne, np. pięć rozporządzeń i dyrektywę z 28 września 2011r., tzw. sześciopak, mające zabezpieczyć Unię

¹⁰ Źródło: *Międzynarodowy Fundusz Walutowy: Government Finance Statistics, Manual 2010 i 2011*, por. także bieżące dane dotyczące aktualnych deficytów budżetowych w relacji do PKB większości państw w kolejnych edycjach danych np. „*The Economist*” 2012, 14–20 January, s. 84.

Gospodarczą i Walutową przed nadmiernym zadłużaniem państw poprzez mechanizm kontroli przestrzegania dyscypliny finansów publicznych, a w 2009 r. specjalny fundusz pomocy państwom, powiększony w 2011 r. do wysokości 440 mld euro (wraz z oczekiwaniem na jego dalsze zwiększenie), w ramach tzw. Europejskiego Mechanizmu Stabilności Finansowej (ang. skrót – *EFSSF*) a następnie Europejskiego Mechanizmu Stabilizacji (ang. skrót – *ESM*). Zwiększone zostały także uprawnienia Europejskiego Banku Centralnego w stabilizowaniu sytuacji finansowej państw strefy euro.

„Szczyty” polityczne krajów UE w 2011 r., po nim – strefy euro na początku 2012 r., wydawały się rozstrzygające, nie przynosiły jednak przełomu. W sensie decyzyjnym (decyzji politycznych i propozycji prawnych) podjęte zostawały na nich ogólne, kilkupunktowe decyzje i ogólne propozycje natury politycznej. Niektóre z nich przyjmowały formę propozycji prawnych, nie zostały jednak zaakceptowane przez wszystkie państwa Unii Europejskiej. Kolegialne zarządzanie kryzysem i realizacja zasady stabilności fiskalnej w praktyce w Europie okazują się więc trudne i nieskuteczne, a reguły ekonomiczne splątane z politycznymi tworzą na razie węzeł trudny do rozplątania.

Teresa Dębowska-Romanowska

Uwarunkowania konstytucyjne dopuszczalności wprowadzenia klauzul antyabuzyjnych, jako ogólnych instytucji materialnego prawa podatkowego¹

Budowa i znaczenie zwrotów użytych w art. 217

Przepis art. 217 Konstytucji składa się z trzech norm:

I - nakładanie podatków, innych danin publicznych następuje w drodze ustawy,

II - określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy,

III - określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń następuje w drodze ustawy.

Przechodząc do wyjaśnienia znaczenia I. normy należy ustalić stosunek słowa „podatek” do zwrotu „inne daniny publiczne”.

Z kontekstu wynika jasno, że podatki są jedną z danin publicznych, a nie jedyną dopuszczalną konstytucyjnie daniną. Zarazem jednak są daniną o podstawowym znaczeniu, której budowa zatem jest odpowiednim wzorcem dla innych rodzajów danin publicznych.

Konstytucja nie definiuje „daniny”, uznając ten termin - jeden z najstarszych w historii prawa publicznego - za tzw. pojęcie zastane. Niewątpliwie powszech-

¹ Artykuł stanowi dalszy ciąg i niejako konsekwencję rozważań zawartych w książce: *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, rozdział VI oraz w art. *Następstwa karno-skarbowe nieujawnienia podatku a obowiązki państwa wobec podatników*, „Państwo i Prawo” 2007, nr 9. Wykorzystałam tę samą literaturę i orzecznictwo.

nie uznaje się, że na istotę daniny składa się jej kategoriałny, przymusowy i zasadniczo bezzwrotny charakter, a także cel fiskalny, czyli przeznaczenie na utrzymanie państwa lub innego podmiotu publicznoprawnego.

Wbrew tym „oczywistościom” odgraniczenie danin z jednej strony od dochodów majątkowych państwa lub samorządu (jeśli obowiązek ich odprowadzenia oraz wysokość wynikają z ustawy jak np. w przypadku wpłat z zysku państwowych osób prawnych), z drugiej zaś od wszelkiego rodzaju kar pieniężnych lub sankcji pieniężnych zwłaszcza, gdy są nazywane „podatkiem”, „dodatkowym zobowiązaniem podatkowym” – nie jest łatwe. Mogą też występować dochody państwa lub samorządu o charakterze mieszanym publiczno- i prywatnoprawnym, jak np. przymusowe pożyczki, wprowadzane jako obowiązek ustawowy, jeśli terminy i warunki zwrotu zapewniają jednostronnie korzyść państwu.

Jednak oddzielenie danin od innego rodzaju tytułów prawnych należności państwa lub samorządu ma ogromne znaczenie nie tylko systemowe, lecz i społeczne. Przykładowo prowadzi ono do stwierdzenia, że mandaty nie mogą być traktowane jako taki instrument polityki karnej, który zarazem stanowi stałe, wydajne i przewidywalne źródło zasilenia budżetu. Państwo, a tym bardziej samorząd nie utrzymują się z kar i mandatów, lecz ich pobór stanowi uboczny efekt polityki karnej (im wpływy są mniejsze przy zachowaniu optymalnej wykrywalności – tym lepiej).

Wprowadzanie do systemu dochodów o charakterze mieszanym, czyli fiskalno-represyjnym niszczy z kolei przejrzystość tego systemu, a co ważniejsze jego aksjologię. Dla porządku prawnego niezbędne jest przecież rozróżnienie daniny i kary pieniężnej. Co innego ofiara na utrzymanie państwa, a co innego wymierzanie dolegliwości.

Inaczej też traktować należy – mimo ujemnej oceny moralnej – unikanie płacenia danin publicznych od uchylania się od ich ponoszenia mającego wyraźne znamiona bezprawności karalnej.

Z rozróżnienia też danin i kar wynika jeszcze jedno istotne następstwo – konieczność odpowiedzenia na pytanie czy sam fakt niepłacenia (niezapłacenia podatku) jest do tego stopnia naganny, by uznać go za czyn karalny. Chcąc nie chcąc znajdujemy się wtedy w świecie XVIII i XIX-wiecznej Anglii, gdzie więzienie za długi było rzeczą naturalną. W świecie cywilizowanym odchodzimy jednak zarówno od kar prywatnych, jak i więzienia za długi. Polski ustawodawca karny

stosuje tutaj sprytną metodę połączenia karalności faktu nieujawnienia podatku do zapłaty z karalnością niezapłacenia. Natomiast samo „czyste” niepłacenie jest czynem karalnym, jeśli ma znamiona „uporczywości”.

Trzeba przyznać, że jest to stanowisko pełne hipokryzji i głęboko nieliczące się z naturą człowieka. Nie chodzi przecież tylko o zamiar niezapłacenia poprzez kwalifikowane zatajanie zdarzeń znaczących podatkowo, ale także o sytuacje graniczne, w których istnieją wątpliwości, czy podatek jest należny, a zobowiązanie podatkowe musi być zapłacone bez wezwania organu podatkowego, czyli ma powstać i być ujawnione z mocy samego prawa. Nikt nie może mieć wszakże obowiązku masochistycznego działania na własną niekorzyść w sytuacji, gdy interpretacja przepisów może być różnoraka, a on wybiera tę, która wydaje się być dlań korzystniejszą.

Nasza kultura prawna wiedzie nas w związku z rozgraniczeniem w Konstytucji kar od danin publicznych, w kierunku stwierdzenia, iż w przypadku prawdziwego ujawnienia stanu faktycznego znaczącego podatkowo – jeśli podatnik dokonał interpretacji prawa podatkowego w sposób dla siebie korzystniejszy – wobec istniejących rozbieżności orzeczniczych czyn taki nie powinien być w ogóle penalizowany.

Choć aktualne rozwiązania prawnokarne dalekie są od konsekwencji w tym przedmiocie, to jednak możemy stwierdzić, że rozróżnienie na poziomie konstytucyjnym danin od kar prowadzi do obowiązku bardzo ostrego określenia znamion przedmiotowych czynów karalnych związanych z uchylaniem się od opodatkowania tak, by nie prowadziło to do wymierzania kary na podstawie zobiektywizowanej odpowiedzialności karnej za każde niewykazanie lub zaniżenie przedmiotu i podstawy opodatkowania. Groźba narażenia interesów fiskalnych państwa na uszczerbek, nie może być pojmowana zupełnie abstrakcyjnie w taki sposób, by każde zaniżenie kwoty podatku wykazanego prowadziło nas „na pole” odpowiedzialności karnej. Wtedy bowiem - to my musimy udowodniać własną niewinność.

Używając zwrotu „daniny” oraz „kary” (np. art. 40 zd. drugie) Konstytucja tym samym rozgranicza te dwie instytucje, co potwierdziło w pełni orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. **Tym samym rozgraniczono uchylanie się od opodatkowania od legalnego unikania opodatkowania poprzez planowanie podatkowe.**

Artykuł 217 nie definiuje w pełni innych – niepodatkowych – rodzajów danin publicznych, poza tym, że są one ustanawiane ustawowo, mają charakter przymusowy (bowiem są „nakładane”), służą na finansowanie celów publicznych państwa lub samorządu terytorialnego oraz że ich konstrukcja nawiązuje w sposób odpowiedni do konstrukcji podatku – jako podstawowej, a zarazem „wzorcowej” daniny publicznej (por. art. 84). Tym samym wszystko to, co odnosi się do zjawiska obejścia prawa podatkowego ma odniesienie wspólne dla podatków i innych danin publicznych.

Art. 217 nie sprowadza wymagania ustawowego charakteru daniny tylko do formalnego wymagania zachowania rangi ustawy dla aktu normatywnego wprowadzającego daninę. Taki cel można byłoby wystarczająco skutecznie osiągnąć za pomocą art. 92 i in. Konstytucji.

Tymczasem w art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji chodzi m.in. o to, by proces decyzyjny wprowadzania danin publicznych był podejmowany przez najbardziej reprezentatywny organ Narodu oraz by jawne były relacje między zakresem potrzeb publicznych, a wprowadzaniem nowych lub podnoszeniem już istniejących danin (art. 219 ust. 3 Konstytucji). Do tego zaś celu niezbędne jest zagwarantowanie przeznaczenia daniny publicznej na cele publiczne w taki sposób by jawna była polityczna debata dotycząca konfrontacji potrzeb, ze źródłami dochodów i ich efektywnością fiskalną.

Tak więc wyliczenie w art. 217 cz. I „podatków i innych danin publicznych” nie ma charakteru przykładowego, lecz jest wprowadzone po to, by:

- poddać wprowadzenie wszystkich danin rygorom ustawowej regulacji w rozumieniu art. 217, a nie tylko rozdziału III Konstytucji – Źródła prawa,
- zapewnić demokratyczną, przedstawicielską i suwerenną legitymizację w nakładaniu danin,
- wskazać na ogólność i jawność przeznaczenia danin jako dochodów państwa, lub odpowiednio jednostek samorządu terytorialnego w konfrontacji z zadaniami i wydatkami państwa – w rozumieniu art. 219 ust. 3, 167 i 168, wskazać na podstawową a zarazem „wzorcową” dla innych danin konstrukcję podatków, odgraniczyć daniny od kar pieniężnych.

Podatki i inne daniny publiczne powinny być zatem źródłami dochodów budżetu państwa lub odpowiednich budżetów jednostek samorządu terytorialne-

go. Tym samym zarazem podatki i inne daniny to świadczenia o przeznaczeniu ogólnym, gdyż wpływy z nich służącej mają na całość wydatków odpowiednich budżetów.

Następnie należy rozważyć znaczenie użytego w art. 217 zwrotu „nakładanie”. Zwrot ten nawiązuje bezpośrednio do pojęcia „ciężarów i świadczeń publicznych” użytego w art. 84. Podkreśla on przymusowy charakter podatków i innych danin publicznych, i to, że są one świadczeniem ciężącym na majątku podatnika, a także ograniczającym inne jego prawa i wolności.

Daniny publiczne są więc rodzajem ciężarów publicznych o charakterze osobistym i majątkowym. Tak więc zwrot „nakładanie” nawiązuje do zdolności do udźwignięcia ciężaru podatkowego. Nałożyć bowiem daninę można na tego, który wykazuje i uzewnętrznia te cechy swego majątku, które pozwalają na stwierdzenie czy jest zdolny do poniesienia ciężaru.

Oznacza to, że w polskim systemie konstytucyjnym nakładanie podatków i innych danin publicznych nie może następować w oderwaniu od wskazania na takie cechy lub przejawy istnienia majątku, które pozwalają założyć w sposób abstrakcyjny, że ciężar podatku może być poniesiony (zdolność podatkowa).

Nie wystarczy zatem dla nałożenia podatku wskazać na takie przymioty osoby jak jej wiek, płeć, stan rodzinny, czy miejsce zamieszkania (pobytu) by nań nałożyć podatek, czy inną daninę. Natomiast z tych racji osoby te mogą być zwalniane z podatków lub korzystać z ulg normatywnych - ze względu na wiek, stan rodzinny...

Mówiąc wprost polski system konstytucyjny zakazuje wprowadzenia podatku lub innej daniny publicznej typu pogłównego - *poll tax*, czyli takiej, w której nałożenie podatku zależne jest wyłącznie od istnienia danego podmiotu czy też jego cech osobowych - w oderwaniu od źródła opodatkowania.

Źródło opodatkowania to rzeczy lub zjawiska, które bezpośrednio lub pośrednio wskazują na zdolność poniesienia podatku, ponieważ wskazują na mienie, z którego ciężar podatku może być pokryty. Podatek lub inna danina publiczna muszą być więc tak skonstruowane, by znaczenie prawne miała zdolność ekonomiczna do ich poniesienia.

Choć źródłem podatku może być zawsze tylko mienie danego podmiotu to przecież sposoby, w jakich to mienie jest osiąganе są różnorakie. W szczególno-

ści źródłem podatku może być skapitalizowana część tego mienia a więc nieruchomości, ruchomości i prawa majątkowe, obrót tymi prawami, który pozwolić może podatnikowi na zapłatę.

O istnieniu zdolności podatkowej mogą świadczyć także nie tylko bezpośrednio wielkość majątku czy dochodu, ale także przejawy pośrednie. Najbardziej oczywistym przejawem pośrednim istnienia zdolności podatkowej jest osiągnięcie przychodów z wykonywanej zarobkowo działalności osobistej, gospodarczym świadczeniu rzeczy i usług. Przychód nie przesądza jednoznacznie, jaki będzie dochód powiększający nasz majątek. Nie mniej jednak jego wysokość i częstotliwość uzyskiwania w trakcie obrotu pozwala nam w sposób uzasadniony zakładać istnienie zdolności podatkowej.

Innym takim pośrednim przejawem świadczącym o zdolności podatkowej są ilości i rodzaj dóbr i usług konsumowanych przez daną osobę. Podatki od konsumpcji, np. podatek akcyzowy, opierają się na założeniu, iż ten, kogo stać na zakup danego dobra czy usługi zdolny jest także do poniesienia towarzyszącego mu ciężaru podatkowego. Podatki tego typu nawiązują tylko pośrednio do rzeczywistej zdolności podatnika. W szczególności podatki konsumpcyjne od dóbr i towarów o charakterze podstawowym dla życia (żywność, leki, ubrania i akcesoria dziecięce...) są nabywane w dużej mierze niezależnie od rzeczywistej zdolności podatkowej co oznacza, że ubożsi ponoszą ciężary takich podatków w o wiele większym stopniu w proporcji do swych dochodów niż osoby zamożniejsze, bowiem dobra podstawowe – to takie z których konsumpcji nie możemy zrezygnować albo nie możemy jej elastycznie ograniczać.

W polskiej Konstytucji nie występuje jednak podział na podatki bezpośrednie i pośrednie, co oznacza, że zjawisko faktycznej (nieustawowej) przeczalności ciężaru podatkowego nie kwalifikowane jest jako przejaw unikania opodatkowania.

Zwrot językowy „nakładanie podatków i innych danin publicznych następuje w drodze ustawy” ma zasadnicze znaczenie dla suwerenności i jurysdykcji podatkowej. Tylko polską ustawą podatkową można na terytorium RP nałożyć lub podwyższyć ciężar podatkowy. Wprowadzenie ogólnych (systemowych) klauzul antyabuzyjnych może więc nastąpić tylko na podstawie polskiej ustawy podatkowej – ponieważ ich skutkiem może być potencjalne zwiększenie ciężaru podatkowego. Zrównane z taką ustawą są umowy międzynarodowe zapobiegające

unikaniu opodatkowania ze względu na to, iż wymagane jest ustawowe wyrażenie zgody w procesie ich ratyfikacji. Umowy te jednak w polskim systemie prawa poddane są art. 8 ust. 1 Konstytucji, który mówi, iż polska Konstytucja jest najwyższym prawem, z którym zgodne muszą być wszelkie inne akty normatywne na terytorium Państwa Polskiego. Tak więc definicja unikania opodatkowania wynikająca z tych umów musi być interpretowana w zgodzie z Konstytucją.

Art. 217 cz. II i jego znaczenie dla wprowadzania systemowych klauzul antyabuzyjnych

Obecnie przejdziemy do omówienia znaczenia tej części art. 217, która poświęcona jest budowie ustawy podatkowej – normy podatkowej.

Określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania następuje w Polsce w drodze ustawy, której Konstytucja nadaje nazwę „ustawy podatkowej”. Tylko taką ustawą można w Polsce nałożyć podatek.

Znaczenie tych zwrotów językowych nie nasuwa większych trudności. Mniej natomiast uświadamiane są ich dalekosiężne skutki prawne. Mamy niewątpliwie do czynienia z normatywizacją obowiązku podatkowego, jako obywatelskiego obowiązku utrzymywania państwa – to znaczy ze zdefiniowaniem ustawy podatkowej jako wyłącznie takiej, która zawiera podmiot, przedmiot i stawki podatku (elementy konieczne normy prawnopodatkowej) oraz (ewentualnie) kategorie podmiotów zwolnionych od podatku (ów). Ustawa taka jest wyłącznym źródłem opodatkowania w Polsce. Tak więc ustawy nakładające określone podatki nie są ustawami szczegółowymi w przeciwieństwie do ogólnej ustawy podatkowej. Przeciwnie, art. 217 mówi tylko o nich jako o ustawach podatkowych.

Ogólna ustawa podatkowa (ordynacja podatkowa), poświęcona definicjom instytucji, zasadom powstania i wygasania zobowiązań podatkowych, ich ujawnianiu, zapłacie, zabezpieczeniu... z reguły nie może być podstawą samoistnej decyzji określającej (ustalającej) kwotę podatku do zapłaty, gdyż ta materia zastrzeżona jest dla tych ustaw podatkowych, o których mowa w art. 217 część II.

Pełna normatywizacja obowiązku podatkowego prowadzi zarazem do jego skrajnej obiektywizacji – skoro wynikiem zastosowania tej ustawy ma być

kwota podatku do zapłaty – to zarazem kwota ta nosi cechy jednej i jedynej kwoty należnej (prawidłowej). Ustawa podatkowa musi bowiem być tak skonstruowana, by dla wszystkich podmiotów objętych jej działaniem kwota podatku w tych samych warunkach przedmiotowych i przy takiej samej podstawie była taka sama – ani wyższa, ani niższa.

W doktrynie podnosi się niekiedy uwagi krytyczne w związku z pominięciem w wyliczeniu zawartym w części II. art. 217 podstawy opodatkowania – nieodzownego elementu konstrukcyjnego podatku.

Pominięcie to jest tylko pozorne. Skoro bowiem mówi się o przedmiocie i stawce opodatkowania to znaczy, że muszą być określone metody kwantyfikacji przedmiotu tak, aby były one obligatoryjnym punktem odniesienia dla zastosowania stawki i wyliczenia świadczenia.

Możliwość wyliczenia jednej i jedynej kwoty podatku na podstawie ustawy podatkowej, czyli jego obliczalność jest cechą immanentną ustawy podatkowej. Inaczej legitymacja polityczna do nakładania ciężaru podatkowego słabnie, a nawet znika – skoro na tej samej podstawie kwota podatku może być w procesie stosowania prawa różna dla różnych podatników.

Oczywiście zasada ta nie znosi gwarancji ochrony podatnika jako strony postępowania przed organami i sądami, np. prawomocna i ostateczna decyzja podatkowa – choćby zawierała błędne, lecz korzystne dla podatnika rozstrzygnięcie powinna korzystać z adekwatnej ochrony jej stabilności.

Art. 217 cz. II wyraża zasadę, że jedna tylko kwota podatku do zapłaty może być zarazem jedyną kwotą prawidłową (należną). Kwota ta wynikać musi z ustawowego określenia w sposób dostatecznie precyzyjny, a zarazem czytelny dla adresata, przedmiotu i podstawy opodatkowania.

Zasada jednej i jedynej kwoty podatku dla każdego z podatników czyni bezprzedmiotowymi rozważania nad wcieleniem w życie zasady *in dubio pro tributario*, czy – tym bardziej – *in dubio pro fisco!* Domniemanie prawdziwości i prawidłowości zeznania (deklaracji podatkowej), wynikające z założenia dobrej wiary, przysługującej każdemu przekłada się na szereg koniecznych gwarancji procesowych dla podatnika. Są one niezbędne dla ochrony praw procesowych podatnika, lecz nie odnoszą się i nie mogą odnosić do samej kwoty (wysokości) należnego podatku. Nie zwalniają one bowiem organu z obowiązku ujawnienia (wykrycia) należnej prawidłowej kwoty podatku –

poza wyjątkami określonymi ustawowo takimi jak upływ okresu przedawnienia, czy uprawomocnienie się błędnej lecz korzystnej dla podatnika decyzji, czy wreszcie zastosowanie się przez podatnika do interpretacji podatkowej korzystnej dla niego, a następnie zmienionej.

Należy pamiętać, że choć obowiązku podatkowego – a tym bardziej zaistnienia zobowiązania podatkowego – nie można domniemywać, to nie istnieje pojęcie „mniejszej, korzystniejszej kwoty podatku”. Nakaz określenia kwotowego i jedynie prawidłowej interpretacji przepisów podatkowych, który doprowadzić ma do jednej i jedynej kwoty podatku – eliminuje rzekomy wybór pomiędzy mniej lub bardziej korzystną interpretacją. Organ tym samym musi przyjąć, iż tylko jego interpretacja jest prawidłowa – co nie wyłącza sporności sprawy podatkowej w zakresie zastosowania przepisów – w toku instancji.

Gwarancje materialne i procesowe jednolitości stosowania prawa podatkowego są podstawą legitymizacji ustroju. Chodzi o zapewnienie, że dla każdego w tej samej sytuacji faktycznej kwota podatku zawsze będzie taka sama. Z drugiej strony w państwie prawnym względ na gwarancje procesowe, stabilność rozstrzygnięć, domniemanie prawdziwości i prawidłowości deklaracji podatkowej – osłabia „ostrze” działania zasady jednej i jedynej kwoty – nie znosząc wszakże jej istoty, tzn. nie zastępuje jej „zasadą” rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika.

Daniny nie są bowiem zwykłym wyjątkiem od praw i wolności obywatelskich – lecz ich opozycją, czyli stałym i koniecznym elementem funkcjonowania państwa, opartym na zasadzie, że każdy tak samo, na podstawie tej samej ustawy i w tym samym stanie faktycznym musi płacić.

Obowiązek płacenia podatków i utrzymywania państwa należycie uchwalony i wprowadzony zgodnie z porządkiem prawnym – nie jest wyjątkiem od prawa własności, który jako wyjątek należałoby interpretować ścieśniająco. Nie może tym bardziej – co oczywiste – być interpretowany rozszerzająco. Organ musi zatem przyjąć, że nie istnieją dwie równoprawne interpretacje między którymi ma prawo wyboru.

Ze wszech miar słusznie Sąd Najwyższy odrzuca kategorycznie możliwość zastosowania jednej z zasad *pro dubio* w procesie interpretacji przepisów prawa podatkowego, odnosząc tę zasadę tylko do ustaleń stanu faktycznego (por. uchwała SN z 4 stycznia 2001 r., III ZP, 26/00).

Jest rzeczą oczywistą, że idealna jednolitość interpretacji i stosowania prawa podatkowego nie jest możliwa, a rozbieżności interpretacyjne w orzecznictwie sądów i organów są nieuniknione. W żadnej mierze nie zwalnia to jednak organu czy sądu z dążenia do przyjęcia takiej interpretacji, która nie będąc opartą na domniemaniu istnienia obowiązku podatkowego („w razie wątpliwości”), nie kierowałaby się z drugiej strony względami na „korzyść”, czy tym bardziej „pokrzywdzenie” podatnika.

Zarazem zasada ta jednak nakłada na organy państwa obowiązek wprowadzenia w drodze ustawowej takiego instrumentarium prawnego, które w dostatecznym stopniu zapewnia jednolitość stosowania materialnego prawa podatkowego – względem wszystkich.

Ustawodawca nakłada zatem szczególne wymagania – jeśli chodzi o budowę ustawy (normy) podatkowej. Są to szczególne wymagania dotyczące jasności i czytelności tej ustawy, czyli poprawności (prawidłowości) legislacyjnej, oraz szczególne wymagania odnośnie zakresu czasowego i sposobu jej wprowadzania w relacji do już istniejących stosunków majątkowych i biegu spraw potencjalnego podatnika (wymagania przyzwoitej legislacji).

Wymagania te dotyczą zakazu retroaktywnego nakładania ciężaru podatkowego oraz zachowania odpowiedniej dla cech każdej nowej lub zmienionej daniny *vacatio legis*.

Skoro norma podatkowa dawać winna przewidywalną, jedną i jedyną kwotę podatku – to stawia to przed ustawodawcą wymagania szczególne w zakresie dostatecznej określoności obowiązku podatkowego, dającej pewność i jednolitość opodatkowania. Stawia to szczególne wymagania, jeśli chodzi o prawne zdefiniowanie przedmiotu opodatkowania.

Konstytucyjne wymagania określoności przedmiotu opodatkowania dotyczą:

- nawiązania w przedmiocie opodatkowania do rzeczy lub zjawisk, które bezpośrednio lub pośrednio wskazują na zdolność poniesienia ciężaru podatkowego,
- taką określoność tych rzeczy lub zjawisk, by dawało to jasność i pewność co do przekształcenia ich w obliczalną podstawę jako punkt odniesienia do zastosowania stawek podatkowych.

Art. 217 cz. II na ustawodawcę przerzuca odpowiedzialność za to, że ustawa podatkowa, czyli taka, która zawiera podmiot, przedmiot i stawki podatkowe

nie jest na tyle jasno i czytelnie określona, by adresaci obowiązku podatkowego bez sięgania do pomocy prawnej oraz wykazujący się znajomością prawa charakterystyczną dla przeciętnej świadomości prawnej tej kategorii podmiotów, mogli spełnić zobowiązanie podatkowe i obowiązki instrumentalne.

Oznacza to także, że decyzja polityczna ustawodawcy, by identyczne lub podobne (a więc dające podobny rezultat) zjawiska określone jako przedmioty opodatkowania opodatkować różnie, nie może powodować niekorzystnych skutków dla podatników. W istniejącym stanie konstytucyjno-prawnym trudno żądać, by podatnik mający do wyboru taki lub inny podatkowy stan faktyczny, wybierał ten mniej korzystny tylko dlatego, że ustawodawca był niekonsekwentny.

Zakaz stosowania klauzul generalnych w ustawach określających podatki

Tym samym norma podatkowa określająca podatek nie może mieć charakteru klauzuli generalnej, która odsyła do pozaprawnych reguł współzycia społecznego, lub do pojęć niedostatecznie określonych - nie tylko dlatego, że obowiązek podatkowy w Polsce jest kreowany wyłącznie przez prawo pozytywne, ale także i dlatego, że klauzule takie oraz pojęcia nieokreślone (a także niedookreślone) dają zbyt dużą swobodę w procesie stosowania prawa przez organy i sądy, w stosunku do tego, czego wymaga art. 217 cz. II.

Z punktu widzenia wymagań dostatecznej określoności normy prawno-podatkowej w rozumieniu art. 217 cz. II - należy zatem odróżnić kwestie swobody ustawodawcy podatkowego w zakresie kreowania podatkowych stanów faktycznych poprzez wprowadzanie nowych instytucji prawnych wyłącznie dla celów podatkowych w oderwaniu od zasady jedności systemu prawa, nadawania nowego znaczenia instytucjom już znanym temu systemowi od odesłania wyłączonego lub zakresowego do norm (zasad) współzycia społecznego, czy norm zwyczajowych, np. kosztów pogrzebu zwyczajowo przyjętych.

Obowiązek podatkowy ma w Polsce wyłącznie charakter pozytywnoprawny. To oznacza, że każde użyte w ustawie podatkowej pojęcie musi mieć treść dającą się dostatecznie ostro zdefiniować, a w razie niedostatecznej określono-

ści zachodzi obowiązek konstytucyjny nadania mu definicji legalnej w ustawie podatkowej, chyba, że pojęcie to jest dostatecznie określone w systemie prawa; zwłaszcza prawa cywilnego.

Odejście jednak od jedności systemu prawa może znajdować uzasadnienie w fakcie, że rzeczy lub zjawiska wskazujące na zdolność podatkową nie zawsze przybierają postać ukształtowanych dostatecznie instytucji cywilnoprawnych dotyczących własności czy innych praw majątkowych oraz obrotu nimi.

Obowiązek podatkowy może być także związany z faktycznym osiągnięciem korzyści poprzez zawieranie umów nienazwanych, czy mieszanych. Ustawodawca podatkowy musi zatem odnosić się do takich instytucji prawnych które dostatecznie określenie wskazują na posiadanie majątku, osiągnięcie przychodu, dochodu lub zysku, które pozwalają nam na udźwignięcie ciężaru podatkowego. Tym samym uwzględniać musi istotę ekonomiczną majątku, przychodu, czy czystego dochodu, tzn. czynniki, które ze swej istoty ekonomicznej składają się na zdolność podatkową.

Nie będąc zatem całkowicie wolnym w określaniu podatkowego stanu faktycznego ustawodawca podatkowy może odejść od posługiwania się wyłącznie instytucjami cywilnoprawnymi dla kreowania przedmiotu i podstawy opodatkowania, dążąc do uchwycenia istoty ekonomicznej zdolności do zapłaty. Nie nazwa nadana czynności prawnej, lecz jej rzeczywista treść mają pierwszoplanowe znaczenie.

Nakaz badania rzeczywistej ekonomicznej treści rzeczy lub zjawisk, z którymi ustawodawca łączy obowiązek podatkowy nie może być utożsamiany z zastępowaniem przez organy podatkowe rzeczywiście zawartych umów czy czynności jednostronnych klauzulami obejścia lub nadużycia prawa podatkowego. Tak więc tzw. klauzule obejścia prawa czy jego nadużycia nie mogą być samoistnymi podstawami nałożenia obowiązku podatkowego w Polsce.

Zarzut obejścia prawa podatkowego w świetle art. 217

Zarzut obejścia prawa (podatkowego), czyli takiego ułożenia swych stosunków majątkowych i gospodarczych, aby prowadziło to do niezapłacenia (zmniejszenia) podatku w polskim prawie nie istnieje samoistnie. Zarzut obejścia może być podnoszony tylko w związku z uchylaniem się od opodatkowania, tzn. zamiarem niezapłacenia, nie zaś z dążeniem legalnym do zmniejszenia ciężaru podatkowego poprzez planowe ułożenie rzeczywistych stosunków gospodarczych w taki sposób by zminimalizować podatki (planowanie podatkowe).

Uchylanie się od opodatkowania bardzo często następuje poprzez pozorowanie, że zdarzenie korzystne podatkowo miało miejsce. Pozorowanie takie np. poprzez pozorne dokonanie innej czynności prawnej niż w rzeczywistości miała miejsce ma zarazem znamiona czynu zabronionego karno-skarbowo. Jest bowiem nieujawnieniem, czasami wręcz zatajeniem i fałszowaniem podatkowego stanu faktycznego. A zatem świadomym działaniem na szkodę Skarbu Państwa.

Teza ta – oczywista na gruncie art. 217 – nie znajduje dostatecznego potwierdzenia w orzecznictwie sądów administracyjnych i TK. Wydaje się, że z trudem toruje sobie w orzecznictwie drogę świadomość odrębności polskiego ustroju konstytucyjnego w zakresie podatków. Trybunał Konstytucyjny dopuścił w szczególności możliwość wprowadzenia klauzul generalnych obejścia i nadużycia prawa podatkowego – pod warunkiem, że dostatecznie przejrzyste określone zostaną przejawy owego obejścia z punktu widzenia potencjalnego podatnika, układającego bieg swoich spraw. Zarazem jednak wymagania określoności, jakie tego rodzaju klauzuli postawił okazały się praktycznie niewykonalne.

Tymczasem skrajnie zobiektywizowana i znormatywizowana natura art. 217 cz. II i jego kategorię brzmienie skłaniają nas do przyjęcia tezy, iż w polskim porządku konstytucyjnym nie ma miejsca dla recepcji takich klauzul znanych innym państwom w systemie kontynentalnym – jako samoistnych podstaw orzekania o zobowiązaniach (zaległościach) podatkowych.

Możliwe są natomiast uregulowania częściowe dotyczące takich ewidentnych przejawów uchylania się od opodatkowania jak np. *transfer pricing*. Innym

dopuszczalnym instrumentem zapobiegania uchylania się od opodatkowania jest wprowadzenie w ramach postępowania dowodowego możliwości w pełni obiektywnego badania, czy zdarzenie skutkujące zmniejszeniem lub zniesieniem zobowiązania podatkowego miało w rzeczywistości miejsce, a nie było tylko pozorowane. Dla zbadania czy takie zdarzenie miało miejsce niezbędne jest ustalenie czy stosunek prawny, w następstwie którego powstać mogło uprawnienie do obniżenia podatku lub zwolnienie od opodatkowania rzeczywiście zaistniał. Ta okoliczność dowodowa wymaga niejednokrotnie badania zamiarów wewnętrznych stron czynności prawnej, do czego organ podatkowy nie jest powołany, bo w polskim systemie prawnym jest nim sąd cywilny (art. 199a par. 3 OP).

Zamiar uchylenia się od opodatkowania lub zmniejszenia jego ciężaru poprzez pozorowanie zajścia zdarzeń (czynności), które takie uprawnienia kreują, powoduje powstanie odpowiedzialności karno-skarbowej – niezależnie od obowiązku określenia należnego i niezapłaconego podatku przez organ. Tak więc naruszenie obowiązku podatkowego poprzez pozorowanie wystąpienia okoliczności uzasadniających zmniejszenie lub nawet zniesienie ciężaru podatkowego przemawia za odpowiedzialnością karno-skarbową. Samo zaś pozorowanie jest okolicznością faktyczną, która w toku postępowania dowodowego powoduje, iż organ odrzuca twierdzenia podatnika i określa należność. Udowodnienie pozorowania nie może – samo w sobie – przesądzać o wyższej kwocie podatku – bo takiej nie ma. Musi być zatem elementem prawa procesowego – a nie materialnego.

Zarzut obejścia prawa (podatkowego), czyli takiego ułożenia swych stosunków majątkowych i gospodarczych, aby prowadziło to do niezapłacenia (zmniejszenia) podatku w polskim prawie nie istnieje samoistnie. Podmioty, które następnie stają się podatnikami mogą swobodnie kształtować swe stosunki cywilnoprawne w taki sposób, by najkorzystniej ukształtować wysokość przyszłego zobowiązania podatkowego. **Nie ma bowiem w świetle art. 217 obowiązku płacenia wyższej kwoty podatku.**

Tak więc w polskim porządku konstytucyjnym nie ma instytucji legalnego unikania opodatkowania. Zgodne z Konstytucją jest planowanie podatkowe, czyli takie układanie biegu swoich spraw, które w następstwie doprowadzi do korzystnego opodatkowania. Natomiast zabronione jest pozorowanie za-

istnienia zdarzeń, które skutkować mogłyby zmniejszeniem ciężaru podatkowego. Jest to uchylanie się od opodatkowania.

Te zastrzeżenia wynikające z art. 217 cz. II mają również duże znaczenie w odniesieniu do konstrukcji podatku od towarów i usług, którego istotą jest prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego będące zarazem koniecznym, niezbywalnym i powszechnym elementem konstrukcyjnym wszystkich podatków od towarów i usług w państwach członkowskich UE (zasada neutralności VAT). Istnieje bowiem problem, czy czynność prawna sprzedaży lub dostawy udokumentowana odpowiednio fakturą wykazującą podatek należny, który został zapłacony – może być w następnej fazie obrotu uznana za pozorną i jako taka nie dającą podstaw do pomniejszenia podatku należnego w następnej fazie o uiszczony uprzednio podatek?

TK w orzeczeniu z dnia 5 listopada 2008 roku w sprawie SK 79/06 stwierdził, iż „faktury, potwierdzające czynności uznane potem za pozorne, nie mogą być podstawą do odliczenia podatku VAT zapłaconego w cenie towaru lub usługi od podatku należnego ani też na ich podstawie nie można żądać zwrotu różnicy podatku naliczonego i należnego”. Jak z tego wynika, czynności „uznane potem za pozorne” były podstawą powstania obowiązku podatkowego i zapłaty podatku uwzględnionego w fakturze. Natomiast te same czynności nie mogą być już następnie podstawą odliczenia rzeczywiście zapłaconego podatku przez nabywcę w następnej fazie obrotu – mimo że strony tamtej czynności ani osoby trzecie nie kwestionowały ważności umowy sprzedaży czy dostawy przed sądem cywilnym i podatek zapłaciły, nie mogąc się już domagać jego zwrotu. Takie zachowanie organu byłoby dopuszczalne, gdyby „następne” stwierdzenie pozorności było podstawą nie tylko dla odmowy odliczenia podatku naliczonego ale przede wszystkim dla uznania, że „podatek” zapłacony na podstawie wystawionej faktury był równocześnie świadczeniem spełnionym nienależnie, podlegającym rozliczeniu jako nadpłata.

Sumując, nie powinno być dziś wątpliwości, iż klauzule zapobiegające unikaniu opodatkowania:

- nie mogą być samoistną podstawą materialnoprawną rozstrzygnięć organu podatkowego,
- nie mogą dotyczyć zasady interpretacji przepisów podatkowych, gdyż w tym zakresie obowiązuje zasada jednej i jedynej kwoty podatku (kwalifiko-

wanej określoności ustawy podatkowej oraz odpowiedzialności ustawodawcy za zapewnienie pomocy prawnej w rozumieniu i wykonywaniu zobowiązań podatkowych),

- klauzule te odnosić się mogą pomocniczo do badania przez organ rzeczywistego przebiegu zdarzeń znaczących podatkowo w przypadku uprawdopodobnionej obawy organu, że miało miejsce pozorowanie zdarzenia korzystniejszego podatkowo,

- jeśli zdarzenie zdefiniowane jest w ustawie poprzez określone czynności cywilnoprawne, nie zwalnia to organu z obowiązku zbadania, czy zdarzenie to jako wskazujące na zdolność podatkową podatnika w rzeczywistości miało miejsce (zasada *substance over form* w związku z art. 217 Konstytucji RP),

- wprowadzenie klauzul tego rodzaju do procesowego prawa podatkowego wymaga zapewnienia szczególnych rozwiązań gwarancyjnych dla podatników (potencjalnych podatników) celem zrównoważenia wzmocnionej pozycji organu podatkowego, takich jak prawo do badania pomocniczego przez sąd cywilnego rzeczywistego zamiaru stron, udziału komisji społecznej w rozstrzygnięciu.

Henryk Dzwonkowski

Czy wygaśnięcie zobowiązania jest potrzebne w konstrukcji przedawnienia?

W praktyce przyjmuje się najczęściej, że jeśli pojęcie znajduje się w przepisach, to musi mieć jakieś zastosowanie praktyczne. Założenie takie nie uwzględnia jednak tego, że projektodawcy i ustawodawca nagminnie popełniają błędy. Wykładni prowadzonej przy takich założeniach brak na ogół teoretycznej krytycznej analizy przepisów.¹ Mnożą się tak zwane „poglądy” na daną instytucję. Stanowi to wprawdzie o bogactwie przemyśleń, które nie mają jednak naukowego charakteru. Idą bowiem tymi samymi śladami co normodawca. Dlatego pożądane jest tworzenie nowych narzędzi analizy i kwestionowanie za ich pomocą prawidłowości założeń ustawodawcy oraz ustalanie prawdziwej a nie interpretacyjnej natury instytucji prawnych. Lepsza czy gorsza interpretacja zawsze może być bowiem podważona przez kolejne zdanie odrębne sędziego albo inny skład. Mnożenie interpretacji nie posuwa nauki do przodu lecz wywołuje szum informacyjny.

1. Wygaśnięcie, przedawnienie i umorzenie postępowania

Do wywołania skutku przedawnienia ustawodawca użył trzech różnych konstrukcji, czyli wygaśnięcia zobowiązania (art. 59), przedawnienia z rozdziału 8 działy III O.p. i umorzenia postępowania (art. 208 O.p.).² Wygasanie z przedaw-

¹ Por. A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Oficyna, Warszawa 2009.

² Na temat przedawnienia por.: A. Bielska-Brodziak, *Ponowny obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn*, cz. I, PiP 2008/4/1-4, cz. II, „PiP” 2008/5/1-4; A. Biegalski, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego – kilka uwag w sprawie nowelizacji Ordynacji podatkowej z 2005 r. na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, pod red. L. Etela, Białystok 2008, s. 10-23; A. Biegalski, *Przerwanie biegu terminu przedawnienia podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 5, s. 23-28; G. Borkowski, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Glosa” 2000, nr 12, s. 34-36; J. Brolik, *Termin przedawnienia sankcji VAT – trzy czy pięć lat*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 6, s. 52-53; H. Dzwonkowski, *Przedawnienie w prawie podatkowym – wybrane zagadnienia*, cz. I, „Przegląd Podatkowy” 2001,

nieniem połączył, uznając przedawnienie za przyczynę wygasania. Przepis art. 59 § 1 pkt 9 stanowi, że: „Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek (...) przedawnienia”. W art. 208 uznał zaś, że w przypadku przedawnienia postępowanie podatkowe należy umorzyć z powodu bezprzedmiotowości postępowania. Powstaje pytanie na czym polega działanie tych konstrukcji i jakie są ich wzajemne relacje. Wszystko wskazuje na to, że przedawnienie ma charakter materialno-proceduralny.³

Ordynacja podatkowa stanowi o wygasaniu w art. art. 20, 33a, 33b, 42 § 5, 79 § 2, 80 § 1, 258, 259, 326, 327.

W art. 59 § 1 postanowiono, że: „Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek: 1) zapłaty; 2) pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta; 3) potrącenia; 4) zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku; 5) zaniechania poboru; 6) przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych; 7) przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym; 8) umorzenia zaległości; 9) przedawnienia; 10) zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m”.

W odniesieniu do zapłaty i innych form tzw. efektywnego wygasania zobowiązań pojęcie wygasania nie budzi w zasadzie wątpliwości.⁴ Jeżeli bowiem przez zobowiązanie rozumieć tu będziemy kwotę do zapłaty wynikającą z reguły zachowania zawartej w decyzji wymiarowej skierowanej do indywidualnego podatnika, to skutkiem art. 59 § 1 O.p. będzie istotnie wygaśnięcie zobowiązania

nr 11, s. 49–52 oraz cz. II, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 12, s. 48–52; tenże: *Przedawnienie zobowiązania podatkowego w toku postępowania odwoławczego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 51–55; tenże: *Powstawanie obowiązku podatkowego i przedawnienie wymiaru zobowiązań*, PiPod 2009/8/19–23; I. Krawczyk, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, „Prawo Przedsiębiorcy” 1998, nr 44; R. Kubacki: *Przedawnienie w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 9, s. 24; W. Kuśnierz, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, pod red. A. Pomorskiej, Lublin 2004, s. 444–457; A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007; tenże, *Przedawnienie uprawnień wierzyciela podatkowego w stosunku do podatnika – charakter instytucji oraz konsekwencje jej zastosowania*, POP 2004/1–2/103; J. Orłowski, *Przedawnienie wymiaru i zobowiązania podatkowego na tle porównawczym*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, pod red. L. Etela, Białystok 2008, s. 143–160; S. Presnarowicz, *Przedawnienie prawa do wydawania decyzji o wysokości zobowiązań podatkowych*, PP 1997/1/3–4; I. Krawczyk: *Przedawnienie zobowiązania podatkowego jako przesłanka negatywna wstrzymania wykonania decyzji*, „Prawo i Podatki” 2008, Nr 10, s. 23–26; W. Stachurski, *Przedawnienie w prawie podatkowym – wybrane zagadnienia*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, pod red. L. Etela, Białystok 2008, s. 181–192; D. Szubielska, *Rozstrzygnięcie sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 2, s. 52–55.

³ Wyrok z dn. 4.07.2008 r., III SA/Wa 528/08.

⁴ P. Borszowski: *Wygasanie zobowiązań podatkowych przez zapłatę a przedawnienie*, „Glosa” 2005, nr 4, s. 107–113; M. Brzeziński, *Zapłata podatku a pozostałe sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Glosa” 2004, nr 7, s. 4–8; O. Łunarski, *Zapłata podatku*, Gdańsk 2002, s. 41–52; H. Dzwonkowski, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego w toku postępowania odwoławczego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 51–55; tenże: *Wygasanie zobowiązań podatkowych przez zapłatę i przez przedawnienie*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 4, s. 20–24.

Czy wygaśnięcie zobowiązania jest potrzebne...

podatkowego kwoty, czyli należności podatkowej, w całości albo w części. Jednak w przypadku przedawnienia sprawa się komplikuje, bowiem wygasanie traktuje się jako unicestwienie bytu stosunku prawnopodatkowego. Przyjmuje się na przykład takie ustalenia, że w przedawnieniu: „mimo niezaspokojenia wierzyciela stosunek zobowiązaniowy przestaje istnieć z mocy prawa”.⁵ Jednak w orzecznictwie przeciwnie. Mimo rzekomego „wygaśnięcia” zobowiązania po upływie terminu przedawnienia prowadzenie postępowania uznawane jest za możliwe i konieczne.⁶ Wbrew postanowieniom art. 59 § 1 pkt 9 O.p. przedawnienie nie likwiduje zatem stosunku prawnopodatkowego.

W literaturze podatkowej problem wygasania stosunku prawnego wiąże się z relacjami między obowiązkiem a zobowiązaniem podatkowym.

1. Ustanie obowiązku podatkowego to ustanie stosunku prawnopodatkowego.⁷
2. Obowiązek podatkowy istnieje po przekształceniu się w zobowiązanie podatkowe jako prawne uzasadnienie zobowiązania. Obowiązek podatkowy wygasa zatem razem z zobowiązaniem podatkowym.
3. Obowiązek podatkowy wygasa z chwilą powstania zobowiązania podatkowego.
4. Zobowiązanie jest przekształconym ale nadal istniejącym obowiązkiem podatkowym.⁸

Z poglądami tymi trudno jednak dyskutować na tym poziomie ogólności bowiem zależą one od przyjęcia określonej koncepcji obowiązku i zobowiązania podatkowego. Trzeba zatem w pierwszej kolejności precyzyjnie określić przedmiot wygasania. Trzeba odpowiedzieć na pytanie co to znaczy stosunek prawny, obowiązek podatkowy oraz zobowiązanie i w jaki sposób mogą one wygasać.

⁵ B. Dauter, [w:] S. Babiarczyk, B. Gruszczczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 321.

⁶ Wyrok z dn. 24.06.2004 r., FSK 193/04; Wyrok z dn. 15.09.2004 r., FSK 481/04; Wyrok z dn. 24.02.2006 r., I FSK 539/05; Wyrok z dn. 5.03.2008 r., I SA/GI 34/08; Wyrok z dn. 29.02.2008 r., I SA/Lu 528/07; Wyrok z dn. 28.01.2008 r., III SA/Wa 1999/07.

⁷ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Zakamycze 1999, s. 119; J. Nowacki, Z. Tabor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Katowice 1999, s. 214.

⁸ B. Brzeziński, *Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej*, *Studia nad Ordynacją podatkową*, pod red. B. Brzezińskiego i C. Kosikowskiego, Łódź-Toruń 1999, s. 75.

2. Stosunek prawny obowiązku i zobowiązania podatkowego

Dla potrzeb niniejszej analizy przyjmujemy, że stosunek prawny to więź lub zespół więzi prawnych, łączących strony (uczestników) tego stosunku. Powstawanie tych więzi powodują okoliczności nazywane zdarzeniami (faktami) prawnymi.⁹ „Jeżeli zdarzenie prawne (fakt prawny) spowoduje powstanie wzajemnych praw i obowiązków podmiotów prawa, mówi się wówczas, że łączy je stosunek prawny”.¹⁰ W prawie podatkowym zdarzeniem prawnym jest na przykład uzyskanie dochodu, uzyskanie przychodu, posiadanie majątku. Z chwilą zaistnienia takich zdarzeń powstaje stosunek prawny obowiązku podatkowego, który wymaga dokonania wymiaru do postaci zobowiązania podatkowego, czyli reguły powinnościowej zawartej w deklaracji albo decyzji. Stosunek prawnopodatkowy ma bowiem materialno-proceduralny charakter. Nośnikami materialnego zobowiązania są bowiem narzędzia proceduralne, takie jak deklaracje i decyzje.

Obowiązek i zobowiązanie podatkowe to dwie nazwy materialnego stosunku prawnopodatkowego w dwóch jego różnych fazach: powstawania (obowiązek) i wymiaru (zobowiązanie) oraz postaciach: wirtualnej (obowiązek) i realnej (zobowiązanie w deklaracji, decyzji, w postaci wpłaty). Wprowadzenie w prawie podatkowym tych dwóch pojęć wymusił materialno-proceduralny charakter bytu stosunku prawnopodatkowego. Treść stosunku prawnego, który powstaje samoistnie i wirtualnie z mocy prawa, poznajemy przez wymiar, czyli stosowanie prawa. Bez wymiaru obowiązek podatkowy jest niepoznawalny. Obowiązek i zobowiązanie są więc synonimami materialnego stosunku prawnopodatkowego w dwóch różnych fazach i formach istnienia.¹¹ Wyjaśnia to, dlaczego stosunek prawny musi być w Ordynacji podatkowej odróżniony raz jako obowiązek, a po raz drugi jako zobowiązanie. Aby obowiązek stał się zobowiązaniem musi przybrać w wyniku działania podatnika, płatnika lub organu podatkowego

⁹ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe uprawnienia i obowiązki, stosunki i zobowiązania*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, Instytucje ogólne, Ossolineum, 1982, s. 163–174; A. Kostecki, *Teoria podatkowego stanu faktycznego w zachodnio-europejskiej doktrynie prawa podatkowego*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, „Folia Iuridica”, ZN UŁ 1992, s. 31–42; R. Mastalski, *Niektóre problemy stosunku prawnego w prawie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1978, nr 1, s. 72; R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, pod red. M. Weralskiego, Ossolineum 1985, s. 218 i n.; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Zakamycze 1999.

¹⁰ J. Nowacki, Z. Tabor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Katowice 1999, s. 214.

¹¹ H. Dzwonkowski, *Stosunek prawny – obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe*, [w:] *W kregu prawa podatkowego i finansów publicznych, Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 101–109.

Czy wygaśnięcie zobowiązania jest potrzebne...

postać normy indywidualnej typu: „Jan Kowalski powinien zapłacić podatek w wysokości W w czasie T”. Norma ta jest jednostkowa ze względu na adresata i konkretna ze względu na zachowanie się, które wyznacza.¹² Zawiera ona, podobnie jak deklaracja wymiarowa, zsyntetyzowany w kwocie należności stosunek prawny, który odzwierciedla treść obowiązku podatkowego.

3. Przedmiot „wygasania” w zobowiązaniu podatkowym

Odpowiedź praktyka na pytanie „co wygasa?” będzie prosta. Odpowie on: wygasa obowiązek, zobowiązanie albo stosunek prawny. Taka odpowiedź nawiązująca wprost do treści przepisów albo pojęcia stosunku prawnego jest ogólnikowym uproszczeniem. Wszystkie te pojęcia mają bowiem charakter ogólny (zawierają uprawnienia i obowiązki) i mimo ich zdefiniowania w art. 4 i 5 O.p. nie dają odpowiedzi na pytanie z jakich uprawnień i obowiązków się składają. Trzeba więc dokonać analizy teoretycznej zawartości obowiązku i zobowiązania z punktu widzenia właśnie uprawnień i obowiązków, które mogą podlegać wygaśnięciu.

Powstaje pytanie jaki zespół uprawnień i obowiązków tworzy obowiązek podatkowy a jaki zespół uprawnień i obowiązków tworzy zobowiązanie podatkowe oraz jakiej treści uprawnienia i obowiązki mogą być przedmiotem wygasania w ramach obowiązku podatkowego a jakie uprawnienia i obowiązki mogą być przedmiotem wygasania w ramach zobowiązania podatkowego.

Przede wszystkim porzucić należy taki sposób rozumowania, który nawiązuje do powstawania, bytu, treści i wygasania stosunku cywilnoprawnego.¹³ W stosunku cywilnoprawnym to na ogół strony kształtują treść uprawnień i obowiązków, występuje wzajemność uprawnień i obowiązków oraz równoprawność podmiotów polegająca na przykład na tym, że przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę. Realizacja tych uprawnień i obowiązków spowoduje wygaśnięcie stosun-

¹² J. Wróblewski, *Norma generalna i norma indywidualna*, ZN UŁ 1962, seria I, z. 23.

¹³ W teorii prawa podatkowego por.: A. Kostecki, *Związki prawa finansowego z prawem cywilnym*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, pod red. M. Weralskiego, Ossolineum 1982; w piśmiennictwie cywilnoprawnym por.: T. Paldyna, *Przedawnienie w polskim prawie cywilnym*, LexisNexis, Warszawa 2010.

ku prawnego. W stosunku prawnym obowiązku i zobowiązania podatkowego takich relacji nie ma. W stosunku prawnopodatkowym decydujące znaczenie ma powstawanie obowiązku podatkowego i wymiar zobowiązania.

O wygasaniu bądź niewygasaniu uprawnień i obowiązków można mówić w odniesieniu do trzech grup norm: a) materialnych norm obowiązku podatkowego składających się na elementy konstrukcyjne podatku, b) norm dotyczących wymiaru, oraz c) uprawnień i obowiązków dotyczących wykonywania zobowiązania podatkowego.

Treść obowiązku podatkowego kształtują zdarzenia powodujące jego powstanie i przepisy, które o tym stanowią ułożone w określonym porządku, tzn. jako podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki, ulgi i zwolnienia.¹⁴ Wbrew pozorom te uprawnienia i obowiązki nie normują bezpośrednio zachowania się podatników, mimo tego, że ich elementem jest podmiot podatku. Wynikające z tych przepisów uprawnienia i obowiązki stanowią o **wzajemnych relacjach** wskazanych elementów konstrukcyjnych i **sposobie ich łączenia ze sobą**. Jeśli np. osoba fizyczna nie prowadząca działalności gospodarczej uzyska dochód z samodzielnie wykonywanej działalności usługowej (umowy zlecenia albo umowy o dzieło) to należy uznać, że powstał w stosunku do niej obowiązek podatkowy do którego zastosowanie będzie miała podstawa opodatkowania ze zryczałtowanymi kosztami uzyskania przychodów i stawką proporcjonalną. Jeśli to będzie działalność gospodarcza to zastosowanie znajdzie podatek liniowy albo progresywny zależny od wyboru podatnika. Uprawnienia i obowiązki materialno-prawne składające się na obowiązek podatkowy polegają więc na tym, że wskazują one jak połączyć ze sobą podmiot i przedmiot opodatkowania, jaką w danym przypadku przypisać podstawę opodatkowania, stawkę, ulgę albo zwolnienie. Reguły o których tu mówimy łączą w całość stosunku prawnopodatkowego poszczególne jego elementy. Jednak taki ich charakter powoduje, że nie można im przypisać właściwości wygasania. Bo mówiąc o wygasaniu stosunku prawnego mamy na myśli więź prawną między wierzycielem a dłużnikiem. Normy materialne składające się na elementy konstrukcyjne mówią nam zaś tylko o tym jak je ze sobą połączyć stosując wymiar (który podmiot z jakim połączyć przedmiotem, podstawą i stawką). Bez wymiaru taka konstrukcja po-

¹⁴ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, pod red. M. Weberskiego, Ossolineum 1985, s. 151–205.

Czy wygaśnięcie zobowiązania jest potrzebne...

wstaje tylko w postaci wirtualnej i w takiej postaci, bez dokonania wymiaru, nie jest nikomu znana. Gdyby tej postaci stosunku prawnego przypisać właściwość wygasania, oznaczałoby to unicestwienie reguł rządzących powstawaniem stosunku prawnego, czyli uprawnień i obowiązków dotyczących sposobu obliczenia należności podatkowej. Czyli po prostu zakwestionowanie istnienia materialno-prawnych norm prawa podatkowego w stosunku do danego podatnika. Oznaczałoby to uznanie, że one danego podatnika nie wiążą, bo wskutek wygaśnięcia dla niego nie istnieją. To by zaś oznaczało, że nie może dojść do wymiaru. Mimo nałożenia obowiązku wymiaru na podatnika, płatnika albo organ podatkowy, wygaśnięcie tych związków powodowałoby, że nigdy byśmy treści tego stosunku nie poznali, bo reguły te jako wygasłe nie mogłyby być stosowane.

Dlatego przed wymiarem więz stosunku prawnego obowiązku podatkowego musi istnieć. Nie może wygasnąć bo trzeba podatek wymierzyć po raz pierwszy, ewentualnie skorygować. Bo to dopiero wymiar (zwany obliczeniem) ujawnia i kreuje powinność zapłaty. Wymiar to obowiązek „zewnątrzny” w stosunku do reguł konstrukcyjnych podatku, polegający na tym, że ustawodawca nakłada na podatnika, płatnika albo na organ podatkowy obowiązek ustalenia zdarzeń podlegających połączeniu według tych właśnie reguł i ustalenia wynikającej z tego powinności zapłaty. Jest to obowiązek samowymiaru (deklaracją, zeznaniem), wymiaru płatniczego (deklaracją) albo wymiaru przez organ podatkowy (decyzją) czyli w drodze postępowania podatkowego. Taki obowiązek może wygasnąć jeśli ustawodawca tak postanowi. Można bowiem wyobrazić sobie normę prawną, stanowiącą iż obowiązek (prawo) wymiaru wygasa.

Następnie, w wyniku wymiaru powstaje reguła zachowania deklarowanego (w deklaracji) albo reguła powinnego zachowania (w decyzji), zawierająca kwotę indywidualnej należności zapłaty. Również i taki obowiązek, który staje się po dokonaniu wymiaru obowiązkiem wykonania zobowiązania, może wygasnąć, jeżeli ustawodawca postanowi, że obowiązki wynikające z takiej reguły zachowania ustają.

Jak z tego wynika nie można stosować instytucji wygasania stosunku prawnego w stosunku do norm materialnych składających się na stosunek prawny obowiązku podatkowego. Nie ma zatem przedawnienia ani wygasania obowiązku podatkowego. Można natomiast stosować przedawnienie i wygasanie

w odniesieniu do norm wymiaru i wykonywania zobowiązań. Jeśli mamy już takie „oprzyrządowanie teoretyczne”, możemy przystąpić do analizy przepisów rządzących wygasaniem i przedawnieniem zobowiązań.

4. Wygasanie zobowiązania w świetle art. 68 O.p.

Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 2 O.p.: „zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem (...) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.” Do tego przepisu nawiązuje art. 68 § 1 O.p., który stanowi, że: „Zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 O.p., nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy”.

Z konfrontacji tych przepisów z art. 59 § 1 pkt 9 O.p. wynika, że działaniem, które doprowadza do wygaśnięcia zobowiązania jest doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania jeżeli upłynęły 3 lata od zakończenia roku podatkowego w którym powstał obowiązek podatkowy. Skutek bezpośredni o którym stanowi ten przepis to niepowstanie zobowiązania, a takie niepowstanie zobowiązania kwalifikowane jest jako przedawnienie. Przedawnienie powoduje zaś wygaśnięcie zobowiązania, bo tak stanowi art. 59 § 1 pkt 9 O.p. Z punktu widzenia różnych uprawnień i obowiązków jest to zatem sekwencja „niepowstanie=przedawnienie=wygaśnięcie”. Może ona wskazywać na materialny charakter przedawnienia. Wątpliwości pojawiają się jednak gdy porównać tę sekwencję materialno-prawną z mechanizmem proceduralnym, który tu ma zastosowanie.

4.1. Skutek materialny czy proceduralny?

Z punktu widzenia skutku prawnego przedawnienie powoduje utratę uprawnień wierzyciela wskutek niewykonywania czynności do których był on uprawniony przez czas w ustawie określony. Uprawnienia o których unicestwieniu stanowi art. 68 O.p. to prawo do wydawania decyzji ustalającej w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego. Tak należy wnioskować konfrontując art. 68

Czy wygaśnięcie zobowiązania jest potrzebne...

z art. 21 O.p. do którego on się odwołuje oraz biorąc pod uwagę to, że zasadnicze znaczenie dla oceny czy doszło do przedawnienia ma termin doręczenia decyzji nazywanej ustalającą. Ponadto art. 68 O.p. to odzwierciedlenie unormowania zawartego na przykład w art. 6 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który stanowi, że „obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.” Dalej przepisy te stanowią w ust. 7, że: „Podatek (...) ustala w drodze decyzji organ podatkowy (...)” I to art. 68 O.p. stanowi o przedawnieniu tego ostatniego obowiązku. Tylko w tym zakresie może nastąpić niewykonywanie czynności do których organ podatkowy był uprawniony. Przyczyną bezpośrednią przedawnienia jest wszak zbyt późne doręczenie decyzji. Czyli zaniechanie działania polegającego na jej wydaniu i doręczeniu. Na powstanie obowiązku, o którym stanowi art. 6 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ani podatnik, ani organ podatkowy nie mają wpływu. Obowiązek podatkowy powstaje samoistnie, z mocy prawa i obiektywnie. A zatem przedawnienie z art. 68 O.p. to przedawnienie proceduralne. Dlatego też w literaturze przedmiotu przedawnienie z art. 68 O.p. nazywane jest przedawnieniem wymiaru, albo przedawnieniem prawa do wydawania decyzji a nie przedawnieniem zobowiązania. Proceduralny charakter takiego typu przedawnienia potwierdza art. 208 O.p., który nakazuje postępowanie w sprawie zobowiązania przedawnionego umorzyć jako bezprzedmiotowe. A zatem przepis art. 59 § 1 pkt 9 O.p. nie może tu mieć zastosowania. Nie ma też uzasadnienia uznawanie przedawnienia za instytucję materialnoprawną. Skutek, i owszem jest także materialno prawny, ale mechanizm przedawnienia jest proceduralny. Niepotrzebnie nawiązuje się tu do tradycji i nauki cywilistycznej, bo przecież funkcjonowanie zobowiązań na gruncie prawa podatkowego ma zupełnie inny charakter. Przedawnienie z art. 68 O.p. znosi uprawnienia proceduralne, co nie pozwala na dokonanie wymiaru a tym samym powinności zapłaty. Nie jest to jednak przedawnienie obowiązku podatkowego, który nadal istnieje.

4.2. Przedawnienie powstawania obowiązku czy powstawania zobowiązania

Art. 68 O.p. jest odzwierciedleniem mechanizmu, który powinien działać w okresie przedawnienia a jeśli nie działa, czyli jeśli organ podatkowy nie wyda decyzji na podstawie obowiązku podatkowego, to następuje przedawnienie. Mówiąc o odzwierciedleniu mówimy jednak tylko o mechanizmie, bo już język jednej i drugiej ustawy jest inny i taki kształt tej regulacji tak zmienia treść regulacji, że nie są one ze sobą zgodne. Art. 68 O.p. stanowi bowiem o powstawaniu zobowiązania a przepis art. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych o powstawaniu obowiązku podatkowego.

Problemów z „powstawaniem” jest jednak więcej. Oto bowiem w samym art. 68 § 1 O.p. mówi się o powstawaniu dwukrotnie i za każdym razem inaczej. Z przepisu wynika, że „powstać” może zarówno obowiązek jak i zobowiązanie podatkowe. Postanowienie to budzi zastrzeżenia w świetle wiedzy o obowiązku podatkowym i zobowiązaniu podatkowym.¹⁵ Zasadniczo bowiem obowiązek podatkowy poprzedza zobowiązanie (jest jego poprzednikiem).¹⁶ W innych opracowaniach mówi się, że zobowiązanie konkretyzuje obowiązek.¹⁷ W jeszcze innych wypowiedziach akcentuje się, że obowiązek przekształca się w zobowiązanie.¹⁸ Z tymi myślami, klóci się pojęcie powstawania użyte w art. 68 O.p. zarówno w odniesieniu do obowiązku jak i do zobowiązania.

Powstanie to pierwotny akt bytu, pierwsze zaistnienie czegoś. Jeżeli powstał obowiązek podatkowy, który jest idealnym wzorcem zobowiązania, a zobowiązanie jest tylko jego odzwierciedleniem (konkretyzacją, przekształceniem) to przepis bezzasadnie używa dwukrotnie terminu powstawanie. Termin „powstawanie” powinien mieć zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do obowiązku podatkowego.

¹⁵ H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, DW ABC, Warszawa 2003 i cytowana tam literatura.

¹⁶ J.w.

¹⁷ J.w.

¹⁸ J.w.

4.3. Przedawnienie a decyzja ustalająca

Kolejne zastrzeżenia jakie się pojawiają w odniesieniu do art. 68 O.p. to używanie terminu „decyzja ustalająca”. W świetle koncepcji konstytucyjności, która ma swoje źródło w doktrynie administracyjnej decyzja konstytucyjna tworzy, znosi albo zmienia stosunek prawny.¹⁹ Z przepisu art. 21 O.p. wynika, że decyzja ustalająca to taka, która tworzy wysokość zobowiązania. Jednak w ramach przepisu art. 68 O.p., mimo doręczenia takiej decyzji zobowiązanie nie powstaje. Nie można więc logicznie uznać, że decyzja taka jest ustalającą, tworzącą zobowiązanie. Sprzeczność jaka istnieje między art. 21 § 1 pkt 2 a art. 68 O.p. może być usunięta tylko w ten sposób, że albo uznamy, że w art. 68 mamy do czynienia z decyzją ustalającą, tworzącą zobowiązanie albo decyzja taka zobowiązania nie tworzy i wtedy nie może być uznana za ustalającą. Ponieważ pierwszy skutek wyklucza możliwość działania przepisu art. 68 jako przepisu prowadzącego do przedawnienia, to aby sprzeczność zlikwidować, należałoby przyjąć, że decyzja o której mowa w art. 68 nie ma charakteru ustalającego. To jednak burzy całą koncepcję przedawnienia, bowiem opiera się ona na „niepowstawaniu” zobowiązania podatkowego. Jest to kolejny błąd logiczny i koncepcyjny art. 68 O.p., który powinien zostać usunięty.

4.4. Czy zobowiązanie, które nie powstaje może się przedawnić?

Przedawnienie ma to do siebie, że biegnie w okresie między dwoma momentami czasu. Aby zobowiązanie się przedawniało powinno zatem istnieć. Bo ma przecież wygasnąć. Jednak w świetle art. 68 O.p. rodzi się pytanie jak zobowiązanie ma wygasnąć jeżeli ono w ogóle nie powstaje? Ponadto, nie powstaje ono wskutek przedawnienia, jak o tym stanowi art. 68. Tymczasem wskutek przedawnienia ma ono wygasnąć!

Wydaje się, że takich przepisów z logiką pogodzić się nie daje. Nie koniec jednak na tym. Dalsze komplikacje wiążą się bowiem z tym, że przepis art. 59

¹⁹ E. Ochendowski, *Prawo administracyjne, część ogólna*, Toruń 1997, s. 116-120; *Polskie prawo administracyjne*, pod red. J. Służewskiego, Warszawa 1997, s. 194-195.

§ 1 O.p. stanowi o wygasaniu zobowiązania w całości albo w części. I tu pojawia się kolejne pytanie, czy zobowiązanie, które w ogóle nie powstaje może wygasnąć w części, a w dalszej kolejności pytanie czy w części może powstać, jeśli ma w części wygasnąć? Przepis art. 68 O.p. jest więc wręcz absurdalny.

5. Wygasanie zobowiązań, o których stanowi art. 70 O.p.

Drugi modelowy przepis o przedawnieniu to art. 70 § 1 O.p. Stanowi on o przedawnieniu zobowiązań w następujący sposób: „zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku”.

Przepis ten jest bardzo lakoniczny i nie stanowi o uprawnieniach i obowiązkach wprost. Z zasad jego stosowania i układu uprawnień i obowiązków w prawie podatkowym wynika jednak, że stanowi on o przedawnieniu prawa do wykonywania zobowiązań oraz o przedawnieniu prawa do wydawania decyzji korygującej zobowiązanie, a ściślej, podwyższającej jego wysokość wynikającą z deklaracji.²⁰

5.1. Przedawnienie wykonania zobowiązań a ich wygaśnięcie

Ponieważ przepis używa zwrotu „zobowiązanie podatkowe przedawnia się” to należy uznać, że chodzi tu o zobowiązanie istniejące. Nie przedawnia się tu zatem pierwotny wymiar decyzją jak w art. 68 O.p. lecz wykonanie zobowiązania. Na to, że chodzi tu o zobowiązanie nie wymagające wymiaru lecz podlegające wykonaniu wskazuje także powołanie w art. 70 § 1 terminu płatności jako początku biegu przedawnienia. Źródłem powinności musi być zatem deklaracja o której stanowi art. 21 § 2 O.p., decyzja wymiarowa, albo obowiązek wpłaty wynikający z mocy prawa, jeżeli podatnik nie ma obowiązku złożenia deklaracji (art. 21 § 4 O.p.). Taka stosowana w praktyce formuła jednak wprost z przepisu nie wynika.

Zobowiązanie takie może wygasnąć przez dobrowolną zapłatę podatnika. Jeżeli nie zostanie wpłacone przedawni się, bo tak stanowi o tym wprost przepis.

²⁰ Por. Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 159–161.

Czy wygaśnięcie zobowiązania jest potrzebne...

Objęcie przedawnieniem wykonywania zobowiązania nakazuje uznać, że przepis art. 59 § 1 pkt 9 O.p. o wygaśnięciu zobowiązania jest zbędny. Jeżeli bowiem użycie zwrotu „zobowiązanie podatkowe przedawnia się” ma mieć jakikolwiek sens kreujący uprawnienia (obowiązki) to znaczeniem tego zwrotu jest ustanie uprawnień do żądania od zobowiązanego wypełnienia jego powinności zapłaty. Organ podatkowy nie może po upływie terminu przedawnienia wdrożyć postępowania egzekucyjnego na podstawie deklaracji. Podatnik może zastosować środki przeciwegzekucyjne. Jednym z zarzutów przeciwegzekucyjnych jest właśnie przedawnienie. Samo powołanie się na przedawnienie jest wystarczające aby uniemożliwić organom podatkowym egzekucję zobowiązania, która na gruncie prawa podatkowego jest proceduralną formą jego wykonywania²¹. Postanowienie o wygaśnięciu zobowiązania nie jest zatem potrzebne.

Mechanizm przedawnienia jest zatem czysto proceduralny. Czynność, którą powinien wykonać wierzyciel to bowiem egzekucja zobowiązania z deklaracji albo decyzji. Proceduralne wykluczenie tego działania uniemożliwia realizację obowiązku podatkowego. Żadne materialne uregulowanie nie jest tu potrzebne. Także na gruncie art. 70 O.p. mamy więc do czynienia z niepotrzebnym dublowaniem przedawnienia przez wygaśnięcie zobowiązania. Gdybyśmy uznali, że kluczowe znaczenie ma wygaśnięcie zobowiązania, to pojęcie przedawnienia nie miałyby żadnego znaczenia prawnego.

5.2. Utrata prawa do korekty deklaracji decyzją wskutek przedawnienia

W okresie między upływem terminu płatności a terminem przedawnienia organ podatkowy może wydać decyzję w sprawie korekty deklaracji albo wysokości wpłaty jeśli podatnik nie miał obowiązku złożenia deklaracji. Wydanie takiej decyzji po upływie terminu przedawnienia powinno powodować wydanie decyzji o umorzeniu postępowania na podstawie art. 208 O.p. I znowu nie jest tu potrzebne wygaśnięcie zobowiązania, ponieważ uchylenie uprawnień organów dokonuje się w trybie proceduralnym. Art. 208 wyraźnie zresztą stanowi, że to

²¹ M. Staniszewski, *Egzekucja obowiązków podatkowych*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 219 i n.

przedawnienie a nie wygaśnięcie zobowiązania prowadzi do wydania decyzji o umorzeniu postępowania. Ponieważ to decyzja jest nośnikiem powinności zapłaty, to wygasanie jest zbędne.

Prawo do korekty deklaracji decyzją w art. 70 O.p. stanowi wyłącznie o przedawnieniu podwyższania wysokości zobowiązania podatkowego zawartego w deklaracji. Nie może zatem wygasnąć „cały” stosunek prawnopodatkowy jakby to wynikało z art. 59 § 1 pkt 9 O.p. Konstrukcja przedawnienia podatkowego jest bowiem taka, że ustawodawca odrębnie uregulował przedawnienie zobowiązań podatkowych i przedawnienie nadpłaty, które jest unormowane w art. 79 § 2 i art. 80 § 1 O.p.

W art. 79 § 2 O.p. stanowi się, że: „prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.” Z kolei art. 80 § 1 O.p. głosi, że: „prawo do zwrotu nadpłaty podatku wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu”.

Zobowiązanie i nadpłata są dwoma rodzajami stosunku prawnopodatkowego o przeciwnych wektorach płatności. Wskutek nadpłacenia następuje tu swoista zamiana wierzyciela i dłużnika. Ale uprawnienia dotyczące zobowiązania i nadpłaty są ze sobą splecione. Nadpłata jest bowiem różnicą między wpłatą a wysokością zobowiązania podatkowego. Ustalenia dotyczące wysokości zobowiązania podatkowego, na przykład związane z wysokością kosztów ujawniających się w postępowaniu podatkowym, będą decydowały o wysokości nadpłaty. Przedawnienie nie może więc „wygasić”, czyli unicestwić zobowiązania, bo bez wysokości zobowiązania nie ustalimy nadpłaty. Wystąpienie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w okresie przedawnienia o którym stanowi art. 70 O.p. powoduje nader często, że postępowanie w tej sprawie toczy się poza okresem przedawnienia samego zobowiązania podatkowego. Jeśli tak, to ponieważ wysokość nadpłaty jest między innymi funkcją wysokości zobowiązania podatkowego, nie możemy uznawać, że wskutek przedawnienia doszło do wygaśnięcia zobowiązania.

W niektórych rozumowaniach przyjmuje się, że zobowiązanie w takich przypadkach nie może istnieć, musi wygasnąć, bo organy podatkowe mogą żądać wykonania tego zobowiązania. Zapomina się wszelako o tym, że takie zobowiązanie wygasło przez zapłatę, a nawet istnieje nadpłata. Nie ma zatem logicz-

Czy wygaśnięcie zobowiązania jest potrzebne...

nej możliwości żądania realizacji zobowiązania, a tym samym zbędne jest jego wygasanie.

Podsumowanie

Wskutek zastosowania instytucji wygasania zobowiązań przepisy o przedawnieniu mają wiele wad. Są niespójne wewnętrznie, wzajemnie sprzeczne i brak w tej instytucji logicznej i spójnej myśli przewodniej.

Przeprowadzona analiza wskazuje na następujące wady regulacji dotyczącej przedawnienia.

1. Niepotrzebnie „nałożono” wygasanie na przedawnienie. Wygasanie następuje przez przedawnienie więc taka konstrukcja jest dwukrotnym uchYLENIEM tych samych skutków prawnych.
2. Ustawodawca nie jest konsekwentny w odróżnianiu obowiązku od zobowiązania podatkowego, co powoduje niejasności w konstrukcji przedawnienia.
3. Ustawodawca mylnie sugeruje wygasanie stosunku prawnego obowiązku podatkowego, który jest zespołem takich uprawnień i obowiązków, które wygasnąć nie mogą i nie powinny.
4. W art. 68 O.p. ustawodawca stanowi o przedawnieniu zobowiązania mimo tego, że w ramach tego przepisu w ogóle ono nie powstaje.
5. Zarówno obowiązkowi jak i zobowiązaniu przypisuje się w art. 68 właściwość „powstawania” mimo tego, że tylko obowiązek powstaje a zobowiązanie jest wymierzane.
6. Nielogiczne jest przypisanie decyzji w ramach której zobowiązanie ma rzekomo powstawać właściwości poprzez którą zobowiązanie w tej decyzji nie powstaje.
7. Język przepisu art. 70 O.p. nie zawiera wszystkich elementów konstrukcji przedawnienia, które są w ramach tego przepisu stosowane; brak w nim postanowień o przedawnieniu wykonywania oraz o prawie do korekty deklaracji decyzją mimo tego, że takich uprawnień i obowiązków to przedawnienie dotyczy.

8. Brak w art. 70 O.p. jednoznacznego wskazania, że reguluje on przedawanie prawa do podwyższania zobowiązania, co powoduje sprzeczność z art. 59 § 1 pkt 9 O.p., który stanowi o wygasaniu takiego zobowiązania.

Przedawniają się uprawnienia i obowiązki a nie teoretyczne kategorie prawne. Przedawniają się uprawnienia do działania polegającego na wymiarze i wykonywaniu zobowiązań o czym przepisy o przedawnieniu powinny wyraźnie stanowić.

Nośnikiem zobowiązań są deklaracje oraz decyzje wymiarowe. Przedawnienie oznacza utratę uprawnień o charakterze proceduralnym wskutek ich niewykonywania. Chodzi o uprawnienia do wymiaru pierwotnego, wykonywania zobowiązań na podstawie deklaracji lub decyzji, oraz korekty (podwyższania) zobowiązania decyzją. Uchylenie tych uprawnień procesowych przez samo przedawnienie jest wystarczające do umorzenia postępowania wymiarowego albo egzekucyjnego i unicestwienia w ten sposób roszczenia o zobowiązanie. Zbędne jest w konstrukcji przedawnienia wygasanie zobowiązań, bo jest ono dublowaniem skutków samego przedawnienia. W dodatku wygasanie teoretycznie uniemożliwia wykonywanie innych uprawnień, takich jak np. postępowanie odwoławcze, wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji, realizację uprawnień z nadpłaty. Teoretycznie, bo w praktyce zarówno organy podatkowe jak i sądy ignorują przepis o wygaśnięciu zobowiązania i postępowania o których mowa wyżej są uznawane za prawnie dopuszczalne. Wygasanie jednak w swoisty sposób przeszkadza, bowiem sądy muszą stosować rozmaite łamańce prawne uzasadniające a to istnienie a to nieistnienie zobowiązania mimo przedawnienia.

Ustawodawca posługuje się nieadekwatnym do potrzeb przedawnienia językiem, słowami i zwrotami, które tworzą swoiste prawne szarady. Narzędziem poznania prawa nie powinno być wyłącznie znaczenie słów i zwrotów, lecz uprawnienia i obowiązki oraz ich funkcje. Mechanizmów działania prawa należy poszukiwać naukowo przez badanie uprawnień i obowiązków oraz funkcji danej instytucji a nie wyłącznie poprzez znaczenie słów. Ustawodawca nie ma bowiem nader często jasnej wizji teoretycznej przedmiotu regulacji i działa intuicyjnie na podstawie wiedzy praktycznej, z natury rzeczy bardziej prymitywnej niż poznanie naukowe. W dziedzinie prawa podatkowego, która miała kilkudziesięcioletnią przerwę w analizie praktyki i badaniach naukowych usta-

Czy wygaśnięcie zobowiązania jest potrzebne...

wodawca posługuje się pojęciami przejętymi z prawa cywilnego, ponieważ nie stworzył teoretycznych podstaw dla podatkowych instytucji prawnych. Wyrazem tego jest cała konstrukcja Ordynacji podatkowej, która jest sklejką dawnej ustawy o zobowiązaniach podatkowych i kpa i nadal się rozbudowuje przez „doklejanie” gdzie popadnie potrzebnych być może ale wyrosłych z amatorskiej praktyki legislacyjnej instytucji prawnych. Przykładem jest tu właśnie wygasanie zobowiązania, które nie powinno mieć zastosowania ani w przypadku przedawnienia prawa wymiaru zobowiązania ani w przypadku przedawnienia wykonania zobowiązań. Wydaje się, że „wygasanie” dodano w Ordynacji podatkowej „na wszelki wypadek” w celu „zamknięcia” losów zobowiązania. Tymczasem natura przedawnienia podatkowego okazała się inna niż cywilnoprawna i wymaga ona innego potraktowania.

Eugenia Fojcik-Mastalska

Przekształcanie oddziałów w filie instytucji kredytowych

1.

Instytucje kredytowe w rozumieniu ustawy Prawo bankowe¹ mogą prowadzić na terytorium Polski działalność poprzez utworzony oddział albo w ramach działalności transgranicznej – bez tworzenia oddziału (art. 48i ustawy). Rozpoczęcie działalności w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej nie wymaga uzyskania zezwolenia, gdyż opiera się na unijnej zasadzie pojedynczej autoryzacji (jednolitego paszportu europejskiego); stosuje się natomiast uproszczony tryb – notyfikacji między nadzorcami zainteresowanych państw członkowskich (art. 48l i 48ł ustawy).

Oddział instytucji kredytowej w rozumieniu ustawy² stanowi niesamodzielną prawnie, wyodrębnioną organizacyjnie jednostkę instytucji macierzystej, reprezentującą tę instytucję na terytorium innego państwa członkowskiego UE (państwa goszczącego), przy czym wszystkie takie jednostki w danym państwie traktowane są jako jeden oddział. Oddział działa w ramach autoryzacji (zezwoienia) udzielonej instytucji macierzystej, dlatego też może rozpocząć działalność bez odrębnego zezwolenia a działalność ta podlega nadzorcy właściwemu dla jednostki macierzystej. Zasada ta powoduje, że działalność oddziałów instytucji

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz.U. z 2002 Nr 72, poz. 665, ze zm.); dalej ustawa.

Według przepisu art. 4 ust. 1 pkt 17 ustawy instytucja kredytowa jest podmiotem mającym swoją siedzibę za granicą RP na terytorium jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej, prowadzącym we własnym imieniu i na własny rachunek, na podstawie zezwolenia właściwych władz nadzorczych, działalność polegającą na przyjmowaniu depozytów lub innych środków powierzonych pod jakimkolwiek tytułem zwrotnym i udzielaniu kredytów lub na wydawaniu pieniądza elektronicznego.

² Według przepisu art. 4 ust. 1 pkt 18 ustawy oddziałem instytucji kredytowej jest jednostka organizacyjna instytucji kredytowej wykonująca w jej imieniu i na jej rzecz wszystkie lub niektóre czynności wynikające z zezwolenia udzielonego tej instytucji kredytowej, przy czym wszystkie jednostki organizacyjne danej instytucji kredytowej odpowiadające powyższym cechom, utworzone na terytorium RP, uważa się za jeden oddział.

kredytowych podlega nadzorowi państwa goszczącego jedynie w wybranych obszarach.³ Pociąga to za sobą utrudnienia w nadzorze nad danym rynkiem krajowym, pomimo istnienia – akcentowanej zwłaszcza w ostatnich latach – zasady współdziałania nadzorców w ramach jednolitego rynku finansowego UE, połączonego z przekazywaniem sobie potrzebnych do celów nadzorczych informacji.

W Polsce działalność instytucji kredytowych nierzadko przybiera formę oddziałów (obecnie jest ich w ogóle 19), a tendencja ta uległa pewnemu (aczkolwiek nie tak silnemu jak oczekiwano) wzmocnieniu po akcesji Polski do Unii w 2004 roku, kiedy to zakończyło się udzielanie zezwoleń na tworzenie oddziałów instytucji kredytowych przez polski organ nadzoru.⁴

Potrzeba wzmocnienia nadzoru wynikająca z doświadczeń kryzysowych, a dotycząca również wzmocnienia kompetencji nadzorców krajowych, przemawia natomiast za przekształcaniem oddziałów instytucji kredytowych w filie, czyli spółki córki instytucji kredytowych – należące do nich w sensie kapitałowym podmioty zależne. Temu w pierwszym rzędzie służyć mają nowo wprowadzone⁵ w życie przepisy podrozdziału Da (art. 42a–42f) w rozdziale 2 ustawy, poświęconym m.in. (podrozdział D) postępowaniu przy tworzeniu banków, oddziałów i przedstawicielstw banków. Rozdział 2 ustawy został w ten sposób istotnie uzupełniony o przepisy regulujące **szczególny tryb tworzenia banków krajowych przez instytucje kredytowe prowadzące działalność poprzez oddział na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**.

³ Nadzorowi kraju goszczącego podlega płynność oddziałów, ich prawa i obowiązki związane z prowadzoną w danym kraju polityką pieniężną, a także przestrzeganie przez oddziały prawa miejscowego (art. 48k ust. 3, 141a, 141c ust. 2 ustawy).

⁴ Pojawił się wtedy problem drogi prawnej dla ewentualnych przekształceń filii w oddziały. Uważa się, że jedyną taką drogą byłoby transgraniczne połączenie banku funkcjonującego w Polsce z macierzystą instytucją kredytową, a następnie utworzenie w to miejsce oddziału jako jednostki niesamodzielnej prawnie (S. Syp, *O przekształceniu oddziału instytucji kredytowej w bank krajowy (spółkę akcyjną)*, „Gazeta Finansowa” z 13.04.2011, podane na portalu Bankier.pl; mowa tam o fuzji transgranicznej, ale wydaje się, że w grę wchodzi raczej przejęcie).

Po akcesji Polski do UE wpłynęło ponadto do polskiego nadzoru sporo (25 w okresie lat 2004–2008) zgłoszeń o zamiarze utworzenia nowego oddziału, ale zdecydowanie więcej wpłynęło zgłoszeń o zamiarze podjęcia działalności transgranicznej (227), która jednak nie daje możliwości gromadzenia depozytów w kraju goszczącym (M. Zaleska w miesięczniku „Bank”, podane na portalu Bankier.pl).

⁵ Przepisy wprowadzone w życie ustawą nowelizującą z dnia 10 czerwca 2011 r. (Dz.U. Nr 134, poz. 781); weszły w życie z dniem 14 lipca 2011 roku.

2.

Filie (spółki córki) instytucji kredytowych, podobnie zresztą jak i filie banków zagranicznych, tworzone są według prawa polskiego, uzyskują autoryzację (zezwolenie) od polskiego organu nadzoru kompetentnego w tych sprawach, są zatem traktowane jako banki krajowe.⁶ Podlegają nadzorowi polskiemu, polskim zasadom gwarantowania depozytów i polskim zasadom sprawozdawczości finansowej. Dalsze różnice w stosunku do oddziałów wyłaniają się np. w sprawach podatkowych, rezerw celowych, konsumenckich. Ich analiza nie daje jednak jednoznacznej odpowiedzi na pytanie o wybór dogodniejszej formy obecności na polskim rynku – filii (o statusie banku krajowego) czy oddziału instytucji kredytowej. Współistnienie tych dwu form w systemie bankowym zależy w rezultacie od wielu czynników, przy czym z punktu widzenia efektywności nadzoru miejscowego dogodniejsza jest forma banku krajowego utworzonego przez instytucję kredytową. Potrzeba wzmocnienia nadzoru miejscowego, słabego wobec oddziałów, jest zatem również w tej relacji coraz wyraźniej artykułowana w wyniku doświadczeń kryzysowych.

Trudności finansowe, jakie nękają wiele instytucji kredytowych (podobnie banków zagranicznych, czyli mających siedzibę poza Unią Europejską), bywają ostatnio powodem wystawiania niektórych ich zagranicznych filii na sprzedaż. Jest to – jak się dość powszechnie uważa – okazja, aby banki te, w formie spółek akcyjnych, odzyskać dla kapitału polskiego, czyli próbować je „udomowić” czy też „repolonizować”.⁷ Zasoby kapitału rodzimego są teraz o wiele większe niż w okresie prywatyzowania banków w Polsce, kiedy to doszło do bardzo poważnego w skali (około 70%) zaangażowania kapitału zagranicznego w ich kapitał akcyjny, co czyni to zamierzenie potencjalnie realnym. Zabieg taki jest oczywiście możliwy jedynie wobec filii, a nie oddziałów. Pozostaje wreszcie argument, istotny szczególnie w warunkach kryzysowych, że banki krajowe zależne od zagranicznych spółek matek, korzystające z ich wsparcia płynnościowego, mogą być zmuszone przez trudności finansowe dotyczące tych instytucji macierzystych do niekorzystnego dla rynku państwa goszczącego (tu polskiego) ograniczania swej

⁶ O zaliczeniu do banków krajowych, zagranicznych a także do instytucji kredytowych decyduje miejsce siedziby – odpowiednio w kraju, za granicą poza UE, wreszcie na terytorium UE (art. 4 ust. 1 pkt 1, 2, 17 ustawy).

⁷ Por. dla przykładu M. Stańczuk, *Udomowienie banków szansą dla Polski*, „Rzeczpospolita” z 18.11.2011, s. B 13; J. Kurasz, *Repolonizacja z głową*, „Rzeczpospolita” z 22.11.2011, s. A 14.

aktywności kredytowej. Zależność kapitałowa może być zatem drogą przenoszenia trudności finansowych (szczególnie ujawniających się jako potrzeba dokapitalizowania w dużej skali) na rynek państwa goszczącego. Uregulowanie zasad i trybu przekształcania oddziałów w filie może przyczynić się do realizacji wskazanego zamierzenia, zapobiegając jednocześnie zubażającej rynek ewentualnej likwidacji zagranicznych oddziałów z przyczyn oszczędnościowych.

3.

Przewidziany w podrozdziale Da ustawy **szczególny sposób (tryb)** tworzenia banków krajowych **dotyczy jedynie instytucji kredytowych prowadzących już w Polsce działalność poprzez oddział**. Nie obejmuje zatem przypadków, gdy instytucje kredytowe nie są jeszcze obecne na polskim rynku, a zamierzają utworzyć filię według zasad prawa polskiego; stosuje się wtedy ogólne zasady postępowania, określone w podrozdziale D ustawy.

W celu utworzenia banku krajowego (filii) w formie spółki akcyjnej według szczególnego trybu art. 42a i n. ustawy **dopuszcza się wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego wszystkich składników majątkowych** przeznaczonych do prowadzenia działalności przez dotychczasowy oddział instytucji kredytowej, o ile stanowią one przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część; **akcje powstającego w tym trybie banku mogą być objęte wyłącznie przez tę instytucję kredytową** (art. 42a ust. 1). Poza tym stosuje się, z zastrzeżeniem art. 42b–42e, ustawowy tryb tworzenia bankowej spółki akcyjnej, z wyjątkiem przepisów art. 30 ust. 2 i 4 oraz art. 36 (art. 42a ust. 2).

Przepisy art. 30 ust. 2 i 4, które stanowią tu wyjątek, ograniczają wysokość wkładów niepieniężnych (wyposażenia i nieruchomości) wnoszonych do kapitału założycielskiego nowo powstającej bankowej spółki akcyjnej do granicy 15% tego kapitału, przy czym w szczególnie uzasadnionych przypadkach Komisja Nadzoru Finansowego (KNF) może wyrazić zgodę na przekroczenie tego limitu. Niezależnie od tego, kapitał założycielski w formie pieniężnej nie może być niższy niż obowiązujące minimum, czyli równowartość w złotych 5 mln euro (art. 32 ust. 1). Należy przyjąć, że minimum kapitału założycielskiego dotyczy też banku powstającego w szczególnym trybie art. 42a i n. ustawy, a więc

nie będzie potrzeby żadnych dopłat, jeżeli wartość składników majątkowych dotychczasowego oddziału sięga tej granicy. Trzeba jednak brać pod uwagę, że przy udzielaniu zezwolenia na utworzenie banku, które jest tu wymagane, gdyż oddział korzysta z autoryzacji udzielonej instytucji macierzystej w innym niż Polska państwie członkowskim UE, Komisja ocenia w toku postępowania w sprawie zezwolenia, czy kapitał własny banku jest dostosowany do rodzaju i rozmiarów zamierzonej działalności (art. 30 ust. 1 pkt 1a), wskutek czego wymaga się niekiedy kapitału założycielskiego znacznie przekraczającego ustawowe minimum.

Wyjątkiem jest ponadto przepis art. 36 ustawy, dotyczący drugiego z wymaganych zezwoleń KNF w toku postępowania przy tworzeniu banku, a mianowicie zezwolenia na rozpoczęcie działalności. Wydaje się to zasadne, gdyż bank powstający w miejsce dotychczasowego oddziału bazuje nie tylko na jego składnikach majątkowych, ale również na doświadczeniu kierownictwa i pracowników tego oddziału, posiadanych procedurach, znajomości rynku itp. Można zatem przyjąć, że będzie dostatecznie przygotowany do rozpoczęcia działalności po przejściu wszystkich pozostałych etapów przekształcenia. Bank taki **rozpoczyna działalność z chwilą wpisania do rejestru przedsiębiorców**, kiedy to również z urzędu następuje wykreślenie z tego rejestru dotychczasowego oddziału instytucji kredytowej (art. 42e ust. 1). Wskazane przepisy tworzą spójne i konsekwentne rozwiązanie.

Ustawa wymaga wreszcie w art. 42a ust. 3, aby zgoda, o której mowa w art. 313 § 1-3 Kodeksu spółek handlowych (wyrażona w formie notarialnej zgoda na zawiązanie spółki akcyjnej, brzmienie statutu i objęcie akcji), obejmowała również przejście wszystkich składników majątkowych oddziału na nowo powstający bank. Stanowi to zasadne ze względu na odrębność omawianego trybu tworzenia banku dodatkowe zabezpieczenie formalne.

4.

W postępowaniu w sprawie zezwolenia na utworzenie banku istotną rolę odgrywają dokumenty (wniosek i odpowiednie załączniki do tego wniosku - art. 31 ustawy), z których wynika spełnienie ustawowych warunków w tej mierze,

zawartych w treści art. 30 ustawy. Wymogi te pozostają aktualne również przy omawianym trybie przekształcenia oddziału w bank (filię), gdyż ustawa nie tylko ich nie ogranicza, ale wymaga dodatkowych załączników do wniosku o zezwolenie w art. 42b.⁸ W szczególności do wniosku dołącza się projekt statutu, spełniający co do treści wymagania art. 31 ust. 3 ustawy, a który po uzyskaniu zezwolenia przyjmie jako statut formę aktu notarialnego.

Decyzja w sprawie zezwolenia na utworzenie banku w szczególnym trybie poprzedzona ma być czynnościami kontrolnymi w dotychczasowym oddziale, do których to czynności stosuje się odpowiednio niektóre przepisy o kontroli w ramach nadzoru bankowego (art. 42c ust. 2 ustawy).⁹

Jak wynika z określenia ustawowych przesłanek ewentualnej decyzji odmownej, chodzi o wykluczenie tych przesłanek negatywnych, to jest o stwierdzenie, że utworzenie banku nie spowoduje poważnych szkód dla gospodarki narodowej lub dla ważnych interesów państwa (art. 42c ust. 2).

Zastosowane tu pojęcia niedookreślone wymagają konkretyzacji w poszczególnych przypadkach, przy czym wiążący się z tym znaczny zakres uznania administracyjnego służy kompetentnemu organowi, czyli Komisji Nadzoru Finansowego. Jest to rozwiązanie podobne jak w innych przepisach wskazujących przesłanki odmowy udzielenia zezwolenia przez KNF, i to nie tylko w tzw. postępowaniu licencyjnym.

W porównaniu z nasuwającym się *per analogiam* przepisem art. 37 ustawy, przesłanki negatywne są w art. 42c ust. 2 określone o wiele ogólniej, a zastosowana frazeologia odpowiada kontekstom unijnym. W ewentualnej decyzji odmownej powinny one zostać odpowiednio sprecyzowane w uzasadnieniu, gdyż decyzja taka podlegać będzie ewentualnie kontroli sądowno-administracyjnej pod kątem nieprzekroczenia przez organ granic służącego mu uznania.

⁸ Do wniosku dodatkowo należy załączyć (podając tu w skrócie): zweryfikowane przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych ustalenie wartości majątku oddziału, oświadczenie zawierające informacje o stanie księgowym oddziału i jego relacji do wkładu niepieniężnego, uwierzytelnioną kopię zawiadomienia nadzoru o zaprzestaniu działalności w Polsce przez oddział, wreszcie informację o zezwoleniach, koncesjach i ulgach udzielonych w związku z działalnością oddziału wraz z kopią zawiadomienia odpowiedniego organu o zamiarze utworzenia banku krajowego i możliwości zgłoszenia sprzeciwu.

⁹ Odpowiednio stosuje się przepisy art. 133 ust. 2–4, art. 135 i 136 ustawy.

5.

Zezwolenie na utworzenie banku w omawianym szczególnym trybie – poprzez przekształcenie oddziału instytucji kredytowej w bank krajowy – powinno, w braku odmiennej regulacji, odpowiadać w swej treści zezwoleniu wydawanemu w trybie ogólnym (por. art. 34 ustawy). Podobny jest też jego charakter i skutki prawne, z odrębnością wynikającą z art. 42d ustawy. Stanowi on o **utracie mocy prawnej takiego zezwolenia, jeżeli wpis banku do rejestru przedsiębiorców nie zostanie dokonany w terminie roku od dnia doręczenia zezwolenia**, przy czym Komisja może określić w zezwoleniu krótszy termin utraty jego mocy, nie krótszy jednak niż 6 miesięcy, jeżeli jest to uzasadnione potrzebą ostrożnego i stabilnego prowadzenia działalności przez tworzony bank. Ciekawe rozwiązanie prawne, jakim jest z ustawy płynące ograniczenie w czasie mocy prawnej poprzez skonstruowanie warunku rozwiązującego, również i tu znalazło zastosowanie, aczkolwiek dodano możliwość skrócenia terminu ustawowego przez kompetentny organ, posługując się znaną z wielu kontekstów ustawowych klauzulą ostrożnego i stabilnego prowadzenia działalności (w innych przepisach mowa też o stabilnym i ostrożnym zarządzaniu bankiem). W postępowaniu ogólnym ponadto przepis art. 38 ustawy stanowi o utracie mocy prawnej jednocześnie przez dwa zezwolenia – na utworzenie banku i na rozpoczęcie przez ten bank działalności – jeżeli w terminie roku od wydania pierwszego z nich bank nie rozpocznie działalności. Przyjmując, że omawiane uwarunkowanie mocy prawnej zezwolenia jest w odniesieniu do nowo tworzonych banków słuszne z uwagi na konieczność oceny przesłanek decyzji w aktualnych okolicznościach, odrębności w jego konstrukcji można uznać za zasadne, przede wszystkim dlatego, że w szczególnym trybie nie są wymagane dwa, a tylko jedno zezwolenie.

6.

Z chwilą wpisania tworzonego banku do rejestru przedsiębiorców, może on rozpocząć działalność; jednocześnie (w tym samym dniu) z urzędu wykreśla się z rejestru dotychczasowy oddział (art. 42e ust. 1 ustawy). Z chwilą wpisu do

rejestr na zasadzie sukcesji generalnej **przechodzą na nowy bank wszystkie prawa i obowiązki instytucji kredytowej związane z działalnością oddziału**; w szczególności na bank taki przechodzą zezwolenia, koncesje i ulgi przyznane tej instytucji w związku z utworzeniem lub działalnością oddziału, o ile spełnione zostaną wyszczególnione w omawianym przepisie art. 42e ust. 2 warunki.¹⁰ Ujawnienie przejścia wskazanych praw na nowo powstały bank w księgach wieczystych lub innych rejestrach następuje na wniosek tego banku (art. 42e ust. 3). Istotne jest ponadto zastrzeżenie zawarte w przepisie art. 42e ust. 4, że środki pieniężne przekazane przez instytucję kredytową do prowadzenia działalności oddziału nie stanowią zobowiązań banku krajowego powstałego z przekształcenia tego oddziału. Wszystkie składniki majątkowe dotychczasowego oddziału wchodziły w skład funduszy własnych tworzonego przez instytucję kredytową banku tytułem wkładu niepieniężnego; nie stosuje się tu limitu udziału wkładów niepieniężnych w funduszach zasadniczych banku, określonego w art. 128 ust. 1 (co wyraźnie stwierdza przepis art. 42f ust. 2 ustawy, i co ma związek z wyłączeniem art. 30 ust. 2 ustawy z wymogów założycielskich).

7.

Utworzony poprzez przekształcenie oddziału instytucji kredytowej bank krajowy ma na podstawie art. 42f ust. 1 ustawy obowiązek utrzymywania współczynnika wypłacalności na poziomie 12% przez pierwsze 18 miesięcy działalności. Nie stosuje się tu zatem przepisu art. 128 ust. 1 pkt 3 ustawy, zawierającego ogólne wymogi dotyczące minimum współczynnika wypłacalności (bank rozpoczynający działalność powinien utrzymywać ten współczynnik na poziomie 15% przez pierwsze 12 miesięcy działalności, na poziomie 12% przez następne 12 miesięcy, a dalej stale na poziomie minimalnym 8%).¹¹ Wobec banku powsta-

¹⁰ Warunki takie stanowią: ujawnienie w informacji, o której mowa w art. 42b pkt 3, brak odmiennie brzmiących przepisów prawa lub decyzji, brak sprzeciwu organu udzielającego.

¹¹ Na skutek obaw o niewypłacalność banków w okolicznościach kryzysu finansowego zaleca się bankom utrzymywanie współczynnika wypłacalności na wyższym niż 8% poziomie (w Polsce nadzór bankowy zaleca utrzymywanie co najmniej 10% współczynnika). Podwyższenie tego wymogu ostrożnościowego nie znalazło się jeszcze w treści ustawy, ale jest to przewidywane na podstawie prac nad najnowszą wersją Bazylejskiej Umowy Kapitałowej (Bazylea III).

łego w omawianym trybie szczególnym zastosowany został **skrócony okres (18 miesięcy) mniej podwyższonego wymogu odnośnie do współczynnika wypłacalności (12%)**, co należy tłumaczyć mniejszą obawą o ewentualne niekorzystne skutki działalności rynkowej w początkowym okresie działalności.

Współczynnik wypłacalności, wyrażający syntetycznie adekwatność kapitałową w rozumieniu właściwego (w przeciętnej skali) stosunku kapitału własnego do skali działalności (wielkości aktywów obliczonych wprost albo niewprost z uwzględnieniem wag ryzyka), jest utrzymywany na wymaganym minimalnym poziomie albo poprzez odpowiednie powiększanie kapitału własnego (licznik wielkości stosunkowej stanowiącej współczynnik) albo poprzez zmniejszanie aktywów (mianownik tej wielkości). Obserwowanie kształtowania się wysokości współczynnika wypłacalności pozwala na ocenę dostosowania kapitału własnego i aktywów do skutków ryzyka mogącego powodować straty; straty te nie mogą zniweczyć ekonomicznego bezpieczeństwa banku – muszą mieścić się w granicach możliwych do pokrycia przez bank jako samofinansujący się podmiot. Jest zatem uzasadnione ze względów ostrożnościowych podwyższanie wymogów dotyczących współczynnika wypłacalności w odniesieniu do banków rozpoczynających działalność. W analizowanym szczególnym przypadku przekształcenia bank krajowy jako osoba prawna jest co prawda również nowym podmiotem na rynku, ale bazuje na doświadczeniach dotychczasowego oddziału, dlatego też podwyższenie wymogów ostrożnościowych zastosowano tu w innej niż powszechna skali.

8.

Z punktu widzenia prawa bilansowego¹² w przypadku utworzenia banku krajowego w szczególnym trybie art. 42a i n. zastosowanie znajdą przepisy dotyczące **zmiany formy prawnej jednostki** (art. 42e ust. 5). Przepis ten syntetycznie wskazuje istotę prawną omawianej procedury, gdyż przekształcenie oddziału w bank krajowy polega na tym właśnie, aby jednostka niesamodzielna prawnie stała się substratem nowej osoby prawnej – bankowej spółki akcyjnej. Przed zakończeniem procedury przekształcenia traktuje się ją konsekwentnie

¹² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, ze zm.).

jako spółkę w organizacji, o czym stanowi przepis art. 42e ust. 6, upoważniając taką spółkę do starań o wydanie przez KNF zezwoleń związanych z outsourcingiem¹³, jeżeli będą one wymagane z chwilą wpisu do rejestru przedsiębiorców, czyli z chwilą rozpoczęcia działalności.

9.

Z przeprowadzonej krótkiej analizy przepisów zawartych w podrozdziale Da ustawy wynika, że wprowadzają one **szczególny tryb tworzenia banków krajowych w formie jednoosobowej spółki akcyjnej** (por. art. 13 ust. 3 ustawy dopuszczający na zasadzie wyjątku bankowe spółki jednoosobowe). Polega ona na możliwości utworzenia takiego banku wyłącznie przez instytucje kredytowe,¹⁴ które już prowadziły w Polsce działalność poprzez oddział, dlatego też **chodzi w gruncie rzeczy o zmianę formy prawnej** – w miejsce dotychczasowego oddziału jako jednostki organizacyjnej niesamodzielnej prawnie i reprezentującej macierzystą instytucję kredytową, powstaje odrębna osoba prawna. Pozwala to sądzić, że przy regulowaniu tej drogi prawnej uwzględniano stan polskiego rynku bankowego i sposób sprawowania nadzoru bankowego wedle standardów unijnych, które – jak już pisano na wstępie – ukształtowane są inaczej dla oddziałów a inaczej dla filii instytucji kredytowych.

Zastosowane rozwiązania prawne, wprowadzające pewne upraszczające procedurę założycielską odchylenia od ogólnych zasad w tym zakresie, ale niekiedy również wprowadzające dodatkowe wymogi formalne, mają dostosowywać sposób postępowania w przypadkach omawianego typu przekształcenia do nietypowej sytuacji. Można je uznać za zrozumiałe i zasadne, na ile jednak sprawdzą się w praktyce, będzie można osądzić dopiero *ex post*. Nie wydaje się jednak, aby było to rozwiązanie jedynie przejściowe, spowodowane ciśnieniem kryzysowych obaw. Spowodowana przez nowe przepisy „drożność”

¹³ Chodzi o zezwolenia przewidziane w przepisach art. 6a ust. 1 pkt 1 lit. m) oraz art. 6d ust. 1 ustawy.

¹⁴ Tryb ten nie jest dopuszczalny dla innych niż instytucje kredytowe unijnych instytucji finansowych, tu instytucji ubezpieczeniowych, chociaż mogą one również tworzyć jednoosobowo w Polsce bankowe spółki akcyjne. Nie jest również ten tryb dopuszczalny dla banków zagranicznych (spoza UE) czy też zagranicznych zakładów ubezpieczeń.

w rozumieniu wytyczonych dróg przejścia ze statusu prawnego oddziału instytucji kredytowej na status jej spółki córki wpływa z pewnością na większą elastyczność ustawowego trybu założycielskiego banków krajowych. Można by sądzić, że wypróbowany już w praktyce tryb odwrotnych przekształceń – ze statusu prawnego filii na status oddziału – również powinien zostać, chociażby pokrótce, uregulowany, np. poprzez odpowiednie odesłanie do uregulowanego w ustawie trybu łączenia i podziału banków w formie spółki akcyjnej. Regulacje takie jak zawarta w podrozdziale Da zapobiegają ponadto, co jest bardzo istotne, okazjonalnym nowelizacjom ustawy, nie zawsze do końca racjonalnym.

Zamieszczenie przepisów wprowadzających szczególny sposób tworzenia banków krajowych poprzez przekształcenie dotychczasowych oddziałów w filie instytucji kredytowych **w rozdziale 2 ustawy trzeba uznać za zasadne**. Mają one bowiem wprawdzie kontekst unijny, ale w pierwszym rzędzie decyduje tu ich podstawowy cel, jakim jest **odrębny tryb tworzenia banków krajowych**; względy właścicielskie (instytucja kredytowa jako jedyny założyciel i akcjonariusz) pozostają w tym przypadku na dalszym planie. W interesujący jednak sposób uzupełniają one treści zawarte w rozdziale 2a ustawy, będące transpozycją do prawa polskiego unijnych zasad podejmowania i prowadzenia działalności przez instytucje kredytowe w Polsce i przez banki krajowe w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, a także w rozdziale 11a ustawy, poświęconym nadzorowi nad oddziałami instytucji kredytowych.

Jolanta Gliniecka

Konstrukcja prawna instytucji tajemnicy zawodowej jako rodzaju tajemnicy finansowej

Tajemnica finansowa jest jedną z najważniejszych instytucji prawa finansowego. Pozwala realizować ważną zasadę tego prawa jaką jest bezpieczeństwo i potrzeba wyważenia interesów stron. Zasady prawa są uznawane za wartości nadrzędne prawa, bo wyrażające jego podstawy aksjologiczne. Stanowią kryterium jego interpretacji.

Tajemnicę finansową można określić jako zakaz ujawniania jakichkolwiek informacji przez instytucję finansową, dotyczących zarówno tej instytucji i świadczonych przez nią usług finansowych, jej klientów, jak i podmiotów współdziałających (np. ekspertów, doradców itp.). W ujęciu ogólnym, uzasadnieniem tego postulatu są dwa podstawowe argumenty. Pierwszy to ochrona prywatności, drugi – ochrona interesu klienta i instytucji finansowej. Ze swej istoty instytucja tajemnicy finansowej oparta jest zatem również, jak rzadko która, na wzajemnym zaufaniu stron tego stosunku prawnego. Zaufanie klienta do instytucji finansowej wyraża się przede wszystkim w przekonaniu, iż wszelkie informacje, tak liczbowe, jak opisowe, dotyczące wszelkich usług, negocjacji, planów, zamierzeń, a także informacje o osobach będących stronami umów, o osobach nie będących pracownikami instytucji finansowej, a wykonujących zadania związane ze świadczonymi przez tę instytucję usługami, np. o doradcach, ekspertach nie zostaną ujawnione. Z drugiej strony – instytucja finansowa również ma prawo oczekiwać, iż informacje powierzone klientowi będą podobnie traktowane. Zakres przedmiotowy tajemnicy finansowej jest zatem szeroki. Szeroki jest też jej zakres czasowy, gdyż tajemnicą objęte są – jak wspomniano – m.in. informacje przekazywane w trakcie negocjacji klienta z instytucją finansową i trwa ona tak długo, jak długo dostępne są one na nośnikach informacji i to bez związku

z pozytywnym efektem tych negocjacji wyrażającym się np. w zawarciu umowy. Zaufanie jako podstawa ochrony informacji finansowych występuje też w innym aspekcie, mianowicie jako ochrona informacji o interesach instytucji finansowej.

Rodzajem tajemnicy finansowej, obok tajemnicy bankowej i tajemnicy skarbowej, jest tajemnica zawodowa. Z tajemnicą zawodową rozumianą jako zakaz ujawniania informacji związanych z publicznym obrotem, których ujawnienie mogłoby naruszyć interes uczestników tego obrotu, mamy do czynienia wówczas, gdy określony podmiot uzyskuje lub jest w posiadaniu, w związku z wykonywaniem zawodu, informacji znanej pierwotnie osobie, której informacja dotyczy. Nie jest przy tym istotne źródło uzyskanej informacji. Ważne natomiast jest, że obowiązek zachowania tajemnicy dotyczy wyłącznie podmiotów, na które nałożyła go bezpośrednio ustawa. Jego przyczyną nie będzie zatem umowne (dobrowolne) przyjęcie na siebie zobowiązania do zachowania w dyskrekcji informacji mieszczących się w definiowanym pojęciu.

Ujawnienie konkretnej informacji stanowiącej tajemnicę zawodową ma miejsce wówczas, gdy wychodzi ona poza krąg podmiotów uprawnionych do jej uzyskania¹.

Legalna definicja tajemnicy zawodowej sformułowana na gruncie ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi², trafnie została oceniona jako zbyt ogólna i nieostra³. W obowiązującym stanie prawnym zakres przedmiotowy, podmiotowy, ograniczenia i skutki naruszenia tajemnicy zawodowej określa ustawa o obrocie instrumentami finansowymi⁴, ustawa o funduszach inwestycyjnych⁵ oraz ustawa o giełdach towarowych⁶.

Tajemnica zawodowa na gruncie ustawy o obrocie instrumentami finansowymi (art. 147 u.o.i.f.) obejmuje informacje dotyczące chronionych prawem interesów podmiotów dokonujących czynności związanych z obrotem instrumentami finansowymi, lub innych czynności w ramach regulowanej ustawą o obrocie

¹ Por. G. Rejman, *Zagadnienie tajemnicy zawodowej w świetle ustawy – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi i funduszach powierniczych*, „Przeгляд Prawa Giełdowego” 1995, nr 10, s. 19 i n.

² Tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 111, poz. 937 z późn. zm.

³ Por. M. Romanowski, *Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 800.

⁴ Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384 z późn. zm.).

⁵ Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz. U. Nr 146, poz. 1546 z późn. zm.).

⁶ Ustawa z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 48, poz. 284 z późn. zm.).

instrumentami finansowymi działalności objętej nadzorem Komisji Nadzoru Finansowego lub zagranicznego organu nadzoru, jak również dotyczącą czynności podejmowanych w ramach wykonywania tego nadzoru. Tajemnicą zawodową objęta jest w szczególności informacja zawierająca: 1) dane osobowe strony umowy lub innej czynności prawnej; 2) treść umowy lub przedmiot czynności prawnej; 3) dane o sytuacji majątkowej strony umowy, w tym oznaczenie rachunku papierów wartościowych, innego rachunku, na którym zapisywane są instrumenty finansowe niebędące papierami wartościowymi, lub rachunku pieniężnego służącego do obsługi tych rachunków, liczbę i oznaczenie instrumentów finansowych, oraz wartość środków zgromadzonych na tych rachunkach.

Tajemnica zawodowa w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych obejmuje informacje dotyczące chronionych prawem interesów podmiotów dokonujących czynności związanych z działalnością funduszu inwestycyjnego lub zbiorczego portfela papierów wartościowych, w szczególności z lokatami oraz rejestrem uczestników funduszu lub zbiorczego portfela papierów wartościowych, lub innych czynności w ramach regulowanej ustawą działalności objętej nadzorem Komisji Nadzoru Finansowego lub zagranicznego organu nadzoru, jak również dotyczącą czynności podejmowanych w ramach wykonywania tego nadzoru (art. 280 u.o.f.i.). Wykonywane przez towarzystwo usługi zarządzania portfelami, w skład których wchodzi jeden lub większa liczba instrumentów finansowych oraz usługi doradztwa inwestycyjnego, są objęte tajemnicą zawodową w rozumieniu art. 147 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi.

Tajemnica zawodowa w rozumieniu ustawy o giełdach towarowych obejmuje informacje dotyczące giełdowego obrotu towarami giełdowymi lub czynności wynikających z uczestnictwa w tym obrocie, albo działalności podmiotów podlegających nadzorowi Komisji Nadzoru Finansowego, jeżeli nieuprawnione ujawnienie takiej informacji mogłoby narazić na szkodę interes państwa, interes publiczny lub prawnie chroniony interes osoby fizycznej lub prawnej, bądź jednostki organizacyjnej, której ta informacja dotyczy.

Na tym tle można stwierdzić, że w obowiązującym stanie prawnym w stosunku do regulacji poprzedniej definicja tajemnicy zawodowej jest bardziej roz-

budowana oraz złożona. Jej treść zmienia się zależnie od rodzaju podmiotów nadzorowanych, w ramach których struktury organizacyjnej określona informacja została sformułowana.

Warto też zwrócić uwagę, że zawarta w ustawie o giełdach towarowych definicja tajemnicy zawodowej jest nieściśła. Nieprecyzyjne jest pojęcie informacji związanej z giełdowym obrotem towarami giełdowymi. Arbitralna jest ocena sytuacji, w której mamy do czynienia z naruszeniem interesu uczestników obrotu⁷. Za trafny należy uznać pogląd, że nie chodzi tu o każdą informację rzeczowo powiązaną z tym obrotem, a tylko o taką, która bezpośrednio odnosi się do obrotu giełdowego⁸. Przy tym rozumieniu nie mieszczą się w zakresie tej definicji np. dane o ogólnych zjawiskach ekonomicznych, czy dotyczące określonej gałęzi produkcji. Ponieważ nie ma przymusu obrotu giełdowego (z wyjątkiem instrumentów pochodnych na towary, stopy procentowe i waluty) związek informacji z giełdowym obrotem towarami giełdowymi powinien być ścisły. Nie budzi natomiast wątpliwości fakt, że ujawnienie tej informacji, np. przez upublicznienie tajemnicy zawodowej, wiązać się musi przynajmniej z groźbą naruszenia szeroko pojętego interesu uczestnika rynku towarowego, na który składają się interesy uczestników obrotu towarami giełdowymi oraz interes publiczny (chodzić tu może zarówno o interesy majątkowe, w tym prawa do równego dostępu do informacji rynkowej, jak również interesy niemajątkowe, które mogłyby doznać uszczerbku w wyniku ujawnienia tajemnicy zawodowej)⁹.

Tajemnicą zawodową objęte są wyłącznie takie informacje, które określone osoby (Przewodniczący Komisji Nadzoru Finansowego, jego zastępcy, członkowie Komisji, pracownicy urzędu Komisji i osoby zatrudnione w urzędzie Komisji na podstawie umowy o dzieło, umowy zlecenia albo innych umów o podobnym charakterze, a także osoby pozostające w stosunku zlecenia lub w innym stosunku prawnym o podobnym charakterze np. innych umów o świadczenie usług, niezależnie od tego czy są one umowami nazwanymi czy też nienazwanymi, o podobnym do umowy o pracę, umowy zlecenia czy umowy o dzieło charakterze, z osobami wymienionymi wcześniej, Komisją lub urzędem Komisji oraz zatrudnione w podmiotach pozostających w stosunku zlecenia lub w in-

⁷ Por. B. Kurzępa, *Ustawa o giełdach towarowych - przestępstwa i wykroczenia*, „Przegląd Sądowy” 2002, nr 2, s. 81.

⁸ Por. T. Krawczyk, *Odpowiedzialność karna za naruszenie tajemnicy zawodowej w ustawie z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2002, t. LXVI, s. 58.

⁹ Por. T. Krawczyk, *Odpowiedzialność karna...*, s. 60.

nym stosunku prawnym o podobnym charakterze z tymi osobami, Komisją lub urzędem Komisji, np. doradcy prawni lub eksperci) uzyskały w ramach wykonywania swoich obowiązków wynikających ze wspomnianych stosunków prawnych¹⁰. Na tym tle warto sformułować dwie uwagi. Po pierwsze – chodzi tu o informacje dotyczące chronionych prawem interesów podmiotów dokonujących czynności związanych z obrotem instrumentami finansowymi, a po drugie – nie jest ważny sposób wyrażenia lub utrwalenia informacji objętych tajemnicą, co oznacza, że mogą być one przekazywane ustnie lub pisemnie; mogą mieć formę papierową lub elektroniczną¹¹.

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie i istnieje również po ustaniu stosunków prawnych, które były przyczyną jego powstania. Innymi słowy, wygaśnięcie stosunku prawnego rodzącego obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie powoduje wygaśnięcia tego obowiązku. Informacja dotycząca chronionych prawem interesów podmiotów dokonujących czynności związanych z obrotem instrumentami finansowymi przestaje być jednak objęta tajemnicą zawodową jeśli stała się publicznie znana.

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej ma charakter ambiwalentny albowiem oznacza nie tylko zakaz udostępnienia informacji objętej tajemnicą zawodową podmiotom nieuprawnionym, ale także nakaz takiego zabezpieczenia informacji dyskrecjonalnej, aby osoby nieuprawnione nie mogły uzyskać do niej dostępu. W szczególności obowiązek ten polega na należyтым zabezpieczeniu wszelkich nośników zawierających takie informacje. Wobec tego naruszeniem obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej będzie nie tylko umyślne ujawnienie informacji objętej tajemnicą zawodową osobie niepowołanej, ale także nieumyślne niezabezpieczenie takiej informacji – np. poprzez pozostawienie dokumentów zawierających informacje konfidencjonalne w miejscu dostępnym dla osób niepowołanych, czy też udostępnienie osobom nieuprawnionym elektronicznych nośników z takimi informacjami¹².

Omówione dotychczas prawne zasady tajemnicy zawodowej mają na celu ochronę interesów uczestników obrotu gospodarczego. Nie pozwalają one wy dostać się na zewnątrz informacjom finansowym, a co za tym idzie, informa-

¹⁰ Art. 19 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o nadzorze nad rynkiem kapitałowym (Dz. U. Nr 183, poz. 1537 z późn. zm.).

¹¹ Por. M. Romanowski, *Prawo o publicznym obrocie...*, s. 801.

¹² Por. M. Romanowski, *Prawo o publicznym obrocie...*, s. 810.

cjon gospodarczym, które w warunkach wolnego rynku i konkurencji rynkowej mogłyby zaszkodzić uczestnikom tego obrotu. Informacje te mogłyby ujawniać rozmiary zasobów pieniężnych przedsiębiorców i osób prywatnych, prowadzących działalność gospodarczą, nie mówiąc już o tym, że mogłyby być ceną wskazówką dla konkurentów, a krańcowo biorąc, nawet dla grup przestępczych. Wydaje się, że przedstawiony system ochrony tych informacji jest dobrze skonstruowany i dobrze chroni interesy wymienionych podmiotów.

Jednak, jak wspomniano, celem tego systemu nie może być jedynie ochrona interesów prywatnych. Chodzi przecież o to, aby nie zapomnieć o interesie publicznym, społecznym, ogólnym interesie ludności. Sądzę, że oba te interesy – prywatny i publiczny – muszą być w regułach, którym poddana jest tajemnica zawodowa, dobrze wyważone. W przeciwnym wypadku, gdyby tajemnica zawodowa była łatwa do przekroczenia, narażałaby uczestników obrotu gospodarczego na trudne do oszacowania straty. Gdyby natomiast nie uwzględniać interesu publicznego i całkowicie uniemożliwić organom publicznym dostęp do informacji finansowych, mogłoby bardzo łatwo dojść do wadliwości w działaniu tych organów, nie posiadających informacji o faktycznym przebiegu procesów finansowych i gospodarczych. Utrudniłoby to także wymiar sprawiedliwości, zwłaszcza w sprawach karnych i tworzyłoby wygodną „kryjówkę” dla działań przestępczych różnych grup społecznych (np. pozwalając na tzw. „pranie pieniędzy”).

Optymalnemu uwzględnieniu interesu publicznego w konstrukcji prawnej instytucji tajemnicy zawodowej mają służyć wyłomy w obowiązku jej zachowania. Okoliczności, w jakich możliwe jest ujawnienie tajemnicy zawodowej, stanowią wyjątek od ogólnej zasady zakazu jej ujawniania, a zatem, zgodnie z regułą *exceptiones non sunt extendendae*, ich zbiór nie może zostać rozszerzony. Wyjątek (jako odstępstwo od reguły) ma bowiem moc obowiązującą tylko w takim zakresie, jaki wynika z jego treści i nie może być w drodze zabiegów interpretacyjnych przenoszony na sytuacje podobne lub zbliżone. Warto dodać, że nie jest dopuszczalne żądanie ujawnienia informacji dyskrecjonalnych w innych celach niż ustawowo określone, a zarazem podmioty bądź osoby, które uzyskały informacje objęte tajemnicą zawodową mają zakaz ujawnienia jej bądź wykorzystania w celach innych, niż została udostępniona¹³. Wyłomów w obowiązku

¹³ Por. M. Romanowski, *Prawo o publicznym obrocie...*, s. 806 i n.

zachowania tajemnicy zawodowej jest relatywnie wiele i są one do siebie zbliżone. Pozwala to – przykładowo i w ujęciu obowiązującego prawa – podzielić je na dwie grupy.

Do pierwszej grupy zaliczyć należy sprawy związane z postępowaniami uprawniającymi do uzyskania informacji stanowiących tajemnicę zawodową, takie np. jak:

1) toczące się postępowanie karne lub postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe;

2) postępowanie w związku z wykonaniem wniosku o udzielenie pomocy prawnej, pochodzącego od państwa obcego, które na mocy ratyfikowanej umowy międzynarodowej wiążącej Rzeczpospolitą Polską ma prawo występować o udzielenie informacji objętych tajemnicą zawodową;

3) toczące się postępowanie cywilne w sprawie, w której stroną jest podmiot będący stroną umowy lub innej czynności objętej tą tajemnicą – wówczas jest jednak konieczne wskazanie strony postępowania, której dotyczy wnioski, z uwagi na fakt, że przekazanie takich informacji możliwe jest jedynie w zakresie informacji dotyczących tego podmiotu;

4) toczące się przed organem kontroli skarbowej postępowanie w sprawie o:

a) przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe przeciwko osobie fizycznej będącej stroną umowy lub innej czynności prawnej objętej tajemnicą zawodową – wówczas jest również konieczne wskazanie osoby, przeciwko której toczy się postępowanie, a której dotyczy wnioski, z uwagi na fakt, że możliwe jest przekazanie informacji jedynie w zakresie informacji dotyczących tej osoby;

b) przestępstwo skarbowe popełnione przy wykonywaniu czynności związanych z działalnością osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, będącej stroną umowy lub innej czynności prawnej objętej tajemnicą zawodową – w zakresie informacji dotyczących tej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej.

Żądanie ujawnienia tajemnicy zawodowej (we wskazanym zakresie) musi być uzasadnione, oczywiście z uwzględnieniem zasad postępowania karnego, karnoskarbowego i cywilnego, co w praktyce może sprowadzać się do wskazania sygnatury akt postępowania oraz podania, że związane jest ono z poszczególnymi wymienionymi wcześniej postępowaniami.

Do drugiej grupy należy zaliczyć sprawy związane z działalnością określonego podmiotu w ramach przyznanych mu uprawnień zawartych w innych ustawach, przykładowo:

- 1) Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, gdy toczy się postępowanie przed organem kontroli skarbowej w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe¹⁴;
- 2) Prezesa NIK lub upoważnionego przez niego kontrolera, co jest związane z zadaniami NIK i dotyczy danych kontrolowanej jednostki w zakresie ustalenia stanu faktycznego prowadzonego postępowania kontrolnego¹⁵;
- 3) biegłego rewidenta upoważnionego do badania sprawozdań finansowych, jeśli uzyskanie określonych informacji, objętych tajemnicą zawodową, konieczne jest do przeprowadzenia tego badania¹⁶;
- 4) służby ochrony państwa oraz upoważnionych pisemnie funkcjonariuszy i żołnierzy¹⁷;
- 5) policji, na zasadach oraz w trybie określonym w ustawie z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji¹⁸, która przyznaje policji możliwość uzyskiwania informacji, w tym także niejawnych, do których należy zaliczyć informacje objęte tajemnicą zawodową, jeżeli jest to konieczne do skutecznego zapobieżenia popełnieniu przestępstwa, jego wykrycia albo ustalenia sprawców i uzyskania dowodów;
- 6) komornika sądowego w ramach toczącego się postępowania egzekucyjnego lub zabezpieczającego w sprawie roszczeń wobec podmiotu będącego stroną umowy lub innej czynności prawnej objętej tajemnicą zawodową – w zakresie informacji dotyczących tego podmiotu¹⁹ oraz administracyjnych organów egzekucyjnych określonych w ustawie z dnia 17 czerwca 1996 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁰ – w związku z prowadzeniem egzekucji administracyjnej w spra-

¹⁴ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 z późn. zm.).

¹⁵ Art. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1701 z późn. zm.).

¹⁶ Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 31, poz. 359 z późn. zm.).

¹⁷ Ustawa z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 196, poz. 1631).

¹⁸ Tekst jedn. Dz. U. z 2002 r. Nr 7, poz. 58 z późn. zm.

¹⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. Nr 133, poz. 882 z późn. zm.).

²⁰ Tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 z późn. zm.

- wie obowiązków podmiotu będącego stroną umowy lub innej czynności prawnej objętej tajemnicą zawodową – w zakresie informacji dotyczących tego podmiotu;
- 7) naczelnika urzędu skarbowego w związku z toczącym się przed organem kontroli skarbowej postępowaniem w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe, jeżeli są niezbędne w toczącym się postępowaniu;
 - 8) dyrektora urzędu kontroli skarbowej w związku z toczącym się przed organem kontroli skarbowej postępowaniem w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe, jeżeli są niezbędne w toczącym się postępowaniu;
 - 9) inspektora kontroli skarbowej w związku z toczącym się przed organem kontroli skarbowej postępowaniem w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe, jeżeli są niezbędne w toczącym się postępowaniu;
 - 10) Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Agencji Wywiadu, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służby Więziennej, Biura Ochrony Rządu i ich upoważnionych pisemnie funkcjonariuszy lub żołnierzy w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych²¹.

Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przekazywanie informacji stanowiących taką tajemnicę:

- 1) bezpośrednio osobie, której ta informacja dotyczy, lub innemu podmiotowi, któremu osoba ta udzieliła pisemnego upoważnienia do otrzymania takich informacji, z wyjątkiem osób reprezentujących Komisję Nadzoru Finansowego oraz pracowników urzędu Komisji, którym informacje te są przekazywane w związku z wykonywaniem ustawowo określonych zadań w zakresie nadzoru;
- 2) w zawiadomieniu o przestępstwie oraz dokumentach przekazywanych w uzupełnieniu do zawiadomienia; przy czym warto dodać, że po pierw-

²¹ Ustawa z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 196, poz. 1631 z późn. zm.).

sze – zawiadomienie takie jest uprawnieniem a nie obowiązkiem prawnym osoby dysponującej dyskrecyjnymi informacjami, a po drugie - w postępowaniu karnym dotyczącym obrotu instrumentami finansowymi istnieje możliwość odmowy zeznań, co do okoliczności, na które rozciąga się obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, chyba że sąd lub prokurator zwolni te osoby z tego obowiązku (art. 180 § 1 k.p.k.)²²;

- 3) Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej²³, przy czym warto dodać, że chodzi tu o wszelkie informacje ujawniane w trybie i zakresie przewidzianym ustawowo w stosunku do których nie stosuje się przepisów ograniczających udostępnianie danych objętych tajemnicą, z wyjątkiem danych objętych tajemnicą państwową. Jednocześnie informacje zgromadzone w tym trybie są udostępniane przez Generalnego Inspektora sądom i prokuratorom na potrzeby postępowania karnego, na ich pisemny wniosek. W celu sprawdzenia danych zawartych w zawiadomieniu o podejrzeniu popełnienia przestępstwa (art. 165a lub art. 299 k.k.), prokurator może żądać od Generalnego Inspektora udostępnienia informacji chronionych prawem, w tym objętych tajemnicą bankową lub ubezpieczeniową, także w postępowaniu sprawdzającym (art. 307 ust. 2 k.p.k.); Szefowi Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych²⁴, organom podatkowym, organom Służby Celnej lub organom kontroli skarbowej – w zakresie, trybie i na warunkach określonych w odrębnych ustawach²⁵;
- 4) przez Komisję lub jej upoważnionego przedstawiciela:
 - a) do publicznej wiadomości w zakresie dotyczącym treści podjętych uchwał i decyzji, także w sprawach indywidualnych, na podstawie których wydawane są decyzje administracyjne (jeżeli ze względu na interes uczestników rynku instrumentów finansowych, rynku towarów giełdowych lub rynku działalności funduszy inwestycyjnych Komisja uznała przekazanie takiej informacji za uzasadnione);

²² Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.).

²³ Ustawa z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 46, poz. 276).

²⁴ Ustawa z dnia 6 lipca 2001 r. o gromadzeniu, przetwarzaniu i przekazywaniu informacji kryminalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 29, poz. 153).

²⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

- b) do publicznej wiadomości za pośrednictwem agencji informacyjnej o podejrzeniu popełnienia przestępstwa pozostającego w związku z działalnością funduszu inwestycyjnego (w przypadku gdy wymaga tego ochrona inwestorów przed poniesieniem uszczerbku majątkowego na rynku papierów wartościowych lub towarów giełdowych); oba rozwiązania mają na celu bądź zabezpieczenie prawidłowego działania rynku finansowego, bądź związane są ze stosowaniem sankcji administracyjnych;
- 5) w wykonaniu obowiązków informacyjnych, publikacyjnych lub sprawozdawczych.

Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przekazywanie, przechowywanie oraz ujawnianie danych w trybie i na warunkach określonych w ustawie z dnia 9 kwietnia 2010 r. o udostępnianiu informacji gospodarczych i wymianie danych gospodarczych²⁶, która reguluje m.in. zasady udostępniania informacji dotyczących wiarygodności płatniczej oraz wymiany danych jej dotyczących z instytucjami dysponującymi odpowiednimi danymi i mającymi siedzibę w państwach członkowskich Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej lub państwach członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stronach umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym. Nie narusza tego obowiązku także przekazywanie informacji przez towarowy dom maklerski lub zagraniczną osobę prawną prowadzącą działalność maklerską w formie oddziału podmiotowi wiodącemu (będącemu podmiotem regulowanym lub dominującym podmiotem nieregulowanym; jeżeli w konglomeracie finansowym jest kilka podmiotów dominujących, podmiotem wiodącym jest podmiot dominujący, będący podmiotem regulowanym o największej sumie bilansowej w najistotniejszym sektorze finansowym konglomeratu finansowego. W przypadku braku podmiotu dominującego, podmiotem wiodącym jest podmiot regulowany o największej sumie bilansowej w tym sektorze. W innych przypadkach podmiotem wiodącym jest podmiot regulowany, wchodzący w skład konglomeratu finansowego, wskazany przez koordynatora w drodze decyzji), koordynatorowi (będącemu krajowym organem nadzoru sprawującym nadzór uzupełniający) oraz koordynatorowi zagranicznemu (będącemu zagranicznym organem nadzoru, sprawującym nadzór uzupełniający) – w wy-

²⁶ Dz. U. Nr 81, poz. 530.

konaniu obowiązków wynikających z nadzoru uzupełniającego²⁷. Można dodać, że celem nadzoru uzupełniającego jest ochrona stabilności finansowej instytucji kredytowych, zakładów ubezpieczeń oraz firm inwestycyjnych wchodzących w skład konglomeratu finansowego.

Dopuszczalne jest także przekazanie takich informacji przez dom maklerski bankowi będącemu w stosunku do tego domu maklerskiego podmiotem dominującym²⁸ – na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego – oraz Komisji Nadzoru Finansowego w zakresie niezbędnym do wykonywania nadzoru skonsolidowanego nad tym bankiem. Wreszcie, dom maklerski może też przekazać wspomniane informacje podmiotowi podlegającemu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim obowiązkom z zakresu adekwatności kapitałowej – w zakresie niezbędnym do wykonania tych obowiązków.

Podobnie nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej udostępnianie informacji gospodarczych przez fundusze inwestycyjne²⁹.

Na tym tle warto uczynić spostrzeżenie, że ujawnienie informacji dyskrecjonalnych może polegać na działaniu (umyślnym ujawnieniu informacji osobie niepowołanej) i zaniechaniu, a to ostatnie może polegać na nienależyтым zabezpieczeniu informacji objętych tajemnicą, w wyniku czego dostęp do nich uzyskuje osoba nieuprawniona. Ujawnienie informacji objętych tajemnicą zawodową i wykorzystanie jej niezgodnie z przeznaczeniem wiąże się z odpowiedzialnością prawną.

Odpowiedzialność za naruszenie tajemnicy zawodowej ponoszą ci, którzy są zobowiązani do jej przestrzegania. Odpowiedzialność ta może być odpowiedzialnością cywilną i karną.

Odpowiedzialność cywilna opiera się na postanowieniach kodeksu cywilnego. Rozróżnia on dwa rodzaje odpowiedzialności, wynikającej z naruszenia dobra osobistego (tajemnicy zawodowej). Pierwszą z nich jest odpowiedzialność niemajątkowa, zgodnie z którą ten, czyje dobro osobiste zostaje zagrożone cudzym działaniem, może żądać zaniechania tego działania, chyba że nie

²⁷ Ustawa z dnia 15 kwietnia 2005 r. o nadzorze uzupełniającym nad instytucjami kredytowymi, zakładami ubezpieczeń i firmami inwestycyjnymi wchodzącymi w skład konglomeratu finansowego (Dz. U. Nr 83, poz. 719 z późn. zm.).

²⁸ Art. 4 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn. Dz. U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665 z późn. zm.).

²⁹ Ustawa z dnia 9 kwietnia 2010 r. o udostępnianiu informacji gospodarczych i wymianie danych gospodarczych (Dz. U. Nr 81, poz. 530).

jest ono bezprawne. Ponadto w razie dokonanego naruszenia może on żądać, aby osoba, która dopuściła się naruszenia, dopełniła czynności potrzebnych do usunięcia jego skutków. Drugą – odpowiedzialność majątkowa, zgodnie z którą poszkodowany ma prawo żądania naprawienia szkody majątkowej wskutek naruszenia dobra osobistego oraz zadośćuczynienia pieniężnego lub zapłaty odpowiedniej kwoty pieniężnej na wskazany cel społeczny za krzywdę wyrządzoną czynem niedozwolonym. Obowiązuje tu również zasada, że jeżeli pracodawca powierza wykonanie zadań osobie, która, realizując je, wyrządza szkodę, to jest on odpowiedzialny za tę szkodę (art. 430 k.c.). Zasadę tę stosuje się wobec np. Komisji Nadzoru Finansowego, jej urzędu, osób w niej zatrudnionych czy związanych z nią stosunkiem zlecenia lub innym o podobnym charakterze. Jednak, aby powstał obowiązek naprawienia szkody musi istnieć: szkoda, związek przyczynowy między działaniami np. komisji a szkodą oraz wina, polegająca na rozmyślnym lub wynikającym z niedbalstwa naruszeniu ustawowego obowiązku przestrzegania tajemnicy. Ciężar udowodnienia winy spoczywa, zgodnie z Kodeksem cywilnym, na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne.

Odpowiedzialność cywilna w tym zakresie może oznaczać odpowiedzialność kontraktową (art. 471 i n. k.c.) lub deliktową (art. 415 i n. k.c.), w zależności od charakteru więzi prawnej, łączącej sprawcę szkody z poszkodowanym.

Ujawnienie tajemnicy zawodowej podlega też penalizacji. Ujawnienie tajemnicy musi nastąpić wobec konkretnej osoby, która musi się z chronionymi tajemnicą treściami zapoznać. Udostępnienie chronionych danych w sposób potencjalnie umożliwiający zapoznanie się z nimi osobom nieupoważnionym może być rozpatrywane jedynie jako usiłowanie³⁰. Ujawnienie danych chronionych tajemnicą zawodową jest przestępstwem indywidualnym właściwym. Znamię podmiotu tego przestępstwa jest zawężone do osób obowiązanych do zachowania tajemnicy. Ujawnienie informacji konfidencjonalnych jest przestępstwem umyślnym, które może być popełnione jedynie z winy umyślnej, zarówno w zamiarze bezpośrednim, jak i ewentualnym.

Karze podlega również ten, kto, będąc zobowiązanym do zachowania tajemnicy zawodowej, ujawnia lub wykorzystuje informacje ją stanowiące, niezgod-

³⁰ Por. A. Barczak, *Prawnokarna ochrona tajemnicy gospodarczej. Próba analizy prawnooporównawczej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2000, nr 1, s. 277.

nie z upoważnieniem, określonym w ustawie. W tym wypadku przewiduje się karę pozbawienia wolności do lat trzech, grzywny do 1 000 000 złotych albo obie te kary łącznie.

Ściganie przestępstw polegających na ujawnianiu informacji strzeżonych tajemnicą zawodową następuje na wniosek bądź z urzędu, w zależności od osoby pokrzywdzonego. W przypadku, gdy pokrzywdzonym jest Skarb Państwa, przestępstwa ścigane są z urzędu. W pozostałych przypadkach ściganie następuje na wniosek złożony przez uprawnioną osobę (pokrzywdzonego), którego złożenie sankcjonuje wszczęcie postępowania przygotowawczego. Brak wniosku o ściganie złożonego przez pokrzywdzonego jest negatywną przesłanką procesową w rozumieniu Kodeksu postępowania karnego (art. 17 § 1 pkt 10 k.p.k.). Po złożeniu wniosku o ściganie postępowanie dalej toczy się z urzędu (art. 12 § 1 k.p.k.). Pokrzywdzonym jest osoba, na której szkodę nastąpiło ujawnienie informacji objętych tajemnicą.

Regulacja prawno-karna odpowiedzialności za naruszenie tajemnicy zawodowej, podobnie jak tajemnicy bankowej i tajemnicy skarbowej, budzi uzasadnione zastrzeżenia³¹. Krytyka dotyczy zarówno samej zasadności penalizacji, jak i wysokości zagrożenia karą.

Na tle tego co dotychczas zostało powiedziane nasuwa się następująca refleksja. Zasada tajemnicy zawodowej doznaje tak wielu wyjątków (podmiotowych i przedmiotowych), że samo istnienie instytucji „tajemnicy zawodowej” wydaje się iluzoryczne. Obowiązujące regulacje dostępu do tajemnicy zawodowej uchybiają zasadzie proporcjonalności między ochroną interesów prywatnych, a ochroną interesów publicznych wyraźnie eksponując interes publiczny. System ochrony prywatności będący fundamentem tej instytucji nie wykazując związków jakości ochrony z jej trybem jest nie dość sprawny³². Szeroki dostęp do informacji prawnie chronionych tajemnicą zawodową uzasadnia stwierdzenie ustawowo zagwarantowanego wglądu do danych i informacji chronionych tajemnicą prawie każdej instytucji i organowi publicznemu. W tym świetle jasno rysuje się niepodważalna potrzeba lepszego wyważenia dobra chronionego (interesu publicznego), i dobra

³¹ Por. J. Majewski, *Przestępstwo sprzeniewierzenia się tajemnicy bankowej*, „Palestra” 2000, nr 7-8; M. Bączyk, E. Fojcik-Mastalska, L. Góral, Z. Ofiarski, J. Pisuliński, W. Pyziół, *Prawo bankowe. Komentarz*, (wyd. 2), Warszawa 2002, s. 687.

³² Por. J.A. Krzyżewski, *Przewodnik po ruinach... czyli co zostało z instytucji tajemnicy bankowej*, „Gazeta Bankowa” z dnia 20-26 czerwca 2000.

poświęcanego (stopnia uciążliwości ingerencji w sferę informacji prywatnych). Niedopuszczalne jest bowiem ograniczanie prawa do prywatności w sposób, który zakłócałby proporcje między stopniem naruszenia tego prawa przysługującego jednostce a wagą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie. Ustalenie tego co jest „konieczne” dla ochrony jednej wartości konstytucyjnej (np. interesu publicznego) jest implikowane również przez formę ingerencji w dobro poświęcane. Kwantyfikatorem „konieczności” jest brak w systemie innych, mniej dotkliwych, a równie skutecznych środków. Skoro ustawodawca objął tajemnicą zawodową tak szeroki zakres danych i informacji i uważa to za właściwe, nie sposób nie szukać odpowiedzi na pytanie, jak szeroki może być katalog wyjątków. I tu leży sedno sprawy: jak ukształtować równowagę między nimi. Nie chodzi oczywiście o arytmetyczną równowagę, ale o to, aby nazbyt szeroki zakres wyjątków od zasady tajemnicy zawodowej w ogóle jej nie zlikwidował, nie uczynił z niej pustego pojęcia lub ograniczył ją do mało istotnych spraw. Jest bardzo trudno określić precyzyjną granicę, do jakiej można posunąć się, uchylając zasłonę tajemnicy zawodowej. O ile pewne sprawy są prawie oczywiste, takie np. jak naruszanie tajemnicy zawodowej dla potrzeb wymiaru sprawiedliwości, to inne są często bardzo dyskusyjne, jak np. udzielanie informacji zawartych w aktach spraw podatkowych wójtom, burmistrzom czy prezydentom miast. Argumenty „za” są zrozumiałe. Chodzi zasadniczo o ułatwienia w wykonywaniu zadań przez te instytucje i organy publiczne. Ale z drugiej strony, ten sam argument mogłoby wysunąć wiele innych podmiotów i byłby on w pełni uprawniony.

Jadwiga Glumińska-Pawlic

Źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego – ograniczenia i perspektywy rozwoju

Mogło by się wydawać, że rozpoczęta w Polsce w 1990 roku reforma administracji publicznej, skoncentrowana w głównej mierze na przywróceniu instytucji samorządu terytorialnego, zakończona zostanie przyznaniem jednostkom samorządu terytorialnego stabilnych i wydajnych źródeł dochodów, które umożliwią im wykonywanie zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Jednakże, mimo zgłaszanych od wielu lat postulatów dotyczących zapewnienia gminom, powiatom i województwom odpowiedniego udziału w dochodach publicznych i zakazu dokonywania modyfikacji źródeł ich dochodów, przekreślających „odpowiedniość” tego udziału¹ samorząd terytorialny do chwili obecnej nie doczekał się jednego, ogólnego aktu prawnego, stanowiącego stabilną podstawę jego finansów.

Podkreślić należy, że poczynając od 1990 roku w polskim ustawodawstwie wyjątkowo lakonicznie traktowano kwestie gospodarki finansowej gmin, obniżając tym samym ich ustrojową rangę, a brak regulacji prawnych sprawił, że do końca tego roku działały one nadal na podstawie przepisów o gospodarce finansowej rad narodowych i wykonywały uchwalone przez nie budżety. Ujemne skutki niewłaściwej praktyki legislacyjnej spowodowały, że dopiero dnia 14 grudnia 1990 r. Sejm uchwalił prowizoryczną ustawę o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 roku². Ustawa ta szczegółowo określiła źródła dochodów budżetowych w podziale na: dochody własne, udziały, sub-

¹ W. Miemiec, *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 7–9; por. także orzeczenie TK z dnia 23 października 1996 r., K. 1/96, OTK 1996, t. II, poz. 36 oraz wyrok TK z dnia 27 czerwca 2000 r., K. 20/99, OTK 2000, nr 5, poz. 140.

² Ustawa o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 roku oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 89, poz. 518 ze zm.).

wencję ogólną oraz dotacje celowe z budżetu państwa³. W porównaniu z poprzednimi regulacjami nastąpiło jednak faktyczne ograniczenie formalnego zasięgu dochodów własnych gminy, zwłaszcza podatków obciążających dochody ludności i tzw. gospodarki nieuspołecznionej, które wcześniej były dochodami własnymi rad narodowych. Gminy utraciły również podatki od przedsiębiorstw terenowych, natomiast tytułem częściowej rekompensaty otrzymały udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa. Przyjęcie zasady odrębności gospodarki budżetowej samorządu i zwiększenie zakresu władztwa podatkowego gmin miało z kolei znaleźć odzwierciedlenie w nowej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych⁴. Po wielu dyskusjach problem władztwa podatkowego i jego roli w rozszerzaniu samodzielności gmin oraz kształtowaniu ich dochodów pozostał kwestią otwartą, bowiem podatki stanowiące dochody własne gmin były – i w dalszym ciągu są – ustalane i pobierane na podstawie ustaw, które nie dają samorządowi realnego wpływu ani na ich konstrukcję oraz kształtowanie prawnopodatkowego stanu faktycznego, ani też na ich pobór⁵. Podatki i opłaty lokalne miały stanowić nie tylko dochód gminy i instrument jej polityki finansowej, ale także miały być narzędziem polityki społecznej państwa, o czym świadczyło utrzymanie wielu ustawowych zwolnień, których celem była ochrona interesów pewnych grup podatników.

Przyznane źródła dochodów nie zapewniały pokrycia wydatków budżetowych, zwłaszcza na terenach słabiej rozwiniętych gospodarczo i koniecznym stało się zewnętrzne zasilanie budżetów gmin z budżetu państwa subwencją ogólną i dotacjami celowymi, na zasadach określonych w ustawie, która – chociaż przewidziana tylko na jeden rok – obowiązywała do końca roku 1993 i zastąpiona została ustawą z dnia 10 grudnia 1993 roku o finansowaniu gmin⁶. Układ tej ustawy zbliżony był do układu ustawy o dochodach gmin i w wielu miejscach powtarzał tymczasowe rozwiązania przyjęte początkowo tylko na jeden rok, a następnie przedłużone na lata 1992 i 1993. Zmiany w ustawie o finansowaniu gmin, dokonane na przestrzeni kilku lat jej obowiązywania, świadczyły o braku

³ Zob. szerzej: J. Glumińska, *Komunalna gospodarka finansowa*, Katowice 1991, s. 19 i n.; A. Hanusz, *Prawnofinansowe podstawy działalności samorządu terytorialnego*, „Nowe Prawo” 1991, nr 1-3, s. 103 i n.; Z. Ofiarski, *Dochody i tryb stanowienia budżetów gminnych*, Warszawa 1991, s. 7 i n.

⁴ Ustawa z dnia 9 stycznia 1991 r. (Dz.U. Nr 9, poz. 31).

⁵ Por. A. Hanusz, *Samodzielność finansowa gmin a system podatkowy w Polsce*, [w:] *Roczniki Nauk Prawnych. Księga pamiątkowa poświęcona pamięci Profesora Henryka Renigera*, TN KUL, t. VIII, Zeszyt Specjalny, Lublin 1998, s. 48 i n.

⁶ Dz.U. Nr 129, poz. 600.

stabilności przyjmowanych rozwiązań, a każda kolejna nowelizacja była niejako próbą „poprawienia” przepisów, które nie sprawdziły się w praktyce.

Prowadzone równoległe dyskusje polityczne i merytoryczne znalazły odzwierciedlenie w postanowieniach Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku⁷, zgodnie z którymi ustroj Rzeczypospolitej Polskiej zapewnia decentralizację władzy publicznej, a samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy i wykonuje przysługującą mu w ramach ustaw część zadań publicznych we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Co prawda przyjęte rozwiązania wzmocniły pozycję samorządu terytorialnego, ale podkreślić trzeba, że decentralizacja władzy publicznej i samodzielność jednostek samorządu terytorialnego może być w praktyce realizowana dopiero po zapewnieniu im odpowiedniej ilości środków finansowych, natomiast każde zwiększenie zakresu zadań i kompetencji winno pociągać za sobą rozszerzenie źródeł dochodów budżetowych. Podział środków publicznych pomiędzy sektor rządowy i samorządowy winien być tak dokonywany, by przekazywanie zadań, kompetencji oraz narzędzi i instrumentów służących ich realizacji następowało równocześnie i w wysokości gwarantującej realizację tych zadań przynajmniej na minimalnym poziomie⁸. W Polsce podział ten znalazł swoje miejsce w Konstytucji i rozwiązanie to jest oceniane pozytywnie, ponieważ stosowana wcześniej praktyka regulowania zagadnień gospodarki finansowej w ustawach zwykłych, podlegających z reguły częstym zmianom, opierała się na błędnych założeniach, którym zarzucano wycofowość, fragmentaryczność, blankietowość oraz rozczłonkowanie jednolitej tematyki pomiędzy wiele ustaw i szereg aktów podustawowych, które powinny regulować tylko szczegóły i procedurę⁹. Zauważyć jednak trzeba, że zawarte w Konstytucji przepisy regulujące bezpośrednio zagadnienia gospodarki finansowej są nader skromne i chociaż art. 167 ust. 1 i 4 wymienia źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego, statuując ich ustawową gwarancję i pod-

⁷ Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁸ Jest to tzw. zasada adekwatności środków do zadań. Zob. szerzej I. Lipowicz, *Europejski standard samorządu terytorialnego a ustawodawstwo polskie*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 11-12, s. 79; Z. Gilowska, L. Kieres, R. Sowiński, *Samorząd terytorialny w Polsce a standardy europejskie*, Warszawa 1993, s. 39-74; E. Kornberger-Sokołowska, *Realizacja zasady adekwatności w procesach decentralizacji finansów publicznych*, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 3, s. 3-14.

⁹ Por. szerzej na ten temat m.in.: J. Małecki, *Finanse gminy samorządowej de lege lata i de lege ferenda*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1991, z. 2, s. 37 i n.; K. Jandy-Jendrośka, *Finanse samorządu terytorialnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, Prawo CCXIX, Wrocław 1993, s. 83-84; E. Tegler, *Finansowanie gmin*, Zielona Góra 1994, s. 27-28; A. Drwiłło, J. Gliniecka, *Finanse gmin*, Gdańsk 1995, s. 88 i n.; K. Piotrowska-Marczak, *Finanse lokalne w Polsce*, Warszawa 1997, s. 94 i n.; J. Glumińska, *Finansowanie gmin*, Katowice 1997, s. 70-74; A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 1997, s. 179 i n.

kreślając (dwukrotnie) zasadę adekwatności środków do zadań i kompetencji, to i tak nie został wyraźnie ustalony szczegółowy katalog tych dochodów co sprawia, że przepis ten nie jest dostatecznie precyzyjny¹⁰. Stanowi on bowiem, że jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, tzn. proporcjonalnie do potrzeb wyznaczonych przez zakres zadań rzeczowych (własnych lub zleconych), o których mowa w art. 166. Oznacza to, iż jedynie w stosunku do dochodów publicznych (tj. pozyskanych ze źródeł publicznoprawnych) państwo ma obowiązek zagwarantować taki ich poziom, który umożliwi samorządowi sfinansowanie jego zadań. Jednakże konstytucyjnie zagwarantowane samorządowi roszczenie do państwa o przekazanie dochodów w wysokości adekwatnej do zadań – będące elementem władztwa dochodowego – może zostać prawidłowo zagwarantowane tylko wówczas, gdy zostaną dokładnie sprecyzowane kryteria umożliwiające wyliczenie siły dochodowej i finansowego zapotrzebowania na środki (a dokładniej koszty realizacji zadań). Ze względu jednak na brak regulacji konstytucyjnych w tym zakresie do dnia dzisiejszego wskazuje się na konieczność uregulowania tych kwestii w ustawodawstwie zwykłym, ponieważ powołana norma nie jest w zasadzie stosowana i ma jedynie blankietowy charakter.

Stosownie do postanowień art. 167 ust. 2 Konstytucji dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencja ogólna i dotacje z budżetu państwa. Podział dochodów na własne i pozostałe, których źródłem jest budżet państwa, przesądził o ograniczonej samodzielności finansowej samorządu terytorialnego i jego zewnętrznych źródłach dofinansowywania, a więc o pewnym istotnym uzależnieniu finansowym samorządu terytorialnego od bieżącej sytuacji w budżecie państwa. W Konstytucji przyjęto model ustawowego określania źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego (art. 167 ust. 3) oraz zagwarantowano nowy podział dochodów publicznych w przypadku zmiany zadań i kompetencji (art. 167 ust. 4), co powinno zapewnić ich stabilizację. Spełniono tym samym zgłaszane w literaturze postulaty, by podział źródeł dochodów między organy rządowe i samorządowe znalazł w niej odpowiednie miejsce i w ten sposób została zabezpieczona stabilność

¹⁰ Por. M. Mazurkiewicz, *Zakres finansów lokalnych i ich gwarancje konstytucyjne*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r.*, red. W. Miemieć, B. Cybulski, Warszawa 1997, s. 226–227.

działania samorządu. Podkreślić jednak trzeba, że prowadzona w drugiej połowie lat 90. XX wieku dyskusja nad kierunkami reform samorządowych nie rozstrzygnęła jednak podstawowych dylematów związanych chociażby z zasadami redystrybucji środków finansowych. Dotyczyła ona bowiem przede wszystkim zagadnień podziału administracyjnego i powołania nowych szczebli samorządu terytorialnego oraz zwiększenia zakresu zadań i ich rodzajów, a nie problematyki finansowoprawnej¹¹. Natomiast decentralizacja finansowa powinna uwzględniać podstawową przesłankę: dostosowanie dochodów do zakresu zadań jednostek lokalnych. Zatem przesunięcie środków finansowych powinno być poprzedzone analizą zadań, ich wyceną oraz analizą możliwości budżetu państwa, a podział dochodów publicznych, w tym zwłaszcza podatków, pomiędzy państwo a samorząd terytorialny musi nawiązywać do realizowanych przez nie zadań, a w szczególności do kosztów ich wykonywania. Jak słusznie podkreślano w literaturze¹² – nie może więc być dowolnie ustalonego podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny, lecz podział ten musi łączyć się z rozkładem zadań publicznych i wydatków (ciężarów), jakie te zadania powodują. Pamiętać należy, że wszystkie prawnie wyodrębnione terytorialnie związki publicznoprawne działają na obszarze jednego państwa i w ramach tej samej gospodarki narodowej, z której czerpią swoje dochody. Stan ten uzasadnia konieczność koordynacji i harmonizacji uprawnień finansowych państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, bez względu na to na ilu poziomach zostaną one utworzone. Podział zadań, wydatków i dochodów musi uwzględniać możliwości całego systemu gospodarczego państwa.

Kolejny etap reformy administracji publicznej był kontynuacją przemian rozpoczętych w 1990 roku, a w uchwalonych w dniu 5 czerwca 1998 roku ustawach o samorządzie województwa i o administracji rządowej w województwie¹³ rozstrzygnięto problem w jaki sposób ukształtować ustrój organów administracji

¹¹ Por. E. Chojna-Duch, *Teoretyczne i legislacyjne problemy decentralizacji finansowej samorządu terytorialnego*, [w:] *Samorząd terytorialny. Zagadnienia prawne i administracyjne*, red. A. Piekara, Z. Niewiadomski, Warszawa 1998, s. 337–338; M. Kulesza, *Założenia i kierunki reformy administracji publicznej*, Warszawa 1993; *Dyskusja o powiatach*, t. I. *Wytyczanie kierunków reformy powiatowej*, red. R. Sowiński, Poznań 1993; *Powiat wyzwanie ustrojowe, cywilizacyjne i administracyjne. Raport końcowy*, Tarnów 1998; K. Chorąży, *Regionalizacja we Francji, a niektóre problemy reformy ustroju lokalnego w Polsce*, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 10; Z. Gilowska, J. Płoskonka, S. Prutis, M. Stec, E. Wysocka, *Model ustrojowy województwa (regionu) w unitarnym państwie demokratycznym. Raport końcowy*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 8–9.

¹² Por. A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawno-finansowy*, Warszawa 1997, s. 12–13.

¹³ Dz.U. Nr 91, poz. 576 i 577.

publicznej w województwie oraz powołano do życia jeszcze jeden szczebel samorządu – powiat¹⁴. Natomiast w zakresie przepisów finansowych ustawodawca powielił wcześniejsze błędy, uchwalając je jako ostatnie (po ustrojowych i kompetencyjnych) i po raz kolejny – prowizoryczne, bowiem ustawa z dnia 26 listopada 1998 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego przewidziana została jedynie na lata 1999–2000¹⁵. W ustawie tej nie zapewniono samorządowi konstytucyjnie zagwarantowanego udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, a zwłaszcza prawa ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych. Organom samorządowym nowo utworzonych szczebli nie zapewniono przynajmniej minimalnego wpływu na kształtowanie niektórych źródeł dochodów budżetowych, a przyjęte rozwiązanie opierające dochody samorządowego powiatu i województwa na subwencjach „ustalanych według zobiektywizowanych kryteriów” i dotacjach z budżetu państwa nie można uznać za właściwe. Co prawda Konstytucja nie określiła precyzyjnie katalogu dochodów własnych gmin, powiatów i województw ani zasad ich uzupełniania subwencjami i dotacjami, ale w art. 168 nakazała zapewnienie jednostkom samorządu terytorialnego tzw. władztwa podatkowego. Podkreślić jednak trzeba, że do chwili obecnej władztwo podatkowe samorządu powiatowego i województwa w dalszym ciągu nie istnieje. Nie można bowiem zaliczyć udziałów w podatkach państwowych do kategorii dochodów własnych, bowiem tym mianem w doktrynie określane są dochody oddane samorządowi terytorialnemu w całości, bezwarunkowo i niejako na własność. Podkreślić należy, że przyznanie samorządowi źródeł dochodów, na które ich organy nie miały żadnego wpływu w istotny sposób ograniczyło ich samodzielność, rozumianą nie tylko jako prawo swobodnego wydatkowania środków finansowych, ale także jako prawo kreowania nowych źródeł dochodów i wpływania na źródła już istniejące. W konsekwencji przeprowadzona reforma oceniona została nie jako decentralizacja władzy publicznej, a jedynie jako decentralizacja zadań¹⁶. Natomiast

¹⁴ Dz.U. Nr 91, poz. 578.

¹⁵ Dz.U. Nr 150, poz. 983 ze zm. Jak wynika już z samego tytułu – ustawie tej nadano charakter prowizoryczny i w niedalekiej przyszłości miały zostać podjęte prace nad nową ustawą, mające na celu ustabilizowanie źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Tymczasem skończyło się jedynie na jej nowelizacji, polegającej przede wszystkim na wydłużeniu mocy jej obowiązywania na 2001 rok (Dz.U. Nr 95, poz. 1041), a następnie na 2002 rok (Dz.U. Nr 145, poz. 1623) i na 2003 rok (Dz.U. Nr 216, poz. 1826).

¹⁶ Z. Gilowska, *Finansowanie samorządu terytorialnego według ustaw o finansach publicznych oraz o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 1999, nr 3, s. 55 i n.; E. Kornberger-Sokolowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 64 i n.; J. Glumińska-Pawlic, *Sa-*

skutkiem zaniechania przeprowadzenia prawidłowego podziału dochodów publicznych pomiędzy państwo a samorząd było zatrzymanie procesów niezbędnych do przeprowadzenia gruntownej reformy podatkowej, zmieniającej wydajność z niektórych przyznaných źródeł.

Znaczne niedoszacowanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2000 w stosunku do przekazanych im zadań powodowało, że władze lokalne wiązały duże nadzieje na poprawę sytuacji z nową ustawą, która w sposób zdecydowany zdecentralizowałaby finanse i wzmocniła rolę społeczności lokalnych. Jeszcze w 2000 roku podjęto prace i w dniu 27 lipca 2001 roku Sejm uchwalił nową ustawę, ale procesu legislacyjnego nie udało się pomyślnie zakończyć, bowiem po rozpatrzeniu poprawek Senatu ostatecznie ustalony tekst został zawetowany przez Prezydenta, a biorąc pod uwagę fakt, iż kadencja parlamentu dobiegła końca, posłowie nie głosowali już nad tym wetem. Stąd też ustawa w przyjętym brzmieniu nie weszła w życie¹⁷. W tej sytuacji przedłużono moc obowiązującą dotychczasowej, prowizorycznej ustawy o dochodach na 2002 rok, a następnie na 2003, wprowadzając do niej jedynie niewielkie modyfikacje.

Prace nad kolejną ustawą podjęto w 2002 roku i chociaż w trakcie pierwszego czytania w Sejmie przedłożony rządowy projekt został w dniu 29 lipca 2003 roku poddany totalnej krytyce, to jednak nie został odrzucony, ale skierowano go do dalszych prac, zakończonych uchwaleniem w dniu 13 listopada 2003 roku nowej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹⁸. I znowu – wbrew oczekiwaniom – ustawa ta nie ustabilizowała struktury dochodów gmin, powiatów i województw, o czym świadczyło m.in. nałożenie na Prezesa Rady Ministrów (art. 101) ustawowego obowiązku przedłożenia Sejmowi do dnia 30 czerwca 2006 roku informacji o skutkach jej obowiązywania (w części dotyczącej subwencji ogólnej i wpłat do budżetu państwa) wraz z propozycjami zmian. W wyznaczonym terminie propozycje takie nie zostały jednak złożone. Istotnym *novum* tej ustawy był jednak podział źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego nawiązujący wprost do art. 167 ust. 2 Konstytucji. Podkreślić należy, że podobnie jak wcześniej obowiązują-

modzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne, Katowice 2003, s. 102 i n.

¹⁷ Por. A. Orzechowski, *Niedokończona reforma*. „Wspólnota” 2000, nr 52–53, s. 20–21; W. Miemieć, *Wstrzymanie decentralizacji finansów samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2001, nr 5, s. 5 i n.

¹⁸ Dz.U. Nr 2003, poz. 1966 (aktualnie t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 ze zm.).

jące przepisy, tak i ta ustawa nie definiuje pojęcia *dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, a jedynie określa ich źródła, zasady ustalania i gromadzenia tych dochodów oraz zasady ustalania i przekazywania subwencji ogólnej oraz dotacji celowych z budżetu państwa. Wyjaśnienia tego terminu brak także w innych obowiązujących przepisach¹⁹. Nie zdefiniowano również konstytucyjnego pojęcia dochodów własnych, a ustawodawca często używa tych pojęć nieprawidłowo i w różnych kontekstach²⁰. Nie są także zadowalające próby zdefiniowania pojęcia dochodów własnych podejmowane w nauce prawa finansowego i najczęściej przyjmuje się, że należą do nich wszystkie dochody, poza subwencją ogólną i dotacjami celowymi z budżetu państwa. Zagadnienia dochodów jednostek samorządu terytorialnego normowały także – do końca 2009 roku – przepisy ustaw ustrojowych, powtarzając w różnych ujęciach i stopniu szczegółowości ich klasyfikację. Ustawy te przewidywały wyraźny podział dochodów na własne (obligatoryjne), należne każdej jednostce samorządu terytorialnego²¹ oraz inne dochody (fakultatywne, „nadzwyczajne”), które były potencjalnie dostępne²². Rodzaje dochodów poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego i ich charakter prawny określone w powołanych ustawach różniły się jednak między sobą, a ustawy ustrojowe były niezgodne nie tylko z systematyką przyjętą w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, ale również z postanowieniami Konstytucji RP oraz EKSL²³. Istniejący stan rzeczy uporządkowany został dopiero poczynając od 1 stycznia 2010 roku, kiedy to weszła w życie ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych²⁴, mocą której

¹⁹ Brak precyzyjnych definicji powoduje w praktyce określone perturbacje, zwłaszcza na gruncie przepisów prawa podatkowego, gdzie na przykład część dochodów z majątku jednostek samorządu terytorialnego traktowana jest jak przychody z tytułu świadczenia usług (np. najmu czy dzierżawy) i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, pomniejszając wpływy do budżetu. Por. szerzej J. Glumińska, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiatu, województwa)*, [w:] *Poradnik radnego i pracownika samorządowego*, Katowice 1999, s. 44.

²⁰ Np. w pierwotnym brzmieniu art. 19 ust. 10 ustawy o finansach publicznych z 1998 r. przewidywano istnienie „dochodów własnych” zakładu budżetowego, podczas gdy plan finansowy obejmować miał „przychody”.

²¹ Por. art. 54 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.), art. 56 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 ze zm.) oraz art. 67 ust. 2 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do końca 2009 roku.

²² Por. z kolei art. 54 ust. 2, art. 56 ust. 2 oraz art. 68 powołanych wyżej ustaw (w brzmieniu obowiązującym do końca 2009 roku).

²³ Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. Obowiązując w Polsce od 1 marca 1994 r. jako wiążąca norma prawa międzynarodowego (ogłoszona w Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 z dnia 25 listopada 1994 r.).

²⁴ Dz.U. Nr 157, poz. 1241 ze zm.

uchylone zostały w przepisach ustaw ustrojowych postanowienia dotyczące źródeł dochodów gmin, powiatów i województw²⁵.

Podkreślić należy, że katalog źródeł dochodów budżetowych gmin nie uległ zasadniczym zmianom od 1990 roku i ma charakter zamknięty w tym znaczeniu, że dochody te obligatoryjnie przypadają gminie i wpływy z tych tytułów muszą znaleźć odzwierciedlenie po stronie dochodowej budżetu, jeśli wynika to z ustaw lub przepisów gminnych wprowadzających określony tytuł prawny dochodu na podstawie upoważnienia ustawowego. Organy gminy nie są władne zrzec się poboru tych dochodów i administrowania nimi. W tej części samodzielność w prowadzeniu gospodarki finansowej wyraża się w samodzielnej ocenie wydajności źródeł, nie zaś w ich tworzeniu czy przekształcaniu. Udział dochodów własnych w budżecie jest nie tylko odzwierciedleniem kondycji finansowej gminy, ale także miarą jej samowystarczalności, potencjału gospodarczego i zdolności inwestycyjnej. Oceniając zatem strukturę dochodów gmin należy stwierdzić, że ustawodawca wyposażył je zarówno w dochody własne, w tym podatki i opłaty (art. 4), jak i źródła transferowe, w tym dotacje celowe o zróżnicowanym przeznaczeniu i źródle pochodzenia oraz subwencję ogólną z budżetu państwa. Sposób naliczania dotacji i subwencji, wiążący ich poziom z istniejącym stanem infrastruktury technicznej i społecznej powoduje jednak utrwalenie dotychczasowego zróżnicowania stopnia rozwoju gmin i pozostawia zbyt mało środków, które mogą być wykorzystane dla przezwyciężenia istniejących dysproporcji.

Z kolei w art. 5 ustawy wymieniono – tak jak miało to miejsce we wcześniejszych regulacjach – katalog dochodów własnych powiatu, eksponując opłaty jako najważniejsze źródło dochodów własnych, co jest zgodne z rzeczywistością, ponieważ przy szczupłości tej kategorii dochodów, opłaty stanowią zdecydowaną większość wpływów w tej grupie. Opłatami zasilającymi budżet powiatu, są tzw. opłaty komunikacyjne pobierane na podstawie przepisów ustawy – Prawo o ruchu drogowym, opłaty pobierane na podstawie przepisów ustawy o pomocy społecznej, ustawy o drogach publicznych czy opłata melioracyjna. Istotnym źródłem dochodów mogą być również wpływy z najmu lokali użytkowych i mieszkalnych wchodzących w skład mieszkaniowego zasobu powiatu. Określanie stawek czynszu za wynajem należy do kompetencji zarządu powiatu,

²⁵ Odpowiednio art. 9, 39 i 40 powołanej wyżej ustawy.

który ustala stawki w oparciu o uchwałę odpowiednio rady powiatu w sprawie zasad wynajmu lokali mieszkalnych stanowiących własność powiatu lub własność powiatowych osób prawnych. Nowym źródłem dochodów powiatu od 2004 roku jest 5% udział w dochodach uzyskiwanych na rzecz budżetu państwa w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych ustawami (wyjątek stanowi 25% udział we wpływach uzyskiwanych przez powiaty z tytułu gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa). Wprowadzenie tego źródła, przy jednoczesnym znacznym zmniejszeniu realizowanych przez powiaty zadań z zakresu administracji rządowej sprawia, że nie ma ono istotniejszego znaczenia. Natomiast art. 6 ustawy zawiera również ograniczony wykaz dochodów własnych województwa, wśród których brak jest zarówno podatków, jak i opłat.

Nadal istotnym źródłem dochodów dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego są dotacje celowe oraz jest subwencja ogólna z budżetu państwa, która w każdym przypadku składa się z trzech części. I tak subwencja gminna zawiera część wyrównawczą, równoważącą i oświatową, powiatowa – takie same składniki, ale inaczej obliczane, natomiast wojewódzka obejmuje część wyrównawczą, regionalną i oświatową. W ustawie utrzymano dotychczasową zasadę, że o przeznaczeniu środków otrzymanych z tytułu subwencji ogólnej decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

Powiatom i województwom w dalszym ciągu nie przyznano podatkowych źródeł dochodów, a zamieszczenie w art. 3 ust. 2 ustawy postanowienia, że w rozumieniu jej przepisów „dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego są również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych” nie powoduje zmiany ich charakteru i co najwyżej mogą być one uznane za „zrównane z dochodami własnymi”²⁶.

Dokonana analiza przedstawia obraz, który nie jest budujący, a przyczyn tego stanu rzeczy należy poszukiwać między innymi w błędach systemowych, polegających przede wszystkim na braku koncepcji ostatecznego podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny oraz w wadach procesu legislacyjnego, które wynikają w szczególności z braku odpowiednich mechanizmów ko-

²⁶ Tak np. E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 31 i n.

ordynacyjnych, niestaranności oraz pośpiechu w przygotowywaniu ustaw i ich zmian. Powoduje to trudności w stosowaniu prawa oraz konieczność dokonywania kolejnych nowelizacji. Ustawa o dochodach z 2003 roku okazała się w praktyce rozwiązaniem, które stanowi najpoważniejsze zagrożenie reformy ustrojowej państwa, bowiem nie zawiera ona rozwiązań systemowych dla wszystkich szczebli samorządu terytorialnego, a podziału zadań i środków finansowych dokonano bez rzetelnej symulacji kosztów ich realizacji. Należy zatem uznać, że ustawa ta nie stworzyła stabilnego systemu dochodów i nie wprowadziła żadnego nowego jakościowo podziału ich źródeł pomiędzy państwo a samorząd terytorialny, natomiast zwiększyła rolę organów centralnych w tworzeniu i rozdzielaniu dochodów transferowanych w sposób uznaniowy, bez stosowania jakichkolwiek zobiektywizowanych kryteriów. Oznacza to, że mimo konstytucyjnych gwarancji jednostkom samorządu terytorialnego nie zapewniono udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. W tej sytuacji należałoby postulować takie ukształtowanie modelu systemu finansowego państwa, w którym istniejące źródła dochodów budżetowych rozdzielone zostaną w sposób gwarantujący jednostkom samorządu terytorialnego własne, wydajne i stabilne źródła dochodów, bowiem dotychczasowe rozwiązania tylko częściowo odpowiadają wyznaczonym standardom, zwłaszcza jeśli dotyczy to szczebli ponadgminnych. Część dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli musi pochodzić z danin publicznych stanowiących podatki i opłaty lokalne, w stosunku do których jednostki te winny posiadać ustawowo określony zakres władztwa podatkowego, by w ten sposób zrealizować podstawową przesłankę gwarantującą kształtowanie racjonalnej, lokalnej polityki podatkowej. Trzeba jednak pamiętać, że zwiększanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego nie może odbywać się w oderwaniu od sytuacji finansowej państwa.

Obserwując w naszym kraju brak woli politycznej i chęć przerzucenia skutków kryzysu finansów publicznych na jednostki samorządu terytorialnego należy podzielić obawy, że w sytuacji utrzymywania się od kilku lat wydatnego deficytu budżetu państwa nie ma co liczyć w bliskiej perspektywie czasowej na nowy, bardziej korzystny podział dochodów publicznoprawnych.

Jan Głuchowski

Opór podatkowy a obowiązek uiszczania podatku w wykładni chrześcijańskiej i koranicznej

1.

Elementem prawnym podatku jest przymusowość, odróżniająca go od świadczeń dobrowolnych. Stosunek między podmiotem zobowiązanym do płacenia podatku a uprawnionym do jego nakładania jest stosunkiem podporządkowanym. Obowiązek uiszczania podatku może być egzekwowany przez organ administracji finansowej państwa. Dopuszcza się w tym względzie tryb egzekucyjny¹. Na przestrzeni wieków zaległości podatkowe były karane więzieniem lub zadawaniem fizycznego bólu. W tekście egipskim z okresu Średniego Państwa (2133–1567 p.n.e.) czytamy: „I oto poborca wysiada na brzegu rzeki, aby ustalić podatek od zbiorów. Towarzyszący mu nadzorcy mają strzały w kołczanach, a Nubijczycy – palmowe kije. Żądają „oddaj zboże”, którego przecież nie ma. Wieśniak jest bity po całym ciele, wiąże się go i zanurza w studni głową do dołu i moczy”². W czasach współczesnych zaniechano tortur, ale nadal istnieje zagrożenie – poza innymi – karą pozbawienia wolności, jako sankcją podatkową.

2.

Zaszły i istniejący stan rzeczy wywołał i wywołuje opór podatkowy. Jego genezy należy doszukiwać się w Stanach Zjednoczonych. Koncepcją doktrynal-

¹ J. Głuchowski, *Podatek. Encyklopedia Katolicka*, t. XV, s. 128–132.

² F.H.M. Grapperhaus, *Podatki przez wieki. Historia wizualna*, Toruń 2010, s. 26.

ną w tym względzie jest nieposłuszeństwo obywatelskie, sformułowane przez urodzonego w 1817 r. w Concord (stan Massachusetts) Henry Davida Thoreau. Uczestniczył on w ruchu abolicjonistycznym i stworzył teorie humanistyczno-społeczne, oparte na analogiach pomiędzy naturą a życiem człowieka. Spośród jego dzieł warto wymienić przetłumaczone na język polski *Życie bez zasad* (1972) i *Walden, czyli życie w lesie* (1991).

Samo nieposłuszeństwo obywatelskie polega na świadomym i celowym niestosowaniu się do konkretnych przepisów prawa, które zdaniem obywateli naruszają w sposób rażący fundamentalne normy sprawiedliwości, ograniczają zarówno wolność, jak i równość mieszkańców. Jednocześnie nie przeszkadza to w akceptowaniu całości obowiązującego porządku prawnego. Obywatele wyznający tę zasadę świadomie łamią normy prawne i w pełni liczą się z reakcją władz. Godzą się też z konsekwencjami podejmowanych akcji, ale nie widzą jasnego sposobu przekazania przez nie decyzji³.

Najdalej idącą formą oporu podatkowego są działania zbrojne. W historii szczególne miejsce w tym względzie zajmują Stany Zjednoczone, w których miały miejsce dwa zdarzenia, znane jako *Boston Tea Party* oraz *Whiskey Rebellion*. Pierwsze z nich stworzyło wręcz fundament powstania USA. Obiektywnie rzecz biorąc, kraj ten powstałby i bez owego wydarzenia, ale bezpośrednio przyspieszyło ono bieg historycznych wydarzeń. Jego opis opieramy na historycznym opracowaniu F.H.M. Grapperhausa, wybitnego znawcy rozwoju opodatkowania z Holandii⁴.

Z początkiem lat 1770 Kompania Wschodnioindyjska, hurtowy importer herbaty do Europy, przeżywała finansowe tarapaty z powodu nadwyżki zapasów. Aby rozwiązać problem Izba Lordów wydała specjalne zezwolenia, umożliwiające kupcom sprzedaż tego towaru poza obowiązującymi aukcjami. Ameryka była słusznie uważana za atrakcyjny teren upłynnienia herbaty. Koloniści zorientowali się jednak, że podatek będzie uiszczany w Londynie, a nie w koloniach. W listopadzie 1773 roku trzy angielskie statki z ładunkiem herbaty wpłynęły do Bostonu.

Sytuacja statku i ładunku wyglądały następująco. Przepisy prawne zobowiązywały właściciela statku do poddania się kontroli celnej i uiszczeniu opłat w terminie 12 dni. W przeciwnym razie – na mocy ustawy z 1721 r. – zarówno

³ *Wielka Encyklopedia PWN*, t. XIX, Warszawa 2003, s. 24.

⁴ Tłumaczenie polskie: *Opowieści podatkowe Drugiego Milenium*, TNOiK, Toruń wyd. I 2000, wyd. II 2010, s. 103–106.

statek jak i ładunek byłyby skonfiskowane. Chyba, że odpłynąłyby z powrotem. Ponieważ statek nie podniósł kotwicy, patrioci bostońscy wrzucili ładunek do morza. Działanie to zostało przyjęte w Londynie jako przejaw rebelii. W odwecie rząd brytyjski zamknął port, pozbawiając miasto źródła egzystencji, co oznaczało uszczuplenie demokratycznych praw stanu Massachusetts. Tego typu działanie stało się zarzewiem buntu bostońskich kolonistów, do którego przyłączyli się inni. Amerykańscy prawnicy argumentowali, że parlament angielski nie ma władztwa nad koloniami, które są suwerennymi stanami, uznającymi jedynie króla jako władzę nadrzędną.

Prawie dwadzieścia lat później miała miejsce wspomniana *Whiskey Rebellion*. System podatkowy w Stanach Zjednoczonych przeszedł znaczną ewolucję zanim osiągnął swą obecną postać. W stosunkowo krótkiej historii narodu amerykańskiego zdarzały się okresy, w których obywatele byli wolni od podatków, ale notowano sytuacje, gdy w ciągu kilku lat obciążenie podatkowe wzrastało niezmiernie gwałtownie. Wiele podatków istniejących w XVIII i XIX w. zanikło, inne z istniejących obecnie wprowadzono stosunkowo niedawno.

Do roku 1970 głównym źródłem dochodów były wpływy z ceł. W 1791 r. wprowadzono stanowy podatek pośredni od napojów alkoholowych (*An Excise on Distilled Spirits*). Wysokość podatku była zróżnicowana i wynosiła 25 centów od galona whisky, jeśli była produkowana z zagranicznych surowców, i 18 centów, gdy była wyrabiana z surowców lokalnych. Podatek wywołał niezadowolenie głównie wśród farmerów zachodniej Pensylwanii. Trudno im było transportować na rynek przez górzyste rejony tej okolicy ciężkie produkty, jak zboże, mięso czy drewno. Natomiast alkohol o identycznym ciężarze był wielokrotnie droższy i był ważnym źródłem dochodów. Ponadto alkohol spełniał funkcję swoistego środka płatniczego. Zdarzało się, że płacono nim nawet pensje osobom duchownym⁵.

Podatek od alkoholu nazwano „podatkiem Hamiltona” i odmawiano jego uiszczenia. Buntowników zaczęto aresztować. Sytuacja kryzysowa trwała do momentu, gdy zimą na przełomie 1794–1795 r. wysłano wojsko w okolice Monongahela do stłumienia buntu alkoholowego (*Whiskey Rebellion*). Podatku nie zlikwidowano i istniał aż do 1802 r., kiedy to inne produkty nabrały większego znaczenia i rola whisky zmalała⁶.

⁵ M.G. Myers, *A Financial History of the United States*, New York and London 1970, s. 60.

⁶ L.D. Baldwin, *Whiskey Rebels: The Story of the United States*, Pittsburgh 1939, s. 60.

Tradycje amerykańskiego oporu podatkowego zostały przeniesione w wiek XX i XXI. W drugiej połowie minionego wieku powstały stowarzyszenia nawołujące do reformy lub całkowitego zniesienia obciążeń fiskalnych. Przykładami mogą być: United States Taxpayers' Union, United Tax Action Patriots czy National Tax Resistance Movement. Głównym celem ataku stał się podatek dochodowy. Wyrażano opinię, że rewolta podatkowa zakończy się sukcesem, gdyż jest w pełni uzasadniona. Stwierdzono, że pobór podatku dochodowego od osób fizycznych jest pogwałceniem prywatności prawa do nieskładania obciążających zeznań i formą swoistego niewolnictwa⁷.

Czyniąc tak, powoływano się na Czwartą i Piątą Poprawkę do Konstytucji, która rzekomo ich chroni i upoważnia do takich zachowań. Czwarta Poprawka stanowi, że prawa ludu do nietykalności osobistej, mieszkania, dokumentów i mienia nie wolno naruszać przez bezzasadne rewizje i zatrzymanie; nakaz w tym przedmiocie można wystawić tylko wówczas, gdy zachodzi wiarygodna przyczyna potwierdzona przysięgą lub zastępującym ją oświadczeniem. Miejsce podlegające rewizji oraz osoby i rzeczy podlegające zatrzymaniu powinny być w nakazie szczegółowo określone. Piąta Poprawka zawiera natomiast zapis, że nikt nie może być pociągnięty do odpowiedzialności za zbrodnię główną lub inne hańbiące przestępstwo bez aktu oskarżenia uchwalonego przez wielką ławę przysięgłych z jej własnej inicjatywy lub na wniosek prokuratora, chyba że chodzi o sprawę dotyczącą lądowych lub morskich sił zbrojnych albo milicji w czynnej służbie podczas wojny lub niebezpieczeństwa publicznego. Nie wolno nikomu za to samo przestępstwo wymierzać dwukrotnie kary na życiu lub zdrowiu. Nikt nie może być zmuszony do zeznawania w sprawie karnej na swoją niekorzyść ani też zostać bez prawidłowego wymiaru sprawiedliwości pozbawiony życia, wolności lub mienia. Własność prywatną można przejąć na użytek publiczny tylko za sprawiedliwym odszkodowaniem.

Z kolei w czasie akcji wyborczej do Kongresu w końcu 2010 r. część konserwatystów samookreśliła się wręcz jako Tea Party w ramach ugrupowania republikańskiego. Pierwsze wiece tego ruchu odbyły się tuż po wybuchu kryzysu finansowego w 2008 r., kiedy to banki i wielkie koncerny znalazły się na krawędzi bankructwa. Wtedy to administracja prezydenta Obamy wyłożyła setki miliardów dolarów z pieniędzy podatników, aby załagodzić sytuację. Konserwatyści

⁷ W.V. Ellsworth, *Why the Personal Home Tax is Doomed*, „Tax Strike News”, January 1977, s. 3.

z Tea Party uznali, że jest to tolerowanie niesprawiedliwości instytucji finansowych i koncernów. Rozwój Tea Party całkowicie zaskoczył elity republikańskie, które zaczęły tracić kontrolę nad partią. W serii prawyborów kandydaci ruchu zdobyli republikańskie nominacje na senatorów w Delaware, Alasce, Kentucky, Kolorado, Newadzie i na Florydzie.

Padły sformułowania, że Obama i jego administracja rozkradają i marnotrawią pieniądze z podatków. Należy odebrać kraj tym, którzy go zabrali Amerykanom. Nawoływano, aby obalić arystokratów z Waszyngtonu, tak jak ojcowie założyciele wygnali arystokratów z Londynu⁸. Należy przy tym stwierdzić, że oprócz problemu z Tea Party elity republikańskie mają problem z własnym programem. Ich dwa główne cele – mniejsze podatki i niższy deficyt – są bowiem sprzeczne.

3.

W religii chrześcijańskiej kluczowym zapisem biblijnym dotyczącym podatków jest fragment w *Ewangelii według św. Marka*, który brzmi następująco⁹:

„I posyłają do Niego niektórych faryzeuszów i herodianów, aby Go pochwycić w mowie. Kiedy przyszli mówią Mu:

– Nauczycielu, wiemy, że mówisz prawdę i na nikim Ci nie zależy, bo nie oglądasz się na osoby, ale nauczasz prawdziwej drogi Bożej. Czy wolno płacić podatek cesarzowi czy nie?

On zaś przejrawszy ich obłudę, powiedział.

– Czemu mnie kusicie? Przynieście mi denara, niech go obejrzę.

Przynieśli. I pyta.

– Czyj to wizerunek i napis?

Odpowiedzieli.

– Cesarski.

A Jezus im powiedział.

– Oddajcie cesarzowi, co cesarskie, a Bogu, co Boże.

I podziwiali Go”.

⁸ M. Zawadzki, *Bój o Amerykę*, „Gazeta Wyborcza” nr 256, 2.11.2010, s. 1.

⁹ *Pismo Święte. Nowy Testament*, 12:12–17, Wydawnictwo Świętego Wojciecha, 2011, s. 92.

Podatków dotyczy też list apostołski¹⁰, w którym czytamy:

„Każdy człowiek niech będzie poddany swoim władzom. Tylko w Bogu bowiem władza ma swe źródło. Bo Bóg ustanowił wszystkie władze, które istnieją. Dlatego ten, kto władzy się sprzeciwia, sprzeciwia się zarządzeniu Boga. A Ci którzy się przeciwstawiają, ściągną na siebie wyrok... Dlatego koniecznie trzeba być uległym nie tylko z obawy przed karą, lecz też ze względu na sumienie. Z tego powodu również podatki płacicie – sługami Boga bowiem są Ci, którzy tym się zajmują. Oddajcie wszystkim to, co jest należne: zbierającemu podatek – podatek, żądającemu cła – cło, temu, komu należy jest hold – hold, komu zaś szacunek – obdarzcie Go szacunkiem”.

Zapisy *Nowego Testamentu* doczekały się wielu interpretacji w różnych kościołach chrześcijańskich. Jedną z ostatnich jest wykładnia Kościoła Świadków Jehowy¹¹. Uważają oni, że należy płacić podatki, nawet jeśli spora ich część przeznaczona jest na cele militarne. Pogląd ten jest podtrzymywany nawet wobec stwierdzenia Gandhiego, że kto płaci podatki, z których finansuje się wojnę, ten popełnia grzech. Stwierdzają też, że Bóg nie obarcza nas odpowiedzialnością za to, jak władze wykorzystują podatki, podobnie jak najemca nie ponosi prawnej odpowiedzialności za to, w jaki sposób właściciel wykorzystuje płacony przez niego czynsz.

Zdaniem Świadków Jehowy¹² osoby płacące podatek doświadczają wielu korzyści. Przede wszystkim nie oszukują, a w związku z tym nie muszą obawiać się kary. Zachowują czyste sumienie oraz czerpią pokrzepienie z obietnicy boskiej opieki. Równocześnie dostrzegają oni, że płacący podatki mogą tracić pod względem finansowym w porównaniu z tymi, którzy tego nie czynią, lub oszukują w zeznaniach podatkowych. Godzą się z tym, gdyż podatki zapewniają ład i świadczenie społeczeństwu cennych usług przez takie instytucje jak sądy, szkoły podstawowe, poczta czy straż pożarna¹³.

¹⁰ List św. Pawła do Rzymian, 13:1–7, *Pismo Święte. Nowy Testament*, wyd. cyt., s. 275.

¹¹ Podatki. Czy musisz je płacić?, „Strażnica”, 1 września 2011. Informacje na temat poglądów wyznawców tej religii na podatki zawarte są również w „Strażnicy” z 1 maja 1996 roku i 1 listopada 2002 roku.

¹² Podatki. Czy musisz je płacić?, s. 23.

¹³ Tamże, s. 22.

4.

Koran wprowadził specjalny rodzaj daniny, której uiszczanie jest jednym z pięciu głównych nakazów¹⁴. Zgodnie z encyklopedycznym określeniem¹⁵ pierwotnie pojęcie to znaczyło oczyszczenie. *Zakat* jako dobrowolny uczynek miłosierny zmienił się następnie w obowiązkowy rodzaj podatku na rzecz gminy muzułmańskiej, płatny w monecie lub naturze; obowiązek ten dotyczy każdego dorosłego wyznawcy islamu (bez względu na płeć) – człowieka wolnego, zdrowego na cieple i umyśle, posiadającego jakiś majątek lub określony dochód roczny. W każdej z muzułmańskich szkół prawniczych minimum majątkowe, od którego przypadł *zakat*, było inne. W rezultacie wielowiekowych dyskusji prawników powstał skomplikowany system obliczania, zbierania i rozdziału *zakatu*. Majątek i dochód podlegający opodatkowaniu dzieli się zasadniczo na 5 kategorii (zbiór zbóż, zbiór owoców, zwierzęta hodowlane, złoto i srebro, majątek ruchomy) i w ich obrębie procent podatku jest różny (od 2,5% do 10%).

Podstawowym wymogiem islamskiej ekonomii jest wspólny podział dochodu pomiędzy posiadających i nie posiadających. Bogaci są zobowiązani dzielić się zyskami za pośrednictwem *zakatu* i *sadaqatu*. O ile *zakat* jest obowiązkowym świadczeniem, o tyle *sadaqat* polega na dobrowolnym przekazywaniu części oszczędności. Można tę współzależność porównać do ubezpieczenia społecznego, w ramach którego obligatoryjnie istnieje powiązanie jednostki i państwa. Uważa się przy tym, że nie byłoby właściwym użycie dla tego stanu zwrotu egalitaryzm¹⁶.

Znamienne, że Hammurabi ponad 4 tys. lat temu stwierdził: „Bóg zesłał mnie abym chronił biednych przed opresją silnych, przewodził ludowi i zabezpieczył dostatek jednostkom”. W świecie islamu uważa się, że bogactwo nie jest złem samym w sobie. Zostało stworzone przez Allacha aby było pozyskiwane, posiadane i powiększane. Każdy członek społeczności ludzkiej powinien nim się dzielić. Jest ono też błogosławieństwem tak długo jak jego rozmiary określone przez Allacha nie zostaną przekroczone¹⁷.

¹⁴ *Koran*, tłum. J. Bielawski, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1986, s. 789–790.

¹⁵ Zob.: *Zakat*, Wielka Encyklopedia PWN, t. XXX, Warszawa 2005, s. 201.

¹⁶ F.R. Faridi, *Zakat and Fiscal Policy*, [w:] *Sayed Afzal Peerzade, Readings in Islamic Fiscal Policy*, Adam Publishers and Distributors, Delhi 1996, s. 71.

¹⁷ Mushtaq Ahmad, *Business Ethics in Islam*, Kitab Bhavan, New Delhi 1999, s. 51.

Zakat nie jest nakładany na trzodę wszelkiego gatunku i rodzaju. Muszą być spełnione specjalne warunki dotyczące poboru *zakatu* od zwierząt. Pierwszym warunkiem jest *nisab*, czyli „limit”, ponieważ *zakat* dotyczy tylko bogatych, a nie każdy właściciel trzody jest bogatym. Musi być zawsze określona granica, po przekroczeniu której ludzie uważani są za bogatych. Ów „limit” określany jest jako *nisab*. Niepisane ustalenie muzułmanów przyjmuje od wieków, że *nisab* oznacza pięć wielbłądów. Z kolei w odniesieniu do owiec wynosi 40 sztuk. *Nisab* jest zdeterminowany naukami Proroka, ich aktualną wykładnią i stosowaniem przez następców. I tak *nisab* dla krów waha się od 5 do 30 lub 50 w zależności od wykładni szkoły koranicznej.

Zwierzęta przekazane jako *zakat* nie mogą być chore, z uszkodzonym układem kostnym, stare lub uległe wypadkowi. Prorok stwierdził: „Ani stare zwierzę, ani z wadą nie mogły być przyjęte jako *zakat* jeśli poborca podatkowy tego sobie nie życzy”. Należy wspomnieć o unikatowym przypadku, kiedy to ułomne lub zużyte zwierzę może być zaakceptowane jako *zakat*. Mogło to mieć miejsce wówczas, kiedy wszystkie zwierzęta miałyby ten sam defekt lub były zużyte w tym samym stopniu. Istota *zakatu* sprowadza się bowiem między innymi do tego, aby nie zmuszać podatnika do nabycia zdrowego zwierzęcia w celu zapłacenia podatku.

Jeśli chodzi o rodzaj to obowiązuje wymóg, że *zakat* musi być uiszczany w zwierzętach płci żeńskiej. Generalnie odnosi się to do wielbłądów. Jeśli chodzi o bydło dopuszczalny jest gatunek męski lub żeński, w przypadku jednorocznych sztuk po jednej z 30.

W tradycji zachowano wymogi wiekowe wielbłądów i bydła przeznaczonych na *zakat* na gruncie zasady, że przejście mniej lub więcej byłoby nie stosowne bądź to wobec uiszczającego podatek, bądź też wobec przejmującego podatek. W stosunku do owiec opinie są zróżnicowane. Uważa się, że *zakat* musi być uiszczony w postaci jednorocznych kóz i sześciomiesięcznych owiec. Powstaje problem jak uiścić *zakat* w sytuacji gdy stado zwierząt nie spełnia wymogów wiekowych? Jako rozwiązanie dopuszcza się przekazanie zwierząt w młodszym wieku plus kompensata. Kompensatą byłoby przykładowo dwadzieścia dirhamów lub dwie owce za każdy rok różnicy w wieku wielbłąda.

Reprezentatywność sprowadza się do tego, że poborca podatkowy nie może przejąć ani najlepszych zwierząt, ani najgorszych, lecz przeciętne spośród nich.

Prorok rzekł, iż należy unikać przejmowania tego co najlepsze wśród bogactwa ludzi i czuć lęk przed modlitwami uciśnionych.

Zasadność reprezentatywności ma zasadniczo ten cel, aby nie faworyzować ani podatnika, ani poborcy, co miałyby miejsce przy przejściu najgorszego lub najlepszego zwierzęcia. Wprowadzono tę zasadę z nauk Proroka: „Istnieją trzy rzeczy po spełnieniu których doświadcza się słodkości wiary. Są to modlitwa do jednego Allacha, świadomość że nie ma innego boga poza Allahem, corocznie uiszczenie *zakatu* od bogactwa, które da radość duszy (...), a uiszczając nie należy przekazywać zwierząt starych, chorych, ułomnych lub dających mało mleka, lecz sztuki przeciętne. Allah nie wymaga od ciebie najlepszego, ale nie rozkazuje ci też przekazywania najgorszego”.

W doktrynie islamskiej obciążenie zwierząt *zakiem* nie jest jednoznacznie rozstrzygnięte. Stwarza to możliwość różnorodnych interpretacji i formułowania rozbieżnych sądów. Przede wszystkim Shari'a dyktuje wiele zasad i reguł dotyczących *zakatu* od zwierząt, ale nie są one precyzyjne w szczegółach. Zdaniem Yusufa al-Qaradawiego można sformułować w tym zakresie poniższe zasady¹⁸.

- *Zakat* jest z jednej strony aktem wiary, a z drugiej kategorią publiczną egzekwowaną przez islamskie państwo. Nominowanie poborców i zlecenie im poboru tegoż podatku jest obowiązkiem państwa.
- Przepisy regulujące *zakat* uwzględniają interes biednych z jednej strony i status bogatych z drugiej. Tylko niewielka część bogactwa jest przyjmowana w formie *zakatu* a równocześnie przejmowane zwierzęta mają prezentować średnią jakość.
- Zwierzęta karmione strawą nabywaną przez właściciela nie powinny być objęte *zakiem*. Uzasadnienie sprowadza się do argumentacji, że koszt utrzymania takich zwierząt równoważy korzyści właściciela.
- Zwalnia się od *zakatu* bydło i wielbłądy używane do celów nawadniania, uprawy i transportu ciężarów. Znajduje to akceptację większości uczonych.
- Z przepisów *sharii* wynika, że współwłasność bydła może być traktowana jako podstawa opodatkowania. Ma to odniesienie do współczesnych korporacji.

¹⁸ Yusuf al-Qaradawi, *Fight Az Zakat: A Comparative Study: The Rules, Regulations and Philosophy of Zakat in the Light of the Quran and Sunna*, Dar Al Taqwa Ltd., London 1999, s. XLIII.

- *Sharia* nie zezwala na unikanie *zakatu*. Nie pozwala ona na rozdzielanie i łączenie posiadanych zwierząt, które miałyby na celu zaniżenie *zakatu*.
- W przypadku *zakatu* dopuszczalne jest stosowanie zasady analogii. Pozwala to potencjalnie na poszerzenie jego zakresu.
- Niektóre regulacje *zakatu* ustanowione przez Proroka mogą być zakwalifikowane jako regulacje głowy islamskiego państwa a nie religijne normy Proroka. Te dwa rodzaje zasad muszą być jasno zrozumiałe i jednoznacznie rozróżniane.
- *Nisab* dla zwierząt jest podwójny w stosunku do *nisabu* pieniężnego. W *Sahih Hadiths* dwie owce są warte 20 dirhamów, a 40 owiec – 400 dirhamów. Równocześnie wiadomo, że *nisab* pieniężny wynosi 200 dirhamów.
- *Zakat*, obciążający nawet trzodę jest należnością proporcjonalną. Nie ma on charakteru regresywnego jak błędnie przyjmują niektórzy współcześni badacze.
- Stawka *zakatu* od zwierząt jest zbliżona do stawek obciążających pieniądze i składniki majątku.

Przechodząc do konkluzji na gruncie muzułmańskim stwierdzono¹⁹, że *zakat* przeszedł powolną ewolucję w religiach poprzedzających islam, to jest w judaizmie i chrześcijaństwie, ale w islamie stał się idealnym. Dzięki powiązaniom z religią nie ma on nic wspólnego ze współczesnymi, materialistycznymi teoriami opodatkowania i takąż praktyką.

Przykładem może być zachowana w historii doktryn ekonomicznych „teoria korzyści”, w myśl której każdy powinien świadczyć tyle na rzecz państwa, ile od niego otrzymuje.

Znamienne, że kiedy po śmierci Proroka część plemion odmówiła płacenia *zakatu* Khalif Abu Bakri mieczem zmusił je do wypełnienia obowiązku, dzięki czemu uratował egzystencję finansową państwa i zapewnił ciągłość religii. W krajach takich jak Arabia Saudyjska płacą go biznesmeni i korporacje. Nie obciąża on natomiast cudzoziemców²⁰.

Niezależnie od *zakatu* w świecie islamu nakładane są inne podatki. Najważniejsze z nich to podatki od dochodu osób fizycznych i osób prawnych.

¹⁹ S.A. Siddiqi, *Public Finance in Islam*, Adam Publishers and Distributors, Delhi 1992, s. 8.

²⁰ *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, PWE, Warszawa 1997, s. 535.

Opór podatkowy a obowiązek uiszczenia podatku...

Na dalszym miejscu, pod względem ważności, znalazły się podatki od spadków i darowizn. Mogą też istnieć podatki od konsumpcji, których istnienie usprawiedliwia się unikaniem uiszczenia *zakatu* oraz podatki od zysków kapitałowych.

Andrzej Gomułowicz

Ekonomiczne zasady opodatkowania w ujęciu klasycznych koncepcji podatkowych

1. Zasady opodatkowania – istota i znaczenie

Ekonomiczne zasady opodatkowania głęboko wnikają w zależności, które dotyczą procesów gospodarczych i związanych z nimi następstw społecznych. Refleksja w ujęciu klasycznej myśli podatkowej, dotycząca ekonomicznych zasad opodatkowania, podejmuje próbę usystematyzowania zagadnień dotyczących *gospodarczego otoczenia* podatku i uwarunkowań ustroju gospodarczego. Te uwarunkowania są wzajemne. Podatek wpływa na *oblicze* i treść procesu gospodarczego, ale także pod wpływem zmian dokonujących się w gospodarce, rozwiązania podatkowe, formy i sposoby oddziaływania na procesy gospodarcze, są modyfikowane.

Klasyczne zasady podatkowe w polu swoich zainteresowań umieściły istotne ówczasie, a i dzisiaj aktualne, zagadnienia dotyczące relacji pomiędzy gospodarką a opodatkowaniem: fiskalizm, ochronę źródeł podatku, wydajność fiskalną podatku, a także reguły które odnoszą się do interwencjonizmu podatkowego.

Historii opodatkowania niezmiennie towarzyszyło pytanie o *zasadną* wysokość ciężaru podatkowego i przesłanki, które wysokość ciężaru podatkowego powinny kształtować. To zagadnienie w równym stopniu nurtowało także władzę ustanawiającą podatki, i w nie mniejszym tych, którzy byli adresatami obowiązków podatkowych¹.

Refleksja związana z wysokością ciężaru podatkowego, niezależnie od epoki, wiązała się z ponadczasowym dylematem. Jaki ciężar podatkowy może *zasad-*

¹Szerzej na ten temat patrz: N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, *idem*; *Teorie podatkowe*, [w:] *Encyklopedia podatkowa*, Warszawa 1998; R.L. Heilbronner, *Wielcy ekonomiści. Czasy, życie, idee*, Warszawa 1993.

nie nałożyć władza publiczna, po to, by zaspokoić zapotrzebowanie na dochód budżetowy, i jak ten ciężar rozłożyć na poszczególnych podatników. Według jakich kryteriów należy to uczynić? W tej kwestii odmienny był punkt widzenia władzy stanowiącej podatki i tych, którzy obowiązkowi podatkowemu podlegają. Z tego powodu, tj. zasadniczej kolizji dwóch dóbr, a więc dobra publicznego i prywatnego, nie udało znaleźć się *złotego klucza* dla rozłożenia ciężaru podatkowego. Kontrowersje i spory wiązały się z koniecznością finansowania publicznych zadań państwa, które w miarę postępu cywilizacyjnego, rozwoju gospodarczego i społecznego wzrastały, ale jednocześnie, i to jest oczywiste, trafiały na naturalną granicę opodatkowania².

Władza stanowiąca podatki sięgała zarówno do przychodu, dochodu, jak i majątku, a także do dochodu wydatkowanego (opodatkowanie konsumpcji). Wkraczała tym samym w prawa podmiotowe opodatkowanych, a przede wszystkim w sferę silnie objawianego i chronionego przez podatników, prawa własności.

Poszukując kryterium podziału ciężarów podatkowych, starano się w koncepcjach podatkowych określić przesłanki, które czyniłyby system podatkowy, systemem racjonalnym, a więc takim, który umożliwiając sprawną realizację funkcji dochodowej, jednocześnie przestrzega reguł właściwego podziału ciężaru podatku.

Kiedy w doktrynie podatkowej sformułowano tezę, *bogaci powinni ponosić większe podatki niż myślą, podczas gdy ubodzy powinni myśleć, że płacą więcej niż to się dzieje w rzeczywistości*³, miano tu na uwadze przede wszystkim konieczność kształtowania postawy wobec obowiązków podatkowych. Dlatego należało przekonać *biednych*, że zapłacili więcej, a *bogaty*ch, że zapłacili mniej niż faktycznie płacą. Zarówno *bogaci*, jak i *ubodzy*, właściwie realizują obowiązek podatkowy, gdy mają ugruntowane przekonanie, że ciężar podatku jest adekwatny do stanu ich przychodów, dochodu, bądź też majątku.

² Szerzej na ten temat patrz: J. Libicki, *Granice opodatkowania*, Kraków 1936, a także: S. Głąbiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa-Lwów 1925; A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1936; E. Taylor, *Polityka skarbową i system skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1929.

³ Szerzej na ten temat patrz: H. Dalton, *Zasady skarbowości*, Łódź 1948, s. 43-44.

2. Smithowski załączek zasady ochrony źródeł opodatkowania

A. Smith formułuje tezę, której treść sprowadza się do wskazania stosunkowo prostych i na ogół oczywistych współzależności, zachodzących między stanem bogactwa, a reakcją na niewspółmierny do niego poziom opodatkowania⁴. Stan bogactwa utożsamia z majątkiem w bardzo szerokim rozumieniu. Dowodzi, że *surowe podatki* wywołują dwa następstwa, które stanowią *zło*, zarówno dla państwa, jak i dla podatnika.

Z punktu widzenia państwa *zło* polega na obniżaniu się poziomu dochodów podatkowych i zamieraniu działalności gospodarczej. Jest to, jak zauważa A. Smith, naturalna reakcja na *surowość podatku*⁵.

Z kolei podatnik, którego dotyka *surowość podatku*, musi podjąć racjonalnie uzasadnione działania, będące reakcją na ów fiskalizm. Co uczyni? Przede wszystkim będzie skłonny wycofać *kapitał*. Wycofanie *kapitału* nie oznacza, że podatnik rezygnuje z działalności gospodarczej. Takie zachowanie byłoby bowiem nieracjonalne. Po prostu właściciel *kapitału* przeniesie ten *kapitał* do takiego państwa, gdzie będzie mógł prowadzić interesy z większą *swobodą*⁶.

Wycofanie *kapitału* oznacza, że obniżają się dochody podatkowe. Stratę ponosi budżet. I to w podwójnym wymiarze. Po pierwsze, obniża się poziom dochodów *od zysku*, a także spada poziom dochodów podatkowych od *plący roboczej*. Ponadto, ze względu na utratę pracy, osłabiony jest poziom popytu. To z kolei prowadzi do zmniejszania dochodu podatkowego, który uzyskuje się z opodatkowania konsumpcji.

Surowe podatki przynoszą tylko chwilowe korzyści i dla tych chwilowych korzyści nie należy niszczyć trwałych źródeł dochodów podatkowych.

A. Smith, na równi z surowością podatków, ujmuje *surowość ceł*. Dowodzi, że surowe cła wcale nie muszą oznaczać, i co więcej nie oznaczają, odpowiednio wysokiego wzrostu dochodów budżetowych. Jest tak dlatego, że surowe cło zachęca do przemytu, który może być źródłem godziwych zysków. Dlate-

⁴ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. II, Warszawa 1954.

⁵ Szerzej na ten temat patrz: Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku – ze szczególnym uwzględnieniem Polski*, [w:] *Encyklopedia podatkowa PWN*, Warszawa 1998.

⁶ Ferdinand H.M. Grapperhaus, *Podatki przez wieki. Historia wizualna*, tłum. Jan Gluchowski, TNOiK Toruń 2010; a także *idem: Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, tłum. Jan Gluchowski, TNOiK, Toruń 2010.

go zalecane jest umiarkowanie władzy, która z niższych opłat celnych mogłaby osiągnąć ustabilizowany i pewny dochód⁷.

Refleksja A. Smitha dotycząca surowości danin publicznych (podatki, cła) prowadzi do wniosku, że nadmierny pod względem wysokości poziom obciążeń, rozmiągający się ze zdolnością do udźwignięcia tak wysokiego ciężaru, może zawierać w sobie *siłę niszczenia*. Ta siła niszczenia zagraża państwu, zagraża gospodarce i zagraża podatnikom.

3. Rikardiańska zasada *leave them as you find them*

Ricardo pozostaje zwolennikiem liberalizmu gospodarczego i z punktu widzenia jego tez ekonomicznych, formułuje *regułę edynburską*, która miała wyznaczać treść i zakres racjonalnej polityki podatkowej⁸. Biorąc pod uwagę poglądy Ricardo, reguła edynburska przedstawia się jako następująca maksyma – opodatkowanie powinno pozostawiać każdego we względnie takiej samej sytuacji dochodowej i majątkowej, w jakiej go zastało. A zatem, trzeba porównać warunki dochodowe i podatkowe podatnika, przed i po opodatkowaniu. Stan tych warunków pozwala ocenić, w jakim położeniu znajduje się *źródło podatku*.

Zgodnie z regułą edynburską podatki nie powinny naruszać źródeł dochodu podatkowego. Źródła dochodu podatkowego stanowią bowiem podstawę ich działalności gospodarczej. Zniszczenie tego źródła, poprzez wysokie i niewspółmierne do zdolności płatniczej podatki, byłoby zarówno *szkodzeniem produkcji*, jak i utrudnieniem procesu *bogacenia się ludności*.

Koncepcja rikardiańska zakłada, że podatek nie tylko nie powinien naruszać podstaw działalności gospodarczej, ale – co równie ważne – nie powinien także ograniczać i naruszać kapitalizacji tej części dochodów, która jest niezbędna dla dalszego rozwoju gospodarki.

Zalecenie, które z koncepcji D. Ricardo wynika dla polityki podatkowej, jest następujące. Władza ustanawiająca podatki, postępować będzie roztropnie tyl-

⁷ W połowie XVIII wieku, angielski satyryk J. Swift, inspirowany podniesieniem ceł na wino i jedwab dowiódł, że w sprawach podatkowych dwa razy dwa wynosi czasem nie cztery, tylko jeden. Reguła ta zyskała sobie miano *podatkowej tabliczki mnożenia*.

⁸ Szerzej na temat koncepcji podatkowych D. Ricardo patrz: D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, Warszawa 1957.

ko wówczas, gdy *suma skutków podatkowych razem wziętych*, nie ograniczy siły gospodarczej podatnika. W tej sile gospodarczej podatnika tkwi przyszłość państwa, albowiem zachowanie źródła podatku jest warunkiem trwania bytu państwowego. Ricardo uświadamia, że interes państwa wymaga szczególnej dbałości w zachowaniu źródeł podatku⁹.

Ricardo ma oczywiście świadomość, że pod wpływem podatku zmienia się sytuacja dochodowa i majątkowa podatnika. Chodzi jednak o to, by owa zmiana nie przekreślała podstaw działalności gospodarczej, dzięki której dochód i majątek powstał. Dlatego reguła edynburska, w której należy dopatrzeć się załączka idei neutralności podatkowej, mówi o tym, że po nałożeniu podatku sytuacja dochodowa i majątkowa, powinna pozostawać tylko *w miarę niezmienną*. I w tym sformułowaniu – w miarę niezmienną, Ricardo upatruje sensu polityki podatkowej, tj. polityki łagodnej i przyjaznej dla podatnika, a tym samym przyjaznej dla państwa (dochody budżetowe) i przyjaznej dla wzrostu gospodarczego.

4. Wagnerowskie spojrzenie na ekonomiczne zasady podatkowe

Współzależności pomiędzy opodatkowaniem a gospodarką Wagner analizuje na podstawie dwóch sformułowanych przez siebie zasad. Zasad dotyczących polityki finansowej i zasad gospodarczych¹⁰.

4.1. Zasady podatkowe dotyczące polityki finansowej

Podstawowa teza ujęta przez Wagnera brzmi następująco – *przychód z opodatkowania musi być określony wysokością zapotrzebowania, a zapotrzebowanie musi być pokrywane przychodem*. W tej wagnerowskiej tezie kryje się problem zarówno wydajności, jak i elastyczności podatku.

⁹ Patrz także: J. Górski, *Polska myśl ekonomiczna a rozwój gospodarczy*, Warszawa 1963.

¹⁰ Podstawy myśli i koncepcji A. Wagnera zostały przedstawione w czterotomowym dziele *Finanzwissenschaft* (1877).

Zdaniem Wagnera, budżet państwa pozostaje pod nieustającą ciągłą presją finansowania potrzeb publicznych. Państwo zmierza bowiem w kierunku *państwa dobrobytu*. Oznacza to, że w miarę jak rosną zadania państwa opiekuńczego, wzrasta zapotrzebowanie na wydajny dochód budżetowy. Wydajność podatku to wydajność poszczególnych źródeł dochodów podatkowych. Tę wydajność należy oceniać według jednego kryterium. Jest nim zdolność systemu podatkowego do sprostania wymogom stawianym przez *wydatki publiczne*. W kontekście oceny fiskalnej wydajności źródeł podatków, Wagner rozpatruje pośrednie i bezpośrednie źródła dochodów podatkowych.

Opowiada się za roztropnym stosowaniem podatków typu dochodowego, z zastosowaniem progresji podatkowej. Tezy Wagnera starają się obalić pokutujący do jego czasów mit, jakoby podatek dochodowy należał *do katalogu boskich kar, które mają przypomnieć ludziom o ich grzechach*. Wagner twierdzi, że opodatkowanie nie będzie miało cechy *kary*, jeżeli konsekwentnie przeprowadzi się rozróżnienie w zasadach dotyczących opodatkowania *dochodu fundowanego* i *dochodu niefundowanego*. Każdy z tych dochodów powinien być opodatkowany, ale ze względu na to, że każdy z nich reprezentuje inną *siłę*, zróżnicowane muszą być reguły opodatkowania¹¹. Dochody fundowane powinny dotyczyć silniejsza progresja, a dochody niefundowane łagodniejsza.

Wagner wspiera tezę, że podatki pośrednie *nie licują z demokratycznym duchem XIX wieku*. Dlatego z rezerwą traktuje dochody budżetowe, których źródło stanowi opodatkowanie pośrednie. Uważa, że to źródło dochodów będzie wyczerpywać się w miarę tego, jak będzie postępowało ubożenie ludności związane z regresywnymi skutkami opodatkowania pośredniego.

Za właściwe w polityce podatkowej uznaje zwrócenie się władzy publicznej, poszukującej wydajnych źródeł, ku opodatkowaniu bezpośredniemu. Żąda przy tym, aby system obciążeń podatkowych konstruować tak, by *koncentrował się on na warstwach najzamożniejszych*, i nie obciążał *nazbyt warstw ubogich*.

Do zasady wystarczalności podatku dopisuje Wagner postulat elastyczności. Konstrukcja rozwiązań przyjętych w systemie podatkowym powinna pozwalać na zwiększenie bądź zmniejszenie dochodu podatkowego, w zależności od

¹¹ Dochód fundowany opiera się przede wszystkim na majątku. Jego podstawę stanowią przede wszystkim zyski pierwotne, czyli kapitał zaangażowany we własne przedsiębiorstwa, a także zyski pochodne, tj. kapitał pożyczony, jak również renty oparte na kapitale. Natomiast dochód niefundowany, reprezentowany jest przede wszystkim przez płace, wynagrodzenie za usługi, oraz dochody uzyskiwane w ramach wolnych zawodów.

zmieniającego się poziomu wydatków publicznych. Konieczność sfinansowania istniejącego w danym okresie zapotrzebowania, jest uzasadniona, o ile brakuje innych źródeł na jego sfinansowanie, bądź też jeżeli inne środki i metody zwiększania dochodu budżetowego są *niedopuszczalne*. Elastyczność, w sensie ekonomicznym, oznacza dla Wagnera *dopasowanie się do zmiany kwoty, która ma zostać pokryta podatkiem*.

Wagner ma świadomość, że niekiedy zadania państwa dobrobytu mogą być niewspółmierne do stanu możliwości finansowych. Ta sprzeczność nie przekreśla jednak obowiązku państwa w zakresie zadań *socjalnych*. Wymaga jedynie większej dbałości o źródła podatku.

4.2. Gospodarcze zasady podatkowe

Wagner opowiada się za tym, aby rodzaj podatków, oceniać przez pryzmat skutków, które wywołują. Skłania się wyraźnie ku postulatowi ochrony majątku i kapitału, a to z uwagi na funkcje kapitału w gospodarce, a w szczególności w procesie produkcji.

Uważa, że państwo nie tylko pobiera dochody podatkowe, ale poprzez system podatkowy ingeruje w życie gospodarcze i społeczne. Dokonuje korekty przebiegu procesów gospodarczych i społecznych. Jest to konieczne, albowiem podział dokonywany przez *rynek* nie jest podziałem sprawiedliwym. Nie daje bowiem wszystkim *jednakowej szansy bogacenia się*. Wyraźne premiowanie *bogaty*ch może prowadzić przy podziale rynkowym do poszerzenia sfery *ubóstwa i nędzy znacznych warstw ludności*. Progresja podatkowa jest jednym z instrumentów będących w dyspozycji państwa, który umożliwia korygowanie podziału dokonywanego przez rynek. Może dokonać się ograniczenie *nadmiernych nierówności dochodowych*.

Zdaniem Wagnera, państwo dzięki procesowi redystrybucji podatkowej tworzy również *kapitał*. Angażuje się tym samym w proces produkcji. To zaangażowanie oznacza, że po zakończeniu procesu produkcji zwracana jest ludności pewna nadwyżka w formie *świadczeń socjalnych*. Ponadto, takie tworzenie kapitału wspiera gospodarkę, daje bowiem pracę i będący jej następstwem dochód.

5. Aspekt ekonomiczny granic obciążeń podatkowych

W koncepcjach podatkowych starano się poddać głębszej analizie zagadnienie granic obciążeń podatkowych. Punkt wyjścia do formułowania kryteriów ekonomicznych granic obciążeń podatkowych stanowiła zawsze wiedza na temat dających się logicznie uzasadnić prawidłowości, które zachodzą pomiędzy poziomem obciążeń podatkowych a reakcją adresatów obowiązków podatkowych, na te obciążenia.

W koncepcjach podatkowych starano się znaleźć kryteria, które byłyby niesporne na tyle, by na ich podstawie określić, czy i kiedy opodatkowanie narusza granice obciążeń podatkowych. Odwoływano się przy tym do takich wartości i zasad, które mają walor uniwersalny, łączą bowiem i godzą interes publiczny z interesem prywatnym.

Historia myśli podatkowej wskazuje na to, że panowała i panuje zgoda co do tego, że opodatkowanie nie może naruszać kapitału. Ta powszechna zgoda stanowiła pierwsze kryterium pozwalające wskazać na granice obciążeń podatkowych. Kryterium naruszenia kapitału jako granicy opodatkowania było, aczkolwiek w różnym zakresie i z różnym uzasadnieniem, przedmiotem zainteresowania klasycznych doktryn liberalnych reprezentowanych przez A. Smitha, D. Ricardo, J.S. Mill'a, A. Wagnera.

Temu problemowi w XX wieku poświęcali uwagę E.R.A. Seligman i E.R. Lindahl, myśl na temat znaczenia kapitału nie była też obca J.M. Keynes'owi, F. Neumarkowi oraz H. Hallerowi. Również w polskiej doktrynie podatkowej nie brakowało głosów na temat konieczności zachowania kapitału jako podstawy kształtowania systemu podatkowego (S. Głębiński, H. Radziszewski, E. Taylor, J. Libicki, R. Rybarski).

Uogólnieniem tych tez jest wskazanie, że opodatkowanie nie powinno przekraczać takiego poziomu obciążeń, aby dochód, zysk bądź majątek nie były wystarczającym źródłem do uiszczenia podatku. Jeżeli te wielkości ekonomiczne, do których adresowany jest obowiązek podatkowy, nie są na tyle *silne finansowo*, by podatnik mógł go spełnić, i musi on sięgać do innego źródła, to oznacza, że oczekiwania podatkowe państwa rozmiągają się z realnymi możliwościami poniesienia ciężaru podatkowego. Ta prawidłowość może dotyczyć konkretnego

podatku, rodzaju opodatkowania, a także systemu podatkowego. Tym samym różna będzie skala naruszenia granic opodatkowania.

Inaczej trzeba oceniać naruszenie granic opodatkowania w odniesieniu do konkretnego podatku, a inaczej w odniesieniu do systemu podatkowego. Jeżeli cecha naruszenia źródła podatku ma charakter systemowy, to nieuchronnie będzie prowadzić do ogólnego spadku dochodów budżetowych, a w konsekwencji do konieczności zasadniczych zmian systemu podatkowego. W sensie ekonomicznym sygnalizuje bowiem, że rozpoczął się proces erozji systemu podatkowego. Ujawniają się bowiem paraliżujące efekty opodatkowania w zakresie uzyskiwania dochodów podatkowych, a ponadto przy wzrastającym nacisku fiskalnym nie można osiągnąć oczekiwanych i zaplanowanych przez politykę podatkową dochodów budżetowych. Erozja taka wskazuje, że aktualny system podatkowy nie może zapewnić, z przyczyn obiektywnych, oczekiwanych dochodów. Źródło podatku wymaga ochrony, przede wszystkim ekonomicznej, przed nadmiarem ciężaru podatkowego. Taka ochrona musi przybierać postać rozwiązania prawnego, wówczas system podatkowy może być podstawą utrzymania *długotrwałej opłacalności podatków*.

Władza publiczna, która patrzy na system podatkowy tylko jako na *rozwiązanie chwilowe*, dające *dziś* wydajny dochód podatkowy, a nie szuka w systemie podatkowym urzeczywistnienia dla trwałej wydajności dochodów podatkowych, zawsze będzie ponosić ryzyko przekroczenia granic opodatkowania.

6. Aspekt ustrojowej ekonomiczności podatku

Ekonomiczne zasady opodatkowania wskazują, że w klasycznej myśli podatkowej dokonywała się ewolucja w zakresie sposobu ich pojmowania. Przesłanką tej ewolucji były zmieniające się zadania i funkcje państwa, a także zmieniające się procesy gospodarcze i społeczne.

Postulaty formułowane w zasadach ekonomicznych opodatkowania były wyważone. Respektowały bowiem racje ekonomiczne państwa i racje ekonomiczne podatników, wskazując, że nie musi być pomiędzy nimi sprzeczności.

Katalog i treść zasad podatkowych zawsze będą wzbogacane. Takie są bowiem wymogi dokonującego się postępu – gospodarczego, społecznego i cywilizacyjnego.

W aspekcie ustrojowym, w Polsce, wśród wartości konstytucyjnie chronionych, zgodnie z art. 20 Konstytucji, znajdują się gospodarka rynkowa, wolność działalności gospodarczej, własność prywatna. Natomiast art. 21 Konstytucji podkreśla obowiązek państwa chronienia własności i prawa dziedziczenia, a art. 64 Konstytucji stanowi, że każdy ma prawo do własności, do innych praw majątkowych oraz prawo do dziedziczenia. Jednocześnie w art. 64 Konstytucji, znajduje się istotna, z punktu widzenia treści opodatkowania norma, określająca zakres ingerencji państwa w prawo własności. Jest nią *nienaruszenie istoty prawa własności*. Dyrektywą dla treści prawodawstwa podatkowego jest zasada równości, wysłowiona w art. 32 Konstytucji i rozumiana nie tylko jako równość wobec prawa, ale i jako zakaz dyskryminacji w życiu gospodarczym. Zasada równości, wzmocniona jest treścią art. 64 ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którym, własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

Te konstytucyjne unormowania wskazują, że można z nich wywieść *zasadę ekonomiczności opodatkowania*, rozumianą jako obowiązek ochrony źródeł opodatkowania i obowiązek nienaruszalności podstaw opodatkowania. Problem sprowadza się zatem do tego, że świadczenia podatkowe nie mogą naruszać istoty prawa własności i prawa do prowadzenia działalności gospodarczej. Podobnie, opodatkowanie spadków nie może naruszać dziedziczenia własności. Ciężary podatkowe nie mogą pozbawiać dochodu lub majątku w takim stopniu, który uniemożliwia korzystanie z prawa własności. Opodatkowanie powinno w swej treści respektować zarówno interes publiczny, jak i położenie ekonomiczne podatników, zapewniając poszanowanie dla ich majątku i własności.

Podatki zawsze wkraczają w prawo własności i inne prawa majątkowe podatnika. Jednakże nie można tego utożsamiać z naruszaniem tych wolności i praw. Cechę naruszenia może mieć dopiero wykroczenie ustawodawcy poza konstytucyjnie dopuszczalne granice opodatkowania, tj. przekroczenie granic materialnych lub proceduralnych przewidzianych konstytucyjnie dla nakładania podatków. Dotychczas brak jest kryteriów, które pozwoliłyby przeprowadzić granicę pomiędzy takim naruszeniem wymagań, określonych w art. 217 Konstytucji, w zakresie nakładania podatków, które jest zarazem nieuprawnionym wkraczaniem w prawo własności, a które jeszcze nim nie jest.

Anna Jurkowska-Zeidler

Rozważania o prawie rynku finansowego w wymiarze europejskim

1.

Uwzględniając przemiany w organizacji i funkcjonowaniu europejskiego systemu bankowego oraz dostrzegając tendencje występujące w bankowości światowej takie jak deregulacja i globalizacja, już dość dawno postulowano aby prawo bankowe włączać w szerszy zakresowo kompleks regulacji prawnych dotyczących rynku usług finansowych i działających na nim instytucji finansowych (w szczególności banków i innych instytucji kredytowych, przedsiębiorstw (firm) i funduszy inwestycyjnych, spółek prowadzących rynek regulowany bądź alternatywny system obrotu, ubezpieczycieli, reasekuratorów, pośredników ubezpieczeniowych, instytucji płatniczych i instytucji pieniądza elektronicznego, oraz konglomeratów finansowych)¹. Całokształt obowiązujących w odniesieniu do tych instytucji finansowych regulacji prawnych można traktować jako prawo rynku finansowego.

W polskiej nauce prawa prawo rynku finansowego przebija się z trudem². Niewątpliwie jednak zakres prawa finansowego odpowiadający regulacji prawnej publicznej działalności finansowej powinien obejmować - jako nowy dział - prawo rynku finansowego, w tym zasady kontroli i nadzoru państwa wobec instytucji finansowych działających na rynku finansowym oraz ich powiązania finansowe z sektorem finansów publicznych³.

¹ Zob. E. Fojcik-Mastalska, *Ocena stanu prawa bankowego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Zakamycze, Kraków 2000, s. 293.

² C. Kosikowski, M. Olszak, *Od prawa bankowego do prawa rynku finansowego*, [w:] J. Głuchowski (red.), *System Prawa Finansowego*, t. IV, *Prawo walutowe. Prawo dewizowe. Prawo rynku finansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 223.

³ Zob. C. Kosikowski, *Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywana przyszłość prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System Prawa Finansowego*, t. I, *Teoria i nauka prawa finansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 33.

Prawo rynku finansowego obejmuje zatem regulacje prawne związane z oddziaływaniem państwa na organizację i funkcjonowanie instytucji finansowych (banków i innych instytucji kredytowych, instytucji inwestycyjnych, instytucji ubezpieczeniowych) w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania i bezpieczeństwa rynku finansowego. Do tak określonego zakresu regulacji będą należały normy prawne ustanawiające:

1. podmioty uprawnione do wykonywania usług finansowych na rynku finansowym;
2. warunki podejmowania działalności na rynku finansowym;
3. zasady prowadzenia działalności na rynku finansowym;
4. nadzór nad funkcjonowaniem rynku finansowego;
5. odpowiedzialność instytucji finansowych wobec klientów.

Jest to obszar regulacji prawa publicznego, stąd prawo rynku finansowego nie obejmuje regulacji stosunków prawnych zachodzących między instytucjami świadczącymi swe usługi na rynku finansowym a ich klientami, co stanowi domenę prawa prywatnego.

2.

Potrzebę poddania rynku finansowego odrębnemu i specyficznemu reżimowi prawnemu dostrzega się zwłaszcza w kontekście tworzenia wewnętrznego rynku finansowego Unii Europejskiej⁴. Oddziaływanie Unii Europejskiej na prawo finansowe państw członkowskich odnosi się bowiem w zasadniczej mierze do regulacji dotyczących organizacji i funkcjonowania wewnętrznego rynku finansowego⁵. Tym samym prawo rynku finansowego wyznaczone jest zakresem regulacji prawnych poświęconych poszczególnym sektorom rynku finansowego (bankowemu, ubezpieczeniowemu i kapitałowemu), które stanowią w Unii Europejskiej przedmiot odrębnych dyrektyw, nazywanych często dyrektywami sektorowymi. Niemniej jednak zmiany legislacyjne dokonujące się w sferze funkcjonowania wewnętrznego rynku finansowego UE w odpowiedzi na globalny kryzys finansowy z lat 2008 i 2009 odnoszą się do rynku

⁴ C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej*, Wyd. Branta, Warszawa 2008, s. 205 i n.

⁵ Zob. C. Kosikowski, *Prawo Unii Europejskiej w systemie polskiego prawa finansowego*, Temida 2, Białystok 2010, s. 94 i n.

finansowego jako całości, nawet jeżeli „sektorowo” wprowadzają te same jednolite normy.

Jednym z fundamentalnych spostrzeżeń wiążących się z niedawnym kryzysem finansowym jest ujawnienie szczególnego znaczenia powiązań w ramach systemu finansowego oraz doniosłości struktury zobowiązań pomiędzy jego sektorami. Należy zatem traktować rynek finansowy w ujęciu systemowym jako jednolity. Jego regulacja prawna stanowi swoistą synchronizację prawa krajowego z prawem ponadnarodowym (unijnym) i z prawem międzynarodowym w ramach zintegrowanego porządku prawnego. Stąd cechy ujętego sektorowo prawa bankowego, prawa ubezpieczeniowego i prawa rynku kapitałowego da się zrozumieć tylko na podstawie dynamiki prawa rynku finansowego jako całości.

Prawna regulacja tworzenia i funkcjonowania rynku finansowego Unii Europejskiej opiera się w zasadniczej mierze na prawie pochodnym. Dyrektywy w sferze regulacji prawnej rynku finansowego jako metodę integracji przez prawo przyjęły zasady minimalnej harmonizacji i wzajemnego uznania regulacji krajowych, które umożliwiły ustanowienie zasady jednolitej licencji (zwanej też zasadą jednego paszportu) i zasady nadzoru państwa macierzystego (nadzoru kraju pochodzenia) jako podstawy funkcjonowania wewnętrznego rynku finansowego Unii Europejskiej. Prawna regulacja związana z funkcjonowaniem wewnętrznego rynku finansowego Unii Europejskiej opiera się w znacznej mierze na reżimie prawnym instytucji kredytowych. Stanowią one bowiem dominującą i najbardziej jednolitą grupę podmiotów świadczących usługi finansowe na unijnym rynku finansowym. Stąd też regulacje przyjęte dla banków i innych instytucji kredytowych są następnie „powielane” w innych sektorach rynku, nie zawsze jednak odzwierciedlając ich specyfikę.

3.

W rozważaniach o prawie rynku finansowego uwaga skupia się na jego bezpieczeństwie i stabilności, a rezygnacja z sektorowego ujęcia rynku finansowego jest rdzeniem nowego paradygmatu⁶.

⁶ Z. Brodecki, *Prawo rynku finansowego: w kierunku syntezy*, [w:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, CeDeWu, Warszawa 2010, s. 46, 52.

Zapewnienie bezpieczeństwa na rynku finansowym ma charakter międzynarodowy. Coraz częściej bowiem zagrożenia jakie pojawiają się dla bezpiecznego prowadzenia działalności przez instytucje finansowe wykraczają w znakomitej części poza granice poszczególnych państw i nabierają charakteru międzynarodowego. Stanowi to konsekwencję transgranicznego wymiaru ich relacji kapitałowych, organizacyjnych lub gospodarczych. Swoistą odpowiedzią na niedoskonałości rynku, które w szczególnie dotkliwy sposób ujawniają się podczas kryzysów finansowych są normy ostrożnościowe (określane także jako normy dopuszczalnego ryzyka) odnoszące się m.in. do licencjonowania działalności na rynku finansowym, adekwatności kapitałowej, limitów koncentracji zaangażowań, służących ograniczaniu podejmowania przez instytucje finansowe nadmiernego ryzyka oraz zapewniających ochronę środków finansowych zdeponowanych i zainwestowanych na rynku finansowym.

Postępująca globalizacja rynku finansowego wymusiła spojrzenie na normy ostrożnościowe nie tylko poprzez pryzmat pojedynczych państw, ale także w wymiarze transgranicznym. Doprowadziło to do stworzenia międzynarodowych organizacji zrzeszających instytucje nadzorcze, których dorobek w znacznej mierze znajduje swoje odzwierciedlenie w normach ostrożnościowych tworzonych na poziomie Unii Europejskiej. Na szczeblu międzynarodowym instytucjami regulacyjnymi dla rynków finansowych są zatem Bazylejski Komitet ds. Nadzoru Bankowego (*Basel Committee on Banking Supervision; BCBS*), Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (*International Organization of Securities Commissions; IOSCO*) oraz Międzynarodowe Stowarzyszenie Nadzorców nad Instytucjami Ubezpieczeniowymi (*International Association of Insurance Supervisors; IAIS*). Dla zapewnienia odpowiedniego poziomu współpracy pomiędzy tymi instytucjami powołano dodatkowo *Joint Forum on Financial Conglomerates*, którego zadaniem jest wypracowanie wspólnych ram dotyczących działania konglomeratów finansowych. W ostatnich latach do grona instytucji kształtujących standardy regulacyjne rynków finansowych doszła także Międzynarodowa Organizacja Nadzorów Emerytalnych (*International Organisation of Pension Supervisors; IOPS*).

Standardy i wytyczne tworzone w ramach tych forów współpracy nadzorczej nie są kwalifikowane jako akty prawnie wiążące, uznawane są za klasyczny przykład norm o charakterze *soft law*. W doktrynie polskiego prawa bankowego

dokumenty Komitetu Bazylejskiego odnoszące się do norm ostrożnościowych w działalności bankowej uznaje się za źródła prawa w ujęciu funkcjonalnym, ponieważ mają wpływ na treść reguł obowiązujących tworzonych na poziomie państw⁷. W przypadku aktów przyjmowanych przez Komitet pomimo braku bezpośredniego skutku prawnego tworzą one oczekiwania i w określonych sytuacjach mogą wpływać na zachowania państw mocniej niż normy traktatowe lub zwyczajowe. Pojęcie *soft law* trudno jednak uznać za satysfakcjonujące w kontekście tych międzynarodowych norm nadzorczych szczególnie, że *soft law* może stanowić substytut zobowiązania prawnego, w sytuacji gdy zawarcie formalnego traktatu (umowy) jest zbyt trudne (brak woli politycznej), czasochłonne i kosztowne albo jest zbędne do osiągnięcia zamierzonych przez strony skutków prawnych. Jest to widoczne zwłaszcza w europejskiej perspektywie, w której dominuje polityka prawa w odróżnieniu od właściwego prawa międzynarodowemu pojęcia *soft law*. Podstawowa różnica między prawem a polityką prawa polega na właściwych im normach prawa materialnego o charakterze „wiążącym” (prawo) lub aktów o charakterze „niewiążącym” (polityka prawa). Klasyczna terminologia „polityki prawa”, odnosi się do norm niewiążących, ale wydawanych zgodnie z prawem ustrojowym (w oparciu o określone kompetencje) i z prawem procesowym (w oparciu o określoną procedurę). Z uwagi na normy prawno-ustrojowe i procesowe wspomniane akty są „twarde jak stal”, a nie miękkie. Dlatego też przenoszenie terminologii *soft law* z prawa międzynarodowego do prawa UE jest oceniane krytycznie. Za bardziej właściwe uznaje się używanie słowa „standard” jako zbiorowego określenia dla aktów o charakterze niewiążącym. Skutki prawne tych aktów są przedmiotem wnikliwych studiów i wielu orzeczeń sądowych dotyczących zintegrowanego porządku prawnego⁸.

4.

Szczególny reżim prawny rynku finansowego i jego odrębny od innych segmentów rynku charakter oznacza poddanie go szczególnej organizacji i nadzorowi ze strony państwa. Ma to przede wszystkim służyć zapewnieniu bez-

⁷ Szczegółowa analiza charakteru prawnego norm ostrożnościowych wydawanych na poziomie międzynarodowym została dokonana w publikacjach R. Kaszubskiego, *Funkcjonalne źródła prawa bankowego publicznego*, Wolters Kluwer Polska – OFICYNA, Warszawa 2006 i M. Olszaka, *Bankowe normy ostrożnościowe*, Temida 2, Białystok 2012.

⁸ Z. Brodecki (red.), *Europa Urzędników*, LexisNexis, Warszawa 2011, s. 69.

pieczeństwa środków pieniężnych gromadzonych na rynku finansowym oraz ochronie interesów uczestników tego rynku.

Kryzys finansowy w latach 2008 i 2009 okazał się zagrożeniem o nieznanej dotąd naturze i globalnym zasięgu, objął niemalże wszystkie kraje świata, rozprzestrzeniając się szybko i zarażając kolejne segmenty rynku finansowego oraz różne sektory gospodarki. Ponadnarodowa skala działania instytucji finansowych, złożoność ich wewnętrznych struktur oraz skomplikowanie instrumentów finansowych przerosły samych uczestników rynków finansowych a zwłaszcza przerosły władze nadzorcze. W czasie kryzysu ujawniły się istotne luki w nadzorze finansowym zarówno w odniesieniu do poszczególnych instytucji finansowych, jak i w podejściu do funkcjonowania systemu finansowego jako całości. Nadzór oparty na modelach krajowych nie nadąża za globalizacją finansową i rzeczywistością, w której europejskie rynki finansowe są zintegrowane i połączone, a liczne instytucje finansowe działają w wymiarze transgranicznym. Kryzys ujawnił braki w zakresie współpracy, koordynacji, spójnego stosowania przepisów UE i zaufania pomiędzy właściwymi organami krajowymi. Stąd też wzmocnienie nadzoru nad rynkiem finansowym stało się najistotniejszym wyzwaniem dla wszystkich instytucji działających na rzecz utrzymania stabilności finansowej, zarówno na poziomie krajowym, europejskim jak i międzynarodowym.

Niewątpliwie to nadzór finansowy stanowi obecnie najistotniejszy element sieci bezpieczeństwa finansowego (*Financial Safety Net*). Jego nowa globalna architektura to obecnie zagadnienie o krytycznym znaczeniu dla ochrony bezpieczeństwa i stabilności rynków finansowych. W dniu 1 stycznia 2011 r. rozpoczęła działalność nowy Europejski System Nadzoru Finansowego, którego głównym celem jest zapewnienie właściwego funkcjonowania wewnętrznego rynku finansowego, w szczególności zachowanie stabilności finansowej, utrzymanie zaufania publicznego do systemu finansowego jako całości oraz zapewnienie odpowiedniego poziomu ochrony dla konsumentów usług finansowych. W ramach Systemu zostały powołane nowe instytucje nadzoru o charakterze paneuropejskim. W zakresie nadzoru mikroostrożnościowego są to Europejskie Organy Nadzoru (*European Supervisory Authorities – ESA*), właściwe dla sektora bankowego (*Europejski Organ Nadzoru Bankowego*), ubezpieczeniowego (*Europejski Urząd Ubezpieczeń i Pracowniczych Programów Emerytalnych*) i kapitałowego (*Europejski Organ Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych*). Paneuropejskim organem nadzoru makroostroż-

nościowego jest *Europejska Rada ds. Ryzyka Systemowego* (ESRB). Najistotniejszym zadaniem nowych sektorowych instytucji nadzorczych jest koordynacja działań krajowych instytucji nadzorczych w odniesieniu do transgranicznych grup finansowych oraz wykonywanie niektórych funkcji regulacyjnych i nadzorczych. Ich kompetencje nadzorcze są ograniczone i mają charakter subsydiarny w stosunku do działalności krajowych organów nadzoru. Zgodnie bowiem z przyjętymi założeniami zmian w europejskiej architekturze nadzoru kompetencje w zakresie nadzoru nad poszczególnymi instytucjami finansowymi pozostają co do zasady prerogatywą krajowych władz nadzorczych.

Kryzys finansowy ujawnił znaczne niedoskonałości w funkcjonowaniu systemu finansowego i w związku z tym organy nadzoru, zarówno na szczeblu europejskim, jak i krajowym, stanęły przed wyzwaniem zwiększenia jego stabilności oraz bezpieczeństwa. Istotne zwłaszcza w okresach kryzysowych jest monitorowanie przepływów między sektorami rynku finansowego oraz w ramach grup kapitałowych, którego efektywność wymaga zintegrowanego nadzoru nad rynkiem finansowym. Relacje w ramach grup kapitałowych (powiązanie spółek typu „matka-córka” w odniesieniu do podmiotów na rynku bankowym) mają z punktu widzenia stabilności systemowej kluczowe znaczenie. Jest to problem szczególnie istotny na polskim rynku finansowym gdzie znaczenie podmiotów zagranicznych rośnie, a relacje z nimi są szczególnie ważne dla krajowych instytucji finansowych, sektora publicznego oraz krajowego sektora niefinansowego⁹. W tym kontekście ważne są zmiany mające ograniczyć kompetencje krajowych nadzorców wobec oddziałów instytucji kredytów, które są obecnie przedmiotem debaty w ramach prac nad nowelizacją dyrektywy w sprawie wymogów kapitałowych (tzw. CRD IV)¹⁰. Zgodnie z zamierzeniem nadzór krajowy nad płynnością płatniczą oddziałów ma zostać zniesiony, oddziały nie będą także zobowiązane do przekazywania instytucji nadzorczej kraju goszczącego informacji dotyczących prowadzonej działalności. Najwięcej jednak wątpliwości i zastrzeżeń lokalnych nadzorców budzi koncepcja wprowadzenia do europejskiego porządku prawnego mechanizmu swobodnego transferu aktywów w ramach grupy kapitałowej¹¹. Przewidziane rozwiązania znacznie ograniczają prawo instytucji nadzorczych

⁹ Raport o funkcjonowaniu polskiego rynku finansowego w ujęciu międzysektorowym, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, Warszawa maj 2011, s. 6.

¹⁰ http://ec.europa.eu/internal_market/bank/regcapital/index_en.htm.

¹¹ *Działania nadzoru finansowego w warunkach pokryzysowych*, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, Warszawa maj 2011.

z państw goszczących do wnoszenia sprzeciwu wobec takiego transferu, nawet w sytuacji, gdy zagroziłby on wypłacalności czy stabilności krajowego podmiotu dokonującego transferu. Tym samym taki transfer może mieć negatywne konsekwencje dla stabilności krajowych banków.

5.

Szeroko zakrojone zmiany europejskich regulacji dotyczących wewnętrznego rynku finansowego obejmują także systemy gwarancyjne na rynku finansowym tj. systemy gwarantowania depozytów, systemy rekompensat dla inwestorów, antyupadłościowe fundusze ubezpieczeniowe (zwane funduszami ochrony ubezpieczonych). Najbardziej kompleksowe zmiany mają dotyczyć funkcjonowania systemów gwarantowania depozytów bankowych. Prace legislacyjne w tym obszarze dotyczą przede wszystkim zmian w zasadach finansowania tych systemów, ale ich celem jest również ujednoczenie poziomu gwarancji i maksymalna harmonizacja zasad funkcjonowania systemów gwarantowania w poszczególnych krajach UE oraz wprowadzenie elementu współdziałania pomiędzy nimi. Zgodnie z rozważanymi obecnie propozycjami w celu zapewnienia dostatecznych środków finansowych wszystkie krajowe systemy gwarancyjne będą zobowiązane do osiągnięcia w ciągu 10 lat docelowego, minimalnego poziomu finansowania odpowiadającemu 1,5% sumy depozytów objętych gwarancjami (tzw. poziom docelowy). Środki te zostaną uzyskane z regularnych składek instytucji kredytowych objętych systemem (finansowanie *ex-ante*). Dodatkowo, w razie potrzeby banki będą mogły zostać zobowiązane do wniesienia składki nadzwyczajnej nie przekraczającej 0,5% kwoty zgromadzonych depozytów podlegających gwarantowaniu (finansowanie *ex-post*). Ostatecznie w przypadku wyczerpania dostępnego finansowania nowym mechanizmem będą pożyczki wzajemne pomiędzy systemami gwarancyjnymi. W przypadku konieczności wypłaty środków gwarantowanych deponentom oddziałów instytucji kredytowych z innych państw członkowskich będą tego dokonywały systemy gwarancyjne w państwach goszczących, z prawem regresu w stosunku do właściwego systemu gwarancyjnego w państwie macierzystym.

W zakresie zmian systemu rekompensat dla inwestorów przewidziano zwiększenie ochrony inwestorów na rynku kapitałowym, przede wszystkim poprzez zwiększenie dotychczasowego poziomu gwarancji, przyspieszenie wypłaty środków gwarantowanych oraz poszerzenie zakresu informacji o przysługującej ochronie.

W Unii Europejskiej daleko są także posunięte prace legislacyjne nad dyrektywą harmonizującą działalność funduszy na wypadek upadłości zakładów ubezpieczeń. Dotychczas bowiem, inaczej niż na rynku bankowym i kapitałowym, sytuacja ubezpieczonych, uprawnionych z umowy ubezpieczenia, którzy skorzystali z ochrony ubezpieczeniowej świadczonej przez zakłady ubezpieczeń, które stały się niewypłacalne, ogłosiły upadłość, uległy likwidacji nie była poddana regulacji na szczeblu europejskim.

6.

Wzrastające znaczenie rynków finansowych wobec realnej gospodarki, rosnąca rola usług finansowych w sferze działalności gospodarczej i życiu prywatnym a także dotkliwe konsekwencje społeczne i gospodarcze niedawnego kryzysu finansowego spowodowały, że właściwa regulacja i nadzór nad rynkiem finansowym stały się jednymi z najpoważniejszych wyzwań stojących przed państwami. Dodatkowym uwarunkowaniem jest postępująca w ostatnich latach liberalizacja i globalizacja rynków finansowych. Sprawia to, że regulacje i rozstrzygnięcia w sferze nadzoru muszą odpowiadać nie tylko indywidualnym uwarunkowaniom poszczególnych państw, ale także, w coraz większym stopniu, muszą mieścić się w standardach europejskich i międzynarodowych. To one bowiem nabierają obecnie istotnego znaczenia dla stabilności i bezpieczeństwa finansowego w wymiarze globalnym. Dowodem na to jest podjęcie wielu inicjatyw w zakresie wzmocnienia nadzoru, efektywności jego funkcjonowania, konstrukcji instytucjonalnej przez najważniejsze międzynarodowe organizacje gospodarcze takie jak Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, OECD, Europejski Bank Centralny czy Bank Rozrachunków Międzynarodowych. W obliczu rosnących zagrożeń dla stabilności i bezpieczeństwa finansowego coraz większego znaczenia nabiera także współpraca tych insty-

tucji międzynarodowych w ramach Rady Stabilności Finansowej (*Financial Stability Board*; FSB), której zadaniem jest wypracowanie globalnych standardów nadzorczych.

7.

Prawo rynku finansowego w wymiarze europejskim pozostaje w fazie tworzenia i dojrzewania regulacji mających na celu zapewnienie prawidłowego funkcjonowania i bezpieczeństwa wewnętrznego rynku finansowego UE. Coraz bardziej zacierane są sektorowe różnice w jego funkcjonowaniu, identyfikowane są swoiste dla niego zjawiska i zagrożenia, wypracowywane na szczeblu międzynarodowym są normy ostrożnościowe a tym samym wypełniane są istniejące jeszcze luki regulacyjne. Sprawia to, że nie można już traktować odrębnie poszczególnych sektorów rynku finansowego a tym samym ograniczać jego postrzegania tylko do rynku bankowego także na poziomie krajowym. Rynek finansowy należy w ujęciu systemowym traktować jako jednolity. Jego regulacja prawna stanowi swoistą synchronizację prawa krajowego z prawem ponadnarodowym (unijnym) i z prawem międzynarodowym.

Aktualne problemy realizacji zasady adekwatności w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce

Jedną z podstawowych zasad dotyczących właściwego ukształtowania systemu finansów jednostek samorządu terytorialnego jest zasada adekwatności środków do zadań.

Europejska Karta Samorządu Lokalnego¹ uznaje tę samą zasadę za podstawowy standard europejski w odniesieniu do samorządu terytorialnego, stanowiąc, że wysokość zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna być dostosowana do zakresu uprawnień przyznanych im przez prawo². Zasadę tę w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego formułuje także art. 167 Konstytucji RP (zwłaszcza ust. 1 i 4)³.

W literaturze przedmiotu omówieniu i analizie tej zasady, a także jej praktycznemu stosowaniu poświęcono liczne opracowania⁴. Wskazuje się w nich, iż zasada adekwatności stanowi jedynie ogólną normę kierunkową, której szczegółowa interpretacja następuje przede wszystkim w procesie stanowienia prawa. Normy prawne nie powinny bowiem nakładać na samorzady zadań, na których realizację nie przewidziano dostatecznych środków finansowych. Jednocześnie podkreśla

¹ Europejska Karta Samorządu Lokalnego (Dz. U. Nr 124, poz. 607).

² O zagadnieniu harmonizacji przepisów prawnych regulujących funkcjonowanie i zasady finansowania samorządów w skali państw europejskich – por. A. Kostecki, *Harmonizacja regulacji prawnych w zakresie finansowania samorządu lokalnego i regionalnego z wymogami Rady Europy*, w opr. zbior. *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach UE*, Warszawa 2006.

³ Konstytucja RP (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

⁴ Szerzej o tym J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Katowice 2003; E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jst*, Warszawa 2001, a także W. Miemieć, *EKST jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 10; J. Oniszczyk, *Zasada samodzielności finansowej gmin w Konstytucji z 1997 r.*, „Glosa” 1998, nr 10; Z. Gilowska, L. Kieres, R. Sowiński, *Samorząd Terytorialny w Polsce a standardy europejskie*, Warszawa 1993; E. Kornberger-Sokołowska, *Realizacja zasady adekwatności w procesach decentralizacji finansów publicznych*, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 2.

się, że ocena tego, czy środki są adekwatne do przypisanych zadań bardzo często ma charakter subiektywny, a zatem rozstrzygnięcia co do takiej oceny są bardzo trudne, zwłaszcza w tych sytuacjach, w których brakuje wystarczająco precyzyjnych kryteriów dla wystandardyzowania wykonywania zadań publicznych, bądź nie ma powszechnej akceptacji dla wypracowanych kryteriów.

Stąd też tak ważna jest interpretacja zasady adekwatności dokonywana przez orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, który w licznych orzeczeniach próbuje wypracować jasne, przejrzyste i obiektywne kryteria podziału publicznych środków finansowych między sektor rządowy i samorządowy.

Konstytucja mówiąc o podziale dochodów publicznych nawiązuje do ich podziału między różne segmenty sektora finansów publicznych. Podział ten dokonywany jest przede wszystkim między tzw. podsektor rządowy i podsektor samorządowy. Sformułowanie to wyznacza podstawowy standard podziału źródeł dochodów publicznych między te podsektory i stanowi punkt wyjścia dla określenia kryteriów oceny właściwości takiego podziału.

Należy przy tym zaznaczyć, że podział środków publicznych pomiędzy administrację rządową i samorządową nie jest określony raz na zawsze, lecz ulega zmianom wraz z przekształceniami w zakresach kompetencji obu tych podsektorów. Ust. 4 art. 167 Konstytucji RP odnosi się zatem przede wszystkim do tych sytuacji, gdy mają miejsce przesunięcia kompetencji o charakterze decentralizacyjnym (lub centralizacyjnym) w strukturach administracji publicznej. Nie dotyczy on bezpośrednio tych sytuacji, gdy samorząd otrzymuje nowe zadania, które nie były wcześniej realizowane przez żaden segment administracji publicznej. Należy wówczas rozważyć, czy te nowe zadania wymagają przyznania samorządowi dodatkowych źródeł dochodów, czy też możliwe jest ich zrealizowanie przy wykorzystaniu dotychczasowych źródeł, co z jednej strony oznaczać może uruchomienie bodźca dla samorządu do podjęcia działań zmierzających do zintensyfikowania efektywnego wykorzystania źródeł dotychczasowych, ale może też oznaczać konieczność ograniczenia, bądź rezygnacji z realizacji innych zadań o charakterze nieobligatoryjnym (np. inwestycyjnych).

Zgodnie z zasadą adekwatności wszelkie dodatkowe zadania nakładane na samorząd powinny być powiązane z zapewnieniem dodatkowych środków finansowych. Z zasady tej nie wynika bezpośrednio z jakich źródeł powinny one pochodzić. Mogą to być zarówno transfery z budżetu centralnego, jak też przy-

znawane dodatkowe lub zwiększone źródła dochodów własnych (np. podwyższone procentowe udziały w podatkach państwowych).

Zasada adekwatności środków do zadań ujęta w art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji RP wyraża zasadę samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego w realizacji zadań publicznych. Samodzielność finansowa samorządu jest jedną z cech konstytutywnych jego podmiotowości. Wynika ona z zasady ustrojowej samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, której wyznacznikiem są prawa podmiotowe wynikające z posiadania osobowości prawnej oraz gwarancji jej ochrony na gruncie sądowym. Samodzielność finansowa polega m.in. na zapewnieniu jednostkom samorządu terytorialnego systemu dochodów stwarzających realną możliwość wykonywania przypisanych ustawowo zadań publicznych. Konstytucja stwarza tu zatem prawne gwarancje samodzielności samorządu terytorialnego. Podstawowymi przesłankami dla wyznaczenia samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego jest przyznana samorządom osobowość prawna oraz konstytucyjnie zagwarantowana samodzielność. Oznacza ona, że jednostki samorządu terytorialnego wykonują zadania publiczne we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Wykonanie zaś zadań łączy się z koniecznością wyposażenia samorządów w odpowiednie środki, także finansowe.

Realizacja zadań uzależniona jest bowiem ściśle od wyposażenia jednostek samorządu terytorialnego nie tylko w odpowiednie źródła dochodów, ale także w mienie komunalne, które również może stanowić źródło zasilania ich budżetów (w postaci dochodów budżetowych lub przychodów w rozumieniu ustawy o finansach publicznych). Zgodnie z orzecznictwem TK zasada adekwatności środków do zadań winna być interpretowana nie tylko w aspekcie odpowiedniej wydajności finansowej, lecz także adekwatności konstrukcji prawnych, określających źródła finansowania w relacji do rodzajów zadań samorządów.

Ustawodawca ma jednak znaczną dowolność w wyborze modelu finansowania określonego zadania (model samofinansowania całkowicie z dochodów własnych bądź uzupełnionych subwencją z budżetu centralnego, oraz model dofinansowania zadania poprzez dotację z budżetu)⁵. Dopóki jednak ustawodawca w sposób drastyczny nie naruszy samej istoty samodzielności finansowej

⁵ Szerzej o tym H. Sochacka-Krysiak, *Finanse lokalne*, Warszawa 1993.

gminy, przysługuje mu daleko idąca swoboda w określaniu źródeł dochodów, jak i ich poziomu.

Interpretacja zasady adekwatności następuje zatem poprzez orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, który w licznych orzeczeniach dotyczących tej zasady próbuje wypracować reguły wyznaczające jej treść.

W sytuacji gdy ustawodawca posiada dość dużą swobodę w określaniu źródeł dochodów samorządu terytorialnego oraz poziomu i struktury tych dochodów, zasadę tę należy rozumieć jako dyrektywę skierowaną pod adresem prawodawcy, aby na etapie stanowienia prawa zastosować odpowiednie metody i procedury obliczania wielkości środków, niezbędnych jednostkom samorządu terytorialnego do realizacji zadań. Z drugiej strony, aby zasada ta była realna, należy stworzyć w tym zakresie odpowiednie gwarancje prawne ochrony uprawnień jednostek samorządu terytorialnego.

Zaliczyć do nich należy możliwość dokonania oceny realizacji zasady adekwatności. Ocenę taką częstokroć jest zmuszony przeprowadzać Trybunał Konstytucyjny, do którego – w myśl art. 188 Konstytucji RP – należy orzekanie w sprawie zgodności ustaw z Konstytucją RP oraz ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, a więc także i z Europejską Kartą Samorządu Lokalnego. Problematyka konstytucyjności ustaw dotyczących samorządu terytorialnego była przedmiotem licznych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, także z punktu widzenia realizacji przez nie właśnie zasady adekwatności. Mając na uwadze brak jasno określonych kryteriów oceny i ogólne standardy zawarte w Europejskiej Karcie Samorządu Terytorialnego, a także duży obszar swobody ustawodawcy co do wyboru modelu zasilania, należy stwierdzić, iż orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego posiadają szczególny walor dla określenia istoty samorządu terytorialnego oraz sposobów realizacji procesów decentralizacji finansów publicznych. Brak dostatecznie jasno określonych kryteriów realizacji zasady adekwatności do zadań i kompetencji sprawia, że orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego musi wypełniać istotną lukę prawną, zastępując ustawodawcę w określaniu zasad alokacji środków pomiędzy różne budżety publiczne oraz wyznaczając, w przypadkach sporów, wielkości niezbędnych środków, które samorządy powinny otrzymywać zgodnie z omawianą zasadą.

Należy jednak zauważyć, że ta dowolność ustawodawcy w określaniu sposobu (modelu) finansowania określonych zadań jest ograniczana przez inne

zasady wynikające czy to z Konstytucji, czy z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego.

Należy także zwrócić uwagę, iż dokonując interpretacji zasady adekwatności Trybunał Konstytucyjny przyjął jednakże, iż konsekwencją zasady adekwatności jest nie tylko zapewnienie jednostce samorządu terytorialnego odpowiednich środków na realizację jej zadań, lecz także pozostawienie tych środków do jej dyspozycji, tj. zagwarantowanie możliwości swobodnego ich wykorzystania, czyli samodzielnego podjęcia decyzji co do rodzaju i wielkości wydatków budżetowych.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził wyraźnie w jednym z orzeczeń, iż „gdyby (...) wykluczyć istnienie konstytucyjnych gwarancji dla samodzielnego wykonywania zadań, to ustawowe zagwarantowanie źródeł dochodów mogłoby okazać się iluzoryczne, bo pozyskane środki mogłyby być gminie odbierane bez jakichkolwiek ograniczeń”⁶. Niezgodność z art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji można wykazać, gdy kwestionowane regulacje pozbawiają gminy „odpowiedniego” do ich zadań udziału w dochodach publicznych w oczywisty sposób⁷, a zarazem na skutek obowiązku ponoszenia wydatków na ten cel swoboda decyzyjna w kształtowaniu polityki wydatkowej zostaje zniesiona lub zmarginalizowana.

Stąd też w świetle orzecznictwa Trybunału nie zawsze zwiększenie zakresu wykonywanego zadania musi oznaczać konieczność zwiększenia przyznanego samorządom środków. Realizacja takiego rozszerzonego zadania może bowiem nastąpić poprzez wygospodarowanie środków w drodze odpowiednich oszczędności w gospodarowaniu nimi i zmuszać samorządy do poszukiwania takich oszczędności.

Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że ustalanie nowych zadań publicznych nie zawsze wymaga zwiększania dochodów publicznych. Biorąc pod uwagę fakt, że zwiększenie dochodów publicznych ma swoje granice, jednym z sposobów zapewnienia odpowiednich środków na realizację nowych zadań publicznych, mogą być m.in. nowe rozwiązania prawne wymuszające bardziej racjonalne gospodarowanie posiadanymi środkami. Podstawę do stwierdzenia niezgodności regulacji prawnych z art. 167 ust. 1 Konstytucji mogą stanowić

⁶ Por. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego – sygn. akt K/40/1997.

⁷ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego – sygn. akt K 27/2004.

tylko oczywiste dysproporcje między zakresem zadań a poziomem dochodów, występujące przy podziale środków między administrację rządową a poszczególne szczeble samorządu terytorialnego⁸.

Naruszeniem zasady adekwatności środków do zadań mogą być także takie rozstrzygnięcia legislacyjne, które ingerują w zakres własności komunalnej.

Własność komunalna stanowi nie tylko potencjalne źródło dochodów lub przychodów budżetowych samorządu lecz także ma istotny wymiar ustrojowy stanowiąc zabezpieczenie samodzielności i możliwości realizacji zdecentralizowanych zadań publicznych⁹.

Istnieje bowiem wyraźny związek między stanem majątkowym samorządu terytorialnego a możliwością realizowania przez niego swoich zadań.

Stąd też wszelkie działania ustawodawcy, które prowadzą do ograniczenia, bądź naruszenia stanu majątkowego jednostek samorządu terytorialnego należy ocenić również w kontekście zasady adekwatności środków do zadań i traktować jako naruszenie tej zasady.

Zasada adekwatności jest jednak jedynie ogólną dyrektywą kierunkową, której szczegółowa interpretacja następuje w procesie konkretyzowania postanowień konstytucyjnych, wywołując w praktyce wiele konfliktów związanych z odmienną, często subiektywną, oceną właściwej wielkości przekazywanych samorządom środków finansowych.

Jest to przyczyną licznych wystąpień samorządów do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niekonstytucyjności rozstrzygnięć ustawodawcy jako naruszających zasadę adekwatności.

Należy zgodzić się ze stwierdzeniem, że zaawansowanie badań nad finansami samorządowymi jest zbyt małe, abyśmy rzeczywiście potrafili sprawdzić, gdzie kończy się poziom wydatków niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania usług zwłaszcza (przy nieokreślonym standardzie), a gdzie zaczyna się niedostrzeżenie możliwości oszczędności lub zwykły lobbing. Oznacza to, że na gruncie teorii administracji i teorii finansów publicznych nie wypracowano dotychczas wystarczająco precyzyjnych kryteriów przydatnych do oceny stopnia realizacji zasady adekwatności środków do zadań¹⁰.

⁸ Wyrok TK z dnia 31 maja 2005 r. K 27/2004, OTK ZU 2005/5A, poz. 54.

⁹ Por. wyrok TK z dnia 20 lutego 2002 r. K 39/200.

¹⁰ Por. szerzej P. Swianiewicz, *Finanse lokalne – teoria i praktyka*, Warszawa 2004, s. 32 i n.

Kryteria te odnoszą się do określenia wysokości kosztów ponoszonych przy realizacji zadań przez jednostki samorządu terytorialnego. Wiążą się one ze standardami wyznaczonymi przez państwo w odniesieniu do poszczególnych zadań publicznych. Proces standaryzacji wykonywania tych zadań nie przebiega jednak równomiernie w odniesieniu do poszczególnych ich rodzajów. Najbardziej zaawansowane jest wystandaryzowanie realizacji zadań oświatowych oraz zadań z zakresu opieki społecznej. Główne trudności właściwego skonstruowania standardów wynikają z dużej dynamiki uwarunkowań realizacji tych zadań i konieczności uwzględnienia ich zróżnicowania w realiach funkcjonowania poszczególnych kategorii jednostek samorządu terytorialnego.

Naruszenie zasady adekwatności może przybierać różne formy:

- nałożenia nowych zadań bez zabezpieczenia nowych środków finansowych na ich realizację,
- poszerzenia zakresu zadań lub narzucenia sposobu realizacji zadań (jak miało to miejsce w przypadku ostatnich regulacji dotyczących wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej),
- uszczuplenia źródeł dochodów własnych jst,
- zmienną interpretację prawa dokonywaną w procesie stosowania prawa przez organy orzekające w sprawach samorządowych.

Każdy jednak z tych przypadków wymaga zawsze rozważenia adekwatności dochodów do zadań w szerszym kontekście, w tym możliwej racjonalizacji wydatków publicznych.

Realizacja zasady adekwatności powinna mieć miejsce przede wszystkim w zakresie działań legislacyjnych. To w procesie stanowienia prawa należy dokonać oceny, czy i w jakim zakresie proponowane nowe regulacje prawne, mogą oznaczać nałożenie dodatkowych zadań lub wpłyną na ograniczenie dochodów jednostek samorządu terytorialnego oraz podjąć decyzję o ewentualnej rekompensacie tych działań prawodawcy. Rekompensata ta może przybierać różne formy:

- przyznanie dodatkowego źródła dochodów własnych lub zwiększenia możliwości wykorzystywania dotychczasowego (np. poprzez powiększenie procentowego udziału samorządów w podatkach państwowych),
- uwzględnienie w systemie subwencjonowania lub dotowania samorządów elementu rekompensującego utracone dochody lub zwiększone wydatki.

Należy zatem wskazać na inne, niż możliwość skargi do TK, gwarancje realizacji zasady adekwatności w polskim systemie finansów jednostek samorządu terytorialnego:

- zabezpieczenie prezentowania opinii w procesie legislacyjnym w odniesieniu do aktów prawnych inicjowanych przez rząd,
- zabezpieczenie udziału przedstawicieli samorządów w wypracowywaniu wspólnego stanowiska w sprawach priorytetów gospodarczych i społecznych dotyczących funkcjonowania samorządów,
- zabezpieczenie możliwości prezentowania przez reprezentację samorządu terytorialnego opinii dotyczących stanu prawnego dotyczącego funkcjonowania samorządów.

W tym kontekście ważnym zagadnieniem jest racjonalizacja decyzji w procesach legislacyjnych, zarówno na szczeblu centralnym, jak i lokalnym. Dla procesów stanowienia prawa niezmiernie istotne są szczegółowe i prawidłowo wykonane analizy skutków ekonomicznych podejmowanych działań i to zarówno tych bezpośrednich, jak i pośrednich. W wielu przypadkach zaobserwować można brak rozpoznania właściwych, także ubocznych skutków, przyjmowanych regulacji prawnych. Ich rozpoznanie wymaga zastosowania odpowiedniej metodologii analitycznej i wymaga zmiany podejścia do procesu legislacyjnego, zarówno na szczeblu centralnym, jak i lokalnym. Należy w szerszym zakresie wykorzystać dorobek ekonomicznej analizy prawa (*law and economic*).

Położenie akcentu na poprawę jakości procesu legislacyjnego i stworzenie w tym zakresie odpowiednich gwarancji w celu zabezpieczenia dokonania właściwej i wszechstronnej oceny skutków przyjmowanych regulacji prawnych pozwoliłoby w znacznie bardziej skuteczny sposób zabezpieczyć realizację zasady adekwatności.

Orzecznictwo TK jest ważnym elementem w zabezpieczeniu tej zasady, jest ono jednak fazą „leczenia choroby”, podczas, gdy ważne są działania mające na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na etapie tworzenia prawa.

Z uwagi na występujące symptomy spowolnienia gospodarczego, konieczność podejmowania działań na szczeblu centralnym ograniczających deficyt i dążenie do ograniczenia wydatków publicznych trzeba podkreślić konieczność zaangażowania obu podsektorów: rządowego i samorządowego w ten proces. Tu również powinna mieć zastosowanie zasada adekwatności, która zakłada, że w przypad-

ku stałego niedoboru środków publicznych w stosunku do potrzeb i oczekiwań społecznych istotne jest też sprawiedliwe i proporcjonalne rozłożenie ograniczeń wynikających ze skutków spowolnienia gospodarczego i odpowiedzialności za ogólny stan finansów publicznych między sektor rządowy i samorządowy. Niedopuszczalne jest przrzucanie odpowiedzialności za wielkość deficytu sektora finansów publicznych w większej proporcji, niż wynika to z udziału tego sektora w ogólnym zadłużeniu kraju. W okresie pogarszającej się sytuacji finansowej samorządów muszą oczywiście liczyć się z koniecznością prowadzenia bardziej restrykcyjnej gospodarki finansowej. Ponadto, należy zwrócić uwagę na to, iż licząc się z brakiem możliwości znaczącego powiększenia dochodów transferowanych z budżetu centralnego oraz biorąc pod uwagę ograniczone możliwości samorządów do powiększania swoich dochodów własnych – należałoby wyjątkowo ostrożnie podchodzić do możliwości nakładania na samorządy kolejnych nowych zadań wymagających ponoszenia zwiększonych wydatków.

Zasada adekwatności środków do zadań pełni zatem doniosłą rolę w kształtowaniu właściwych proporcji podziału dochodów publicznych między sektor rządowy i samorządowy, a także stwarza gwarancje dla jednostek samorządu terytorialnego posiadania właściwie ukształtowanych źródeł ich dochodów budżetowych. Konsekwencją zasady adekwatności jest zagwarantowanie samodzielnego wykorzystywania dochodów przez jednostki samorządu terytorialnego, co znajduje potwierdzenie w orzecznictwie TK.

Cezary Kosikowski

Pilne zadania nauki polskiego prawa finansowego

1.

Od zmiany ustroju politycznego Polski minęło już ponad 20 lat. Ukształtował się nowy porządek polityczny oraz społeczny i gospodarczy. Radykalnie zmieniło się prawo, przy czym ocena ta nie dotyczy poprawy jego jakości i racjonalizacji tworzenia. Ze zrozumiałych względów poważnym przeobrażeniem uległo również prawo finansowe. Było to konieczne nie tylko z powodu przyjęcia odmiennych regulacji ustrojowych, uwieńczonych uchwaleniem w 1997 r. nowej Konstytucji RP, lecz także ze względu na wejście Polski do Unii Europejskiej. Wraz ze zmianą prawa finansowego następowały również zmiany w nauce i dydaktyce prawa finansowego.

Inaczej niż dotychczas w nauce prawa finansowego zaczęto określać jego zakres, coraz silniej wiążąc je z finansami publicznymi (prawem finansów publicznych) i pozostawiając jednocześnie poza nim pewne jego działy. Niektóre z nich znikły w ogóle (np. prawo finansowe przedsiębiorstw) lub zostały zaliczone do prawa prywatnego (np. prawo ubezpieczeń osobowych i majątkowych, prawo kredytowe) bądź też uległy wyodrębnieniu stając się samodzielnymi działami prawa (np. prawo celne, prawo karne skarbowe).

Nowe określenie ram prawa finansowego nie pozostało bez wpływu na przyjęcie innej organizacji uprawiania akademickiej nauki prawa finansowego. Miejsce dotychczasowych katedr (zakładów) prawa finansowego zajęły bowiem nowe katedry (zakłady) prawa finansowego (prawa finansów publicznych), obok których powstały odrębne już katedry (zakłady) prawa podatkowego,

prawa finansowego samorządu terytorialnego, rzadziej też prawa bankowego. Dobrze więc stało się, że dzięki Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu doszło do opracowania dziejów katedr prawa skarbowego i katedr prawa finansowego w Polsce oraz do podsumowania dorobku ich przedstawicieli.¹ Dzięki temu młodsze pokolenie naukowców otrzymało szansę poznania tego, czego obecnie już nie ma.

W okresie minionego 20-lecia polska nauka prawa finansowego wzbogaciła się o liczne i wartościowe dzieła naukowe i dydaktyczne. Stało się tak, mimo że w tym czasie następowała zmiana pokoleniowa w szeregach przedstawicieli nauki prawa finansowego. Niektórzy nasi Mistrzowie odeszli na zawsze, chociaż pozostały po nich ich wspaniałe dzieła i podziw dla umiejętności uprawiania nauki w złożonych warunkach politycznych. Inni, zmniejszyli swoją aktywność naukową ze względu na wiek lub stan zdrowia bądź z powodu obejmowania innych zadań, zarówno w służbie publicznej, jak i dla poprawy własnych finansów. Ich miejsce zaczęli zajmować następcy, nie zawsze zresztą tego godni.

Możliwości publikacji prac naukowych, dostępne dotychczas dla nielicznych, zwiększyły się dzięki rozbiciu państwowych monopolistów wydawniczych. Wyzwolilo to chęć pisania przez wszystkich i o wszystkim, co nie ma przecież większego sensu (z wyjątkiem pamiętników i opowieści wszelkich kombatanów). Pisanie doktoratów z prawa finansowego stało się zaś niemal powinnością towarzysko-obyczajową, chociaż ze względu na niski poziom rozpraw doktorskich było raczej plagą.

Bliższa analiza tematów badawczych podejmowanych w nauce prawa finansowego pokazuje, że o wyborze tematów niekoniecznie decydowały takie względy, jak brak opracowań i potrzeba wypełnienia istniejącej luki lub konieczność zaproponowania rozwiązań właściwych nowym warunkom ustrojowym. Częściej wybór był bowiem oparty jedynie na modzie pisania o określonych sprawach (np. o finansach samorządu terytorialnego). Niekiedy wystarczającym źródłem inspiracji dla podejmowania pisarstwa była chęć opisanie przepisów zawartych w nowej ustawie lub w jej nowelizacji. W rezultacie wielu autorów podejmowało ten sam temat, nie zawsze potrzebnie i bez większego efektu twórczego. Uni-

¹ Patrz *Z dziejów Katedr Skarbowości i Prawa Skarbowego oraz Katedr Prawa Finansowego w Polsce*, pod red. Apoloniusza Kosteckiego, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2010.

kano natomiast sięgania do historii skarbowości i finansów publicznych oraz do klasyki jej autorów. Zarzucono badania porównawcze, ponieważ punktem odniesienia stały się w najlepszym razie wyłącznie akty prawa wspólnotowego (unijnego). Nie podjęto również badań nad wieloma zagadnieniami *stricte* teoretycznymi i prawnofinansowymi uznając je za zbędne w obliczu rozpadu prawa finansowego na samodzielne działy.

Mimo tego dorobek nauki prawa finansowego lat 1990–2011 zasługuje na uwagę. Godnym podkreślenia jest bowiem nie tylko duża liczba ciekawych monografii naukowych, lecz także wielość podręczników akademickich i komentarzy do ustaw z dziedziny prawa finansowego. Wiele opracowań naukowych oraz podręczników i komentarzy powstało w wyniku wysiłku zbiorowego autorów reprezentujących różne ośrodki akademickie. Ukoronowaniem takich wysiłków stały się wspólne opracowania finansowców – prawników i ekonomistów,² a następnie wydanie czterech tomów *Systemu prawa finansowego*,³ w opracowaniu którego udział wzięła większość samodzielnych pracowników naukowych i niektórzy adiunkci. Stanowiło to zresztą świadome nawiązanie do pięcioletniego opracowania *Systemu instytucji prawnofinansowych PRL*, który powstał pod redakcją Profesora Mariana Weralskiego i czynnej pomocy Profesora Apoloniusza Kosteckiego w latach 1982–1984. Na tej podstawie nie można jednak uznać, że nauka prawa finansowego wypełniła już swoją społeczną misję. Oczekiwania są bowiem dalej idące.

2.

W pierwszej kolejności od polskiej nauki prawa finansowego należy oczekiwać podjęcia i opracowania tych tematów, które są potrzebne i nie zostały dotychczas podjęte. Dotyczy to nowych zagadnień, które wyłoniły się w związku ze zmianami ustrojowymi w Polsce i jej członkostwem w Unii Europejskiej.

² Patrz *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2008.

³ Patrz: *System prawa finansowego. Teoria i nauka prawa finansowego*, pod red. Cezarego Kosikowskiego, t. I, Warszawa 2010; *System prawa finansowego. Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, pod red. Eugeniusza Ruśkowskiego, t. II, Warszawa 2010; *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, pod red. Leonarda Etela, t. III, Warszawa 2010; *System prawa finansowego. Prawo walutowe. Prawo dewizowe. Prawo rynku finansowego*, pod red. Jana Gluchowskiego, t. IV, Warszawa 2010.

Na pierwszy plan wysuwa się w tym względzie problematyka prawnofinansowa sektora finansów publicznych. Jest ona obszerna i przekracza ramy jednej monografii.⁴ Wyjaśnienia wymagają zwłaszcza takie kwestie, jak:

- pojęcie i zakres sektora finansów publicznych oraz ich relacje z pojęciami pokrewnymi (np. gospodarki finansowej państwa),
- celowość i znaczenie oraz skutki podziału sektora finansów publicznych na podsektory (jakie?),
- kryteria zaliczania określonych podmiotów do jednostek sektora finansów publicznych lub pozostawiania ich poza tym sektorem, ze szczególnym uwzględnieniem statusu prawnofinansowego Skarbu Państwa,
- oznaczanie jednostek sektora finansów publicznych ze względu na ich status ustrojowy, cywilnoprawny czy metodę rozliczania się z właściwym budżetem,
- planowanie finansowe w sektorze finansów publicznych (jeden czyli kilka planów i jakich, np. odrębność planów finansowych podsektorów, wieloletniość czy roczność planowania, powiązania z programami i planami o charakterze społecznym i gospodarczym oraz z planami finansowymi Unii Europejskiej),
- powiązania finansowe między podsektorami finansów publicznych oraz powiązania pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych w ramach podsektorów,
- równowaga sektora finansów publicznych i jej brak (nadwyżka lub niedobór w całym sektorze lub w podsektorach oraz źródła finansowania),
- ustrojowe (konstytucyjne) miejsce sektora finansów publicznych i jego planów finansowych w stosunku do ustawy budżetowej i uchwał budżetowych.

Wyjaśniając wymienione przykładowo zagadnienia możemy udzielić odpowiedzi na pytanie bardziej zasadnicze, a mianowicie dotyczące tego, czy nie nadeszła już pora pożegnania instytucji budżetu państwa i ustawy budżetowej w ich klasycznym (tradycyjnym) ujęciu, skoro nie można postawić znaku równości pomiędzy budżetem państwa a gospodarką finansową państwa i pojęciem sektora finansów publicznych. Trzeba mieć odwagę przesiąść się z konnej dorożki do nowoczesnego samochodu! Będzie wygodniej i szybciej, chociaż mniej bezpiecznie.

⁴ Por. C. Kosikowski, *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Warszawa 2006.

Nowoczesności brakuje także naszemu planowaniu finansowemu, które w skali makroekonomicznej opiera się na planowaniu budżetowym. Opracowywane w tym zakresie plany nie są ze sobą w pełni skoordynowane. Unikamy jak ognia wprowadzenia jako nowej i powszechnej metody tzw. planowania zadaniowego, preferując planowanie oparte na podziale środków finansowych pozostających do dyspozycji budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Planujemy więc, jak podzielić to, co mamy, zamiast planować to, co powinniśmy mieć i jak najlepiej wydać środki, aby wykonać finansowane zadanie. Taka postawa nie gwarantuje żadnego postępu i rozwoju, bo środków finansowych brakuje zawsze i to nawet najbogatszym ludziom na świecie. Wprowadzenie planowania zadaniowego wiąże się z koniecznością rozwiązania nie tylko pewnych kwestii technicznych, lecz przede wszystkim z przygotowaniem określonej infrastruktury prawnej dla tej instytucji (np. podział kompetencji, klasyfikacja, dyrektywność, czasokres obowiązywania, formy prezentacji, zasady wykonywania i kontroli oraz weryfikacji itd.).

Nauka prawa finansowego powinna podjąć również inne wątki planowania finansowego. Szczególnie dotkliwie odczuwa się bowiem brak powiązania planów finansowych z programami, strategiami, projektami i planami o charakterze rzeczowym. To z nich wynikają przecież cele, które dzięki finansom publicznym należy osiągnąć. Jeśli więc planista finansowy tych celów nie zna, bądź nie jest uprawniony do ich ustalania i gradacji, to pozostaje mu jedynie sporządzenie planów podziału środków finansowych głównie ze względu na zasadę, że każdemu trzeba coś dać!

Razi wreszcie brak powiązania krajowego planowania finansowego z planowaniem finansowym w Unii Europejskiej. Gubi nas zresztą postawa, jaką zajmujemy wobec Unii, a jest to postawa proszącego o każde wsparcie, bez względu na cel, rozmiary i czas jego pozyskania. Dzieje się tak dlatego, że gdy w Unii Europejskiej pracuje się nad projektem średniookresowego planu finansowego i jego podziałem na okresy roczne, to my nie jesteśmy w stanie określić i zgłosić Unii, czego, ile i kiedy chcemy od Unii, ponieważ dla nas perspektywa planowania na okres dłuższy niż rok jest odległą jak podróż na Księżyc. Unia nie ma zresztą do nas zaufania, skoro po „swojemu”, nie zaś według zaleceń ESA'95, określamy zakres sektora finansów publicznych w Polsce oraz inaczej niż Unia obliczamy wysokość PKB i rozmiary deficytu publicznego. Jeśli rząd pokazu-

je społeczeństwu, że pozyskujemy i wzorowo wykorzystujemy środki unijne, to nie dodaje, że chodzi o środki, o które wystąpiły jednostki samorządu terytorialnego, przedsiębiorcy, uczeni, studenci, sportowcy i które to im zostały przyznane.

Na odrębną i szerszą niż dotychczas uwagę badawczą zasługuje problematyka powiązań prawnofinansowych krajowych finansów publicznych z finansami Unii Europejskiej. Obecnie nie wystarczy tak, jak czynili to w latach 70. i 80. XX wieku Profesorowie Apoloniusz Kostecki i Andrzej Komar, opisać założenia, strukturę i organizację integracji europejskiej. Prawo finansowe Unii Europejskiej jest złożone.⁵ Obejmuje regulacje prawne dotyczące ustroju walutowego i własnej gospodarki finansowej Unii (tzw. wewnętrzne prawo finansowe), jak i regulacje, które są kierowane do państw członkowskich w celu ich stosowania i przestrzegania lub wdrożenia do krajowego prawa finansowego państw członkowskich (tzw. zewnętrzne prawo finansowe). Tworzy to zupełnie nową sytuację dla tworzenia, wykładni i stosowania krajowego prawa finansowego, a także jego nauki i dydaktyki. Krajowego prawa finansowego nie można obecnie badać bez uwzględnienia kontekstu unijnego.⁶ Wylaniają się więc olbrzymie szanse na poszerzenie tematyczne pola badawczego w nauce prawa finansowego. Podjęcie tego wyzwania jest konieczne.

Sądzę, że nauka prawa finansowego nie wyjaśniła jeszcze w dostatecznym stopniu wielu zagadnień *stricte* teoretycznych. Dotyczy to chociażby specyfiki normy prawa finansowego, a zwłaszcza jej struktury. To, że w prawie finansowym przychodzi nam posługiwać się normami parametrycznymi, normami technicznymi, normami planowymi, normami ostrożnościowymi nie zostało również dogłębnie zbadane i wyjaśnione. To samo odnieść można do sankcji w prawie finansowym i do różnych form odpowiedzialności prawnofinansowej.

Podmiotami prawa finansowego zajmujemy się nieco inaczej niż czynił to Profesor Apoloniusz Kostecki.⁷ Być może dlatego nie potrafimy jednoznacznie nazwać podmiotów, które są adresatami norm prawa finansowego. Nie potrafimy powiązać i pogodzić ich statusu prawnofinansowego z położeniem ustrojowym, cywilnoprawnym, administracyjnoprawnym, międzynarodowoprawnym itd.

⁵ Patrz C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej*, Bydgoszcz-Warszawa 2008.

⁶ Patrz C. Kosikowski, *Prawo Unii Europejskiej w systemie polskiego prawa finansowego*, Białystok 2010.

⁷ A. Kostecki, *Podmiotowość prawo finansowa*, [w:] *System prawa finansowego*, t. I, *op. cit.*

Na jednoznaczne wyjaśnienie oczekują też poszczególne instytucje prawa finansowego. Dotyczy to przykładowo: opłaty publicznej, subwencji i dotacji budżetowych, pożyczek budżetowych, deficytu publicznego itd. Potrzebne byłoby również stworzenie docelowej koncepcji (modelu) samodzielności finansowej samorządu terytorialnego. Nie wystarczy bowiem jedynie stwierdzić, że ona jest, lecz niezbyt wielka i jak obok opłaty od posiadania psów wprowadzi się opłatę od posiadania kotów, myszek, świnek i innego obrzydlistwa, to sytuacja ulegnie radykalnej poprawie.

3.

Polska nauka prawa finansowego powinna zająć się również tematami, które były już badane i zostały opisane w licznych publikacjach, lecz które ze względu na upływ czasu utraciły swą aktualność i wymagają ponownego zbadania. Dotyczy to m.in. problematyki prawnej zarządzania finansami publicznymi. Podstawowe prace z tego zakresu pochodzą z lat 70. i 80. XX wieku, a więc z natury rzeczy nie uwzględniają współczesnych uwarunkowań. Tymczasem tradycyjny podział władztwa finansowego pomiędzy urząd ministra finansów a centralny bank państwa nie ma obecnie większego znaczenia i nie wyczerpuje istoty zagadnienia.

Centralny bank państwa członkowskiego UE wchodzi w skład Europejskiego Systemu Banków Centralnych i w zależności od tego, czy dane państwo członkowskie Unii Europejskiej znajduje się w strefie euro lub jest objęte derogacją, jest silniej lub słabiej związany polityką walutową ustalaną przez Europejski Bank Centralny. Większość współczesnych centralnych banków państwa nie zajmuje się już sprawowaniem nadzoru bankowego, ponieważ pojęcie to stało się fragmentem szerszego pojęcia nadzoru finansowego, a sprawowanie nadzoru finansowego powierza się odrębnym instytucjom, zależnym lub niezależnym od rządu i centralnego banku państwa. Podobnie dzieje się na szczeblu unijnym, ponieważ powołano tam odrębny urząd nadzoru nad rynkiem finansowym. W rezultacie powyższego organy Unii ustalają kryteria konwergencji i decydują o przyjęciu do strefy euro, natomiast na szczeblu krajowym wypełnienie kryteriów fiskalnych jest zadaniem dla ministra finansów, a wypełnienie kryteriów

monetarnych pozostaje w gestii centralnego banku państwa. Jeśli między tymi organami nie będzie autentycznego współdziałania, to trudno osiągnąć powodzenie w zarządzaniu finansami publicznymi.

Minister finansów nie jest obecnie urzędem tej rangi, jakim był w XIX wieku. Na zewnątrz bowiem jego działania przebiegają nieco pod dyktando niektórych organów Unii Europejskiej, a zwłaszcza unijnego komisarza ds. budżetu. W kraju jest zaś głównie ministrem budżetu państwa, poza którym znajdują się olbrzymie środki państwowych funduszy celowych, środki budżetów jednostek samorządu terytorialnego i niektórych jednostek sektora finansów publicznych (np. NFZ, ZUS, KRUS). Włączenie do budżetu państwa tzw. budżetu środków europejskich, to złudna forma władztwa ministra finansów nad nimi. Niezbyt jasno są określone także powinności ministra finansów wobec jednostek rynku finansowego (np. wobec OFE) i kapitałowego. Tymczasem w obliczu przyczyn światowego kryzysu finansowego trudno jest nadal udawać, że funkcjonowanie rynku finansowego nie ma znaczenia dla finansów publicznych i odwrotnie. Jeśli tak zatem jest, to trzeba ustalić, kto i jak oraz za co odpowiada w tych układach. Nauka powinna podjąć ten temat.

Bardzo ściśle z tematem zarządzania finansami publicznymi łączy się problematyka szeroko rozumianej administracji finansów publicznych. Dotychczas nie zdążyliśmy nawet w pełni i dobrze wyjaśnić statusu organów podatkowych. Zwrócić trzeba uwagę zwłaszcza na to, że organy podatkowe i podmioty pełniące funkcję organów podatkowych mają niejednolity status i możliwości działania. Stąd tak wiele jest przypadkowości w tym zakresie. Przykładowo, urzędy celne stały się przede wszystkim urzędami podatkowymi, a powinności urzędów celnych zaczyna wypełniać w praktyce straż graniczna. Samorządowe organy podatkowe to są dla nas głównie osoby wybrane przez wójtów dla zajmowania się wszystkim, co dotyczy ewidencji podatkowej, ustalania i określania obowiązków podatkowych, wymiaru zobowiązań podatkowych oraz poboru i egzekucji podatków i opłat lokalnych.

Nie jest zbadana i jednolicie uregulowana problematyka służb finansowych, które w urzędach organów centralnych i w urzędach jednostek samorządu terytorialnego zajmują się różnymi zagadnieniami finansów publicznych (planowanie, pełnienie roli dysponentów budżetowych, sprawozdawczość finansowa, pozyskiwanie środków unijnych, udzielanie zamówień publicznych itp.). Nie

pozostaje to zresztą bez negatywnego wpływu na podmiotowy zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Po tym, jak przestano wydawać książki Profesora Leona Kurowskiego poświęcone kontroli finansowej, zainteresowania problematyką kontroli sprawozdano do komentowania rozwiązań prawnych przyjętych w zakresie kontroli skarbowej i kontroli podatkowej. Tymczasem w kontroli finansowej zaszły poważne zmiany. NIK zajmuje się co prawda nadal wszystkim i niczym, ale pojawienie się i działalność regionalnych izb obrachunkowych oraz tzw. kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, to są okoliczności uzasadniające konieczność nowego opracowania problematyki kontroli finansowej. Wymaga zwrócenia uwagi to, że w prawie finansowym praktycznie nie odróżnia się kontroli od nadzoru, co ma przecież kapitalne znaczenie dla konstrukcji praw i obowiązków oraz kompetencji kontrolnych lub nadzorczych.

Polskiemu prawodawcy nauka prawa finansowego powinna wciąż cierpliwie tłumaczyć, że nadal źle tworzy i zmienia przepisy prawa finansowego oraz nie dba o ich spójność i zupełność oraz czytelność i stabilność ich obowiązywania. Być może trzeba jeszcze mocniej domagać się powołania Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Finansowego wskazując na to, co powinno stać się jej podstawowym zadaniem.

Zgłoszona przeze mnie na początku lat 80. XX wieku koncepcja i projekt Kodeksu finansowego⁸ nie doczekały się reakcji ze strony władzy publicznej, a w nauce prawa finansowego zostały odebrane bardziej w sposób zawistny niż ze zrozumieniem. Oceniano je bowiem głównie przez pryzmat możliwości realizacji niż korzyści stąd płynących. Nikt nie chciał zwrócić uwagi na to, że moja propozycja została zgłoszona w okresie głębokiego socjalizmu. Zmierzała ona do zmiany systemu źródeł i ówczesnych metod tworzenia prawa finansowego. Kodeks finansowy miał zastąpić setki samoistnych uchwał Rady Ministrów oraz tony tzw. prawa powielaczowego. Jeśli tego nie dostrzeżono, to niech nikt nie wpisuje sobie dzisiaj do życiorysu, że walczył z komuną i cokolwiek chciał w prawie finansowym zmienić na lepsze!

Po zmianie ustroju i znacznym ucywilizowaniu systemu źródeł prawa i procesu tworzenia prawa do kodyfikacji prawa finansowego należy powrócić. Nie straciły bowiem na swej aktualności potrzeby związane z uporządkowaniem

⁸ C. Kosikowski, *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983.

pewnych zbiorów przepisów prawa finansowego, w nauce określane najczęściej mianem działów prawa finansowego. Tak więc zamiast jednego kodeksu finansowego mogłyby powstać tzw. małe kodyfikacje odnoszące się w szczególności do: 1) ustawy – Prawo sektora finansów publicznych, 2) ustawy – Prawo daninowe, 3) ustawy – Kodeks Daninowy; 4) ustawy – Prawo finansowe rynku finansowego, 5) ustawy – Prawo walutowe i dewizowe. Stanowiłoby to zadanie o tyle łatwiejsze, że można i należałoby skorzystać z obecnego dorobku legislacyjnego, który ukształtował się w III Rzeczypospolitej od strony merytorycznej, nie jest on natomiast dobrze ujęty pod względem legislacyjnym.

Ustawa – Prawo sektora finansów publicznych nie powinna być kolejną mutacją tradycyjnego prawa budżetowego. Ustawa – Prawo daninowe stanowi szansę na ustabilizowanie przepisów prawnych dotyczących poszczególnych podatków i opłat oraz innych danin. Jest to możliwe, jeżeli wreszcie przestaniemy „majstrować” przy unijnej konstrukcji VAT i stworzymy przejrzystą koncepcję podatku dochodowego oraz zdecydujemy się na formę opodatkowania rolnictwa. Warto więc, aby zainteresowani zapoznali się z pracą Profesora Apoloniusza Kosteckiego, w której przedstawia on takie możliwości i to nie tylko z własnego punktu widzenia.⁹ Kodeks Daninowy to z kolei unowocześniona wersja obecnej Ordynacji podatkowej.¹⁰ Natomiast ustawa – Prawo finansowe rynku finansowego to zbiór, który powinien powstać z regulacji zawartych w prawie bankowym oraz w ustawach dotyczących innych instytucji finansowych i kredytowych oraz obejmujących sprawowanie nadzoru nad nimi.¹¹ Ustawa – Prawo walutowe i dewizowe powinna uregulować status i funkcje centralnego banku państwa oraz zagadnienia emisji pieniądza i obrotu wartościami dewizowymi.

Dla każdej z tych projekcji należy jednak przygotować odpowiednio uzasadnioną koncepcję. Tego należy oczekiwać od nauki, nie zaś od prawodawcy zajętego krzyżem w Sejmie i kibolami na stadionach oraz PZPN. Natomiast z realizacją kodyfikacji prawa finansowego nie można wychodzić wcześniej niż dopiero po rozwiązaniu pewnych problemów sygnalizowanych wyżej. Kodyfikacja nie jest bowiem tożsama z konsolidacją obowiązujących przepisów prawnych. Ko-

⁹ A. Kostecki, *Niektóre problemy kodyfikacji prawa podatkowego*, [w:] *Księga Jubileuszowa Prof. dr. Leona Kurowskiego*, Warszawa 1998, s. 79 i n.

¹⁰ C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 337 i n.

¹¹ Patrz szerzej C. Kosikowski, M. Olszak, *Od prawa bankowego do prawa rynku finansowego*, [w:] *System prawa finansowego*, t. IV, *op. cit.*, s. 195 i n.

dyfikacja ma stanowić zbiór przepisów prawnych obowiązujących na względnie długi czas, a więc do chwili, gdy przepisy te nie stracą swojej aktualności.

4.

Od nauki prawa finansowego, w której tak wielu jest zwolenników tzw. autonomii prawa finansowego, wymagać należy zajęcia właściwej postawy wobec instytucji prawnych funkcjonujących w całym systemie prawnym. To zaś oznacza konieczność odrzucenia niepotrzebnych ambicji związanych z tworzeniem własnych zamiast istniejących pojęć i instytucji prawnofinansowych. Wiąże się to również z rewizją niektórych dotychczasowych ustaleń i twierdzeń naukowych.

Sądzę, że wdzięcznym polem badawczym byłoby wyjaśnienie, z jakich powodów i w jakim celu, w prawie finansowym mamy inaczej traktować cywilistyczne pojęcia, jak: miejsce zamieszkania, przedsiębiorca, gospodarstwo rolne, zobowiązanie, wierzyciel, dłużnik, sprzedaż, dostawa, leasing itd. W wielu wypadkach jest to konieczne i nieuniknione, ale nie zawsze. Jeżeli ze względów fiskalnych chce się bowiem, aby 2 razy 2 stanowiło 5, to wystarczy przyjąć, że tak to znaczy w danej ustawie finansowej. Nie należy natomiast dla tej potrzeby zmieniać całej tabliczki mnożenia.

Nauka prawa finansowego powinna postarać się wprowadzić do systemu prawnego pojęcia, które powstały na gruncie przepisów prawa finansowego, lecz mają znaczenie także poza nimi. Chodzi o takie pojęcia, jak: jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, państwowe fundusze celowe, kapitałowe grupy podatkowe. Część z nich stanowią jednostki organizacyjne nie posiadające odrębnej osobowości prawnej, lecz przez prawo finansowe (w sensie uprawnień i obowiązków) traktowane są na równi z osobami prawnymi (np. samorządowe zakłady budżetowe w zakresie obowiązków daninowych). Dla prawa finansowego osobowość prawna powinna być ważna tak samo, jak dla całego systemu prawnego. Prawo finansowe nie może jednak pozostawać obojętnym na to, że z cywilistycznego punktu widzenia dla bytu osoby prawnej najważniejsze jest to, aby osoba ta miała i działała przez własne organy i była zarejestrowana, a nie to, aby miała ona odrębny,

najlepiej własny majątek, stanowiący podstawę odpowiedzialności majątkowej osoby prawnej. Nauka prawa finansowego powinna podjąć i wyjaśnić wszelkie aspekty statusu prawnofinansowego osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej. Być może dzięki temu zmusi cywilistów do bardziej nowoczesnego spojrzenia na instytucję osobowości prawnej.

Wdzięcznym tematem badawczym mogłyby okazać się też problemy dotyczące tzw. podmiotów zbiorowych (np. osoby rozliczające się wspólnie z innymi osobami, konkubenci, małżonkowie pozostający w separacji, osoby pozostające we wspólnym gospodarstwie domowym), ponieważ w tym względzie wspólność obowiązków lub uprawnień powinna przekładać się także odpowiednio na formy odpowiedzialności podmiotów zbiorczych.

5.

Wymienione w niniejszym opracowaniu propozycje tematów badawczych, które oczekują na rozwiązania w nauce prawa finansowego, mają charakter wybiórczy i przykładowy. Staralem się wskazać na te z nich, które subiektywnie uważam za najpilniejsze. Oprócz nich z pewnością dostrzeżone zostaną także inne tematy. Trzeba jednak zapewnić przepływ informacji w tym zakresie między odpowiednimi katedrami (zakładami) prawa finansowego.

Zgłaszam propozycję, aby organizatorom kolejnych zjazdów katedr prawa finansowego przedstawiać informację o tematyce badawczej poszczególnych katedr i zakładów w dziedzinie prawa finansowego. Zbiorcze ujęcie takiej informacji pozwoliłoby ocenić, czy nauka polskiego prawa finansowego zajmuje się tym, co potrzebne i pilne, czy tylko tym, co zupełnie niedojrzały doktorant zaproponuje jako temat rozprawy doktorskiej. Byłaby więc szansa na wprowadzenie pewnych korekt, bądź też na wypełnienie istniejących luk, a być może także na podjęcie zbiorowego wysiłku badawczego w ramach grantu naukowego realizowanego z udziałem badaczy z kilku zainteresowanych ośrodków. Inny wariant rozwiązania może polegać na podjęciu przez kierowników katedr wspólnej decyzji o pewnym podziale zadań badawczych pomiędzy ośrodkami akademickimi. Tak już bywało, gdy nauką prawa finansowego zajmowano się na poważnie.

Hanna Litwińczuk

Problemy wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na przykładzie należności licencyjnych z tytułu oprogramowania komputerowego

1. Zasady wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

W zakresie wykładni zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej umowy podatkowe) podstawowe znaczenie mają Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów (zwana dalej KWPT)¹, zasady przyjęte w samych umowach podatkowych, Model Konwencji OECD² oraz komentarz do niej.

Podstawowe znaczenie dla interpretacji umów międzynarodowych, w tym umów podatkowych mają artykuły 31 i 32 KWPT. Zgodnie z art. 31 „Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu”. Istotne znaczenie ma kontekst umowy, który obejmuje „oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami: a) każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu; b) każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu”. Dalej art. 31 Konwencji Wiedeńskiej stanowi, iż łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę każde późniejsze porozumienie oraz każdą późniejszą praktykę, które strony przyjęły dla celów interpretacji traktatu,

¹ Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów z dnia 23 Maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439).

² Najnowsza wersja MK OECD pochodzi z lipca 2010 (w języku polskim: *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona*, lipiec 2010, przeł. Kazimierz Bany, Warszawa 2011).

a także wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego, mające zastosowanie w stosunkach między stronami. Istotne z punktu widzenia wykładni jest także sformułowanie, iż „specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron”. Art. 32 Konwencji Wiedeńskiej określa natomiast uzupełniające środki interpretacji. Ich zadaniem jest albo potwierdzenie znaczenia, które ustalono przy wykorzystaniu zasad uregulowanych w art. 31 albo ustalenie znaczenia, jeżeli wyniki uzyskane w oparciu o zasady uregulowane w art. 31 nie są zadowalające, gdyż pozostawiają znaczenie dwuznacznym lub niejasnym albo prowadzą do rezultatu wyraźnie absurdalnego lub nierozsądnego. Istotne znaczenie ma również art. 33 KWPT, który dotyczy interpretacji traktatów, których autentyczny tekst został ustalony w dwóch lub więcej językach³. W literaturze podkreśla się, że System interpretacji określony w KWPT jest w zasadzie elastyczny i nie wyklucza *a priori* odpowiedniego dowodu przedstawionego przez strony na istnienie wspólnej intencji. Wyodrębnienie uzupełniających środków interpretacji z podstawowych zasad interpretacji określonych w art. 31 nie oznacza, że istnieją dwa odrębne etapy interpretacji. Proces interpretacji jest zasadniczo jednością, wszystkie jego elementy powinny być „wrzucone do jednego tygła” i ich wzajemne oddziaływanie powinno dać zgodną z prawem interpretację⁴.

Metody wykładni międzynarodowego prawa podatkowego nie różnią się znacząco od metod wykładni prawa krajowego. Należy do nich zaliczyć wykładnię gramatyczną, systemową, celową i historyczną. Przy wykorzystaniu wszystkich możliwych metod znaczenie postanowień umowy podatkowej wywodzi się wyłącznie z samej umowy, przy czym żadna z metod wykładni nie ma przewagi nad inną; która jest najbardziej przekonująca zależy od konkretnego, rozstrzyganego przypadku⁵.

Jeżeli chodzi o zasady interpretacji zawarte w samych umowach podatkowych, to najczęściej powtarzają one postanowienie art. 3 ust. 2 MK OECD, zgodnie z którym „przy stosowaniu niniejszej konwencji przez umawiające się państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych

³ G. Gaja, *The perspective of international law*, [w:] G. Maisto (ed.), *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Law*, IBFD 2005.

⁴ F. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD Amsterdam 2004.

⁵ M. Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*, Wien Linde Verlag 2010, s. 37.

tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja, przy czym znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa”.

W literaturze przedmiotem analizy jest w szczególności stosunek pomiędzy art. 3 ust. 2 MK OECD i KWPT. Przeważa pogląd, iż art. 3 ust. 2 MK OECD stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 31 i 32 KWPT, co oznacza, że interpretacja każdego określenia nie zdefiniowanego w umowie podatkowej powinna być dokonana zgodnie z zasadami art. 3 ust. 2. Zauważa się jednak, że zasady ogólne zawarte w art. 31 i 32 KWPT są integralną częścią zasady określonej w samym art. 3 ust. 2, poprzez użycie słów „jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej”, co można odczytać jako „jeżeli z Konwencji Wiedeńskiej nie wynika inaczej”⁶. W konsekwencji, jeżeli nawet konkretna umowa podatkowa nie zawierałaby odpowiednika art. 3 ust. 2 MK OECD, to zastosowanie do jej wykładni art. 31 i 32 KWPT prowadziłoby ostatecznie do tego samego rezultatu⁷.

Z treści art. 3 ust. 2 MK OECD wynika bowiem, że kontekst umowy jest w procesie wykładni decydujący, przy czym koncepcja „kontekstu” powinna być rozumiana w świetle art. 31 KWPT, tj. powinien on obejmować umowę jako taką włączając w to zarówno wstęp jak i załączniki, jak również przedmiot i cel umowy, ale z wyłączeniem środków interpretacji „zewnętrznych” w stosunku do umowy⁸. Odwołanie do prawa krajowego ma znaczenie tylko wtedy, gdy uwzględnienie wszystkich metod interpretacji prawa międzynarodowego nie prowadzi do zadawalającego rezultatu⁹. Art. 3 ust. 2 MK OECD stanowi jednocześnie, że w pierwszej kolejności należy odwołać się do prawa podatkowego, a w drugiej kolejności do innych gałęzi prawa. Można również postawić pytanie, czy odwołanie do prawa krajowego powinno mieć charakter statyczny, czy dynamiczny. Komitet Spraw Podatkowych w komentarzu do art. 3 ust. 2 MK OECD zmienionym w 1995 postanowił, że należy wybrać ustawodawstwo obowiązujące w momencie zastosowania konwencji, tj. nałożenia podatku, a nie w momencie jej podpisania¹⁰. Jednocześnie komentarz wyjaśnia, że odwołanie do prawa kra-

⁶ F. Engelen, s. 478.

⁷ Tamże, s. 481.

⁸ Tamże, s. 482.

⁹ Tamże, s. 51.

¹⁰ Par. 11 Komentarza do art. 3 ust. 2 MK OECD.

jowego może mieć miejsce wówczas, gdy kontekst nie wymaga odmiennej interpretacji. Kontekst określa przede wszystkim intencja umawiających się państw przy podpisywaniu konwencji, jak również znaczenie nadane danemu określeniu w ustawodawstwie drugiego umawiającego się państwa¹¹. Wprawdzie nie jest to jednoznacznie wyrażone, ale zdaniem niektórych autorów chodzi tu o znaczenie nadane danemu określeniu przez państwo źródła, a państwo rezydencji jest związane tą kwalifikacją¹².

Należy jednocześnie podkreślić, że w niektórych postanowieniach konwencji można odnaleźć bezpośrednie odwołanie do prawa krajowego. Przykładowo zgodnie z art. 6 ust. 2 pojęcie nieruchomości ma takie znaczenie, jakie nadaje mu prawo umawiającego się państwa, w którym nieruchomość jest położona, natomiast zgodnie z art. 10 ust. 3 MK OECD pod pojęciem dywidendy rozumie się także dochód z innych praw w spółce, który według prawa podatkowego państwa, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę, jest pod względem podatkowym traktowany jak dochód z akcji.

Należy także zwrócić uwagę na fakt, że takie pojęcia jak „zysk”, „dochód”, „aktywa” odnoszą się do obowiązującego prawa umawiającego się państwa, gdyż określają one podatkowy stan faktyczny. Postanowienia umów podatkowych ograniczają uprawnienia umawiających się państw, pozbawiają je uprawnień lub utrzymują ich pełne uprawnienia do opodatkowania w sytuacjach, które zgodnie z prawem krajowym rodzą obowiązek podatkowy. Same umowy nie określają, jakie sytuacje faktyczne i prawne rodzą obowiązek podatkowy, jest to domeną wyłącznie prawa krajowego.

Jak wspomniano wyżej przedmiotem interpretacji są umowy podatkowe zawarte między umawiającymi się państwami, które po dopełnieniu przewidzianych w tych państwach procedur stają się obowiązującym prawem. O znaczeniu zawartych w nich określeń decyduje przede wszystkim kontekst umowy. Powstaje zatem pytanie jakie znaczenie należy przypisać w procesie interpretacji konkretnej umowy podatkowej MK OECD i komentarzowi.

Zgodnie z art. 31 ust. 4 KWPT specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron. Można argumentować, że strony wyraziły taki zamiar poprzez uchwalenie MK OECD, z wyłączeniem

¹¹ Par. 12 Komentarza do art. 3 ust. 2 MK OECD.

¹² M. Lang, s. 53.

późniejszych zmian. Wersja MK OECD i komentarza w dacie podpisania umowy mają zatem istotne znaczenie przy dokonywaniu wykładni historycznej¹³. Nie mają one jednak takiego znaczenia jak treść samej umowy podatkowej, ponieważ nie stanowią jej części¹⁴.

We Wstępie do MK OECD stwierdza się, że „mimo że komentarz nie może być traktowany jako załącznik do konwencji podpisywanych przez państwa członkowskie, które w przeciwieństwie do Modelowej Konwencji są wiążącymi Międzynarodowymi dokumentami prawnymi, to jednak może on stanowić istotną pomoc przy stosowaniu i interpretacji tych konwencji, a szczególnie przy rozstrzygnięciu wszelkich sporów”¹⁵.

Rola komentarza nie jest jednak przez wszystkich autorów jednoznacznie określana¹⁶. Można spotkać się zarówno z poglądem, że komentarz jest uzupełniającym środkiem interpretacji do którego odnosi się art. 32 KWPT¹⁷, jak i z poglądem, że nie daje się on łatwo zakwalifikować ani do ogólnych zasad interpretacji w rozumieniu art. 31 KWPT ani do uzupełniających środków interpretacji w rozumieniu art. 31 KWPT¹⁸. Niektórzy autorzy opowiadają się z kolei za tym, że komentarz stanowi „specjalne znaczenie” zgodnie z art. 31 ust. 4 KWPT, które należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron¹⁹. Jeszcze inni autorzy uważają, że komentarz istniejący w dacie zawarcia konkretnej umowy bilateralnej, której postanowienia powielają postanowienia MK OECD, stanowi część „prawnego kontekstu” (prawnego otoczenia lub „zewnętrznego otoczenia”, ale nie kontekstu słownego w rozumieniu art. 31 KWPT)²⁰.

Problemy powstają także w związku ze zmianami komentarza. Czy do umów, które zostały ratyfikowane i ogłoszone w określonej dacie należy stosować wersję komentarza obowiązującą w tej dacie, czy też wersję aktualną. Nie stosuje się nowej wersji, jeśli odnosi się ona do zmienionych postanowień Konwencji Modelowej, jeżeli jednak taki przypadek nie zachodzi Komitet do Spraw Po-

¹³ M. Lang, s. 43.

¹⁴ M. Lang, s. 43.

¹⁵ Par. 36 Wstępu do MK OECD.

¹⁶ *The legal Status of the OECD Commentaries*.

¹⁷ F. Engelen, s. 460.

¹⁸ D.A. Ward, *Is there an obligation in international law of OECD Member Countries to follow the Commentaries on the Model?*, [w:] *The legal...*, s. 85.

¹⁹ J.A. Jones, *The binding nature of the OECD Commentaries from the UK point of view*, [w:] *The legal...*, s. 157.

²⁰ D.A. Ward, s. 85.

datkowych OECD rekomenduje stosowanie zmienionego komentarza do interpretacji umów zawartych przed przyjęciem zmian, ponieważ odzwierciedlają one zgodę państw członkowskich OECD na właściwą interpretację istniejących postanowień i ich stosowanie w konkretnych sytuacjach²¹. Pogląd ten nie jest jednak powszechnie akceptowany. Wskazuje się, że podejście to nie powinno być w każdym przypadku stosowane mechanicznie z pominięciem refleksji dotyczącej intencji negocjatorów w momencie uzgadniania tekstu umowy²².

Przedstawione zasady wykładni umów podatkowych zostaną obecnie zilustrowane na przykładzie sporu, jaki powstał na gruncie polskiej praktyki w związku z kwalifikacją płatności z tytułu oprogramowania komputerowego jako należności licencyjnych.

2. Kontrowersje wokół kwalifikacji płatności z tytułu oprogramowania komputerowego jako należności licencyjnej w świetle umów podatkowych zawartych przez Polskę

Przedmiotem sporu jaki już od dłuższego czasu toczy się pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami jest sposób wykładni na gruncie polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania definicji należności licencyjnych z tytułu użytkowania oprogramowania komputerowego.

Istota sporu sprowadza się do udzielenia odpowiedzi na następujące pytanie, czy w przypadku, gdy w definicji należności licencyjnych w konkretnej umowie podatkowej zawartej przez Polskę nie wymieniono *expressis verbis* należności z tytułu użytkowania programu komputerowego, to czy stosując ogólnie przyjęte zasady wykładni umów można uznać takie należności za należności licencyjne w rozumieniu umowy? Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w definicji należności licencyjnych używają terminu „prawa autorskie do dzieła literackiego, artystycznego i naukowego”, ale nie wymieniają jako odrębnej kategorii praw autorskich do programów komputerowych.

Organy podatkowe uważają, że pomimo braku dosłownego ujęcia płatności za oprogramowanie komputerowe w definicji należności licencyjnych nie jest to

²¹ Wstęp do MK OECD par. 35.

²² M. Lang, s. 46.

przeszkodą w nadaniu im takiej kwalifikacji, gdyż mieszczą się one w szerszej kategorii praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego i naukowego. Przeciwnego zdania są sądy. Ze względu na ilość wyroków zapadłych w tym przedmiocie oraz zgodność podjętych w nich rozstrzygnięć można już mówić o ukształtowaniu się linii orzeczniczej²³.

W tezach orzeczeń sądowych pojawiają się następujące argumenty.

Z treści art. 3 ust. 2 polskich umów podatkowych będącego odpowiednikiem postanowienia MK OECD wynika, że niezdefiniowane w umowie pojęcie praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego i naukowego należy interpretować w świetle właściwego dla polskiego prawa systemu ochrony praw autorskich. Art. 1 ust. 1 i 2 i art. 74 Ustawy o prawach autorskich i prawach pokrewnych²⁴ (zwana dalej UoP) nie dają podstaw do uznania oprogramowania komputerowego za dzieło literackie, artystyczne lub naukowe. Zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 1 i 2 UoP przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór). W szczególności przedmiotem prawa autorskiego są utwory wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe). Skoro programy komputerowe są wymienione obok dzieł literackich, naukowych i innych to nie mogą być z nimi utożsamiane. Natomiast zgodnie z brzmieniem art. 74 UoP programy komputerowe podlegają ochronie jak utwory literackie.

Akty prawa międzynarodowego dotyczące ochrony własności intelektualnej, podobnie jak przepisy prawa polskiego, zalecają jedynie zapewnienie programom komputerowym ochrony w zakresie podobnym do dzieł literackich, artystycznych lub naukowych, ale ich z nimi nie utożsamiają.

Komentarz do KM OECD nie zaleca kategorycznie objęcia pojęciem „prawa autorskiego do dzieła naukowego” również programów komputerowych, stanowi jedynie, że jest to najbardziej realistyczne podejście. Zastosowanie takiej wykładni odnosi jedynie do tych państw, w których jest to możliwe ze względu na

²³ NSA z 20.06.2001 III SA 163/00; NSA z 5.07.2001 I SA/Łd 758/99, WSA z 25.10.2004 III SA 2336/03; WSA z 23.05.2005 III SA/Wa 630/05, WSA z 29.08.2006 III SA/Wa 1400/06; WSA z 2.03.2009 III SA/Wa 40/09, NSA z 13.01.2010 II FSK 1182/08.

²⁴ Ustawa z dnia 4 lutego 1994 o prawach autorskich i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 z późniejszymi zmianami).

prawo wewnętrzne. Zgodnie z prawem polskim taka możliwość nie występuje.

Polski prawodawca nie wykonał zaleceń z Komentarza, które sugerują re-negocjowanie umów w sytuacjach, gdy programów komputerowych nie można zakwalifikować do żadnej kategorii wymienionej w definicji należności licencyjnych.

Uznanie programów komputerowych za dzieło literackie, artystyczne lub naukowe na gruncie polskiego prawa byłoby nieuzasadnionym stosowaniem wykładni rozszerzającej niedopuszczalnej w prawie podatkowym.

Organy podatkowe dla uzasadnienia tezy przeciwnej powołują następujące argumenty:

Z treści art. 3 ust. 2 polskich umów podatkowych będącego odpowiednikiem postanowienia MK OECD, a także z art. 31 KWPT wynika, że w pierwszej kolejności należy mieć na uwadze kontekst, w jakim zostały użyte niezdefiniowane w umowie terminy, a dopiero gdy z kontekstu nie wynika inaczej zastosować prawo krajowe.

Z art. 31 ust. 3 pkt c KWPT wynika, że kontekst obejmuje także wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego mające zastosowanie w stosunkach między stronami. Normy dotyczące prawnej ochrony programów komputerowych poddają ochronie programy komputerowe jako dzieła literackie. Jako akty prawa międzynarodowego mające zastosowanie w stosunkach między stronami powoływane są: Dyrektywa 2003/49/EC z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania dla wypłat odsetek i należności licencyjnych pomiędzy spółkami powiązаныmi różnych państw członkowskich²⁵ (definicja należności licencyjnych wymienia jednoznacznie programy komputerowe), Dyrektywa Rady 91/250/EEC z 14 maja 1991 o ochronie prawnej programów komputerowych²⁶ oraz Akt Paryski Konwencji Berneńskiej²⁷. Polscy komentatorzy powołują także inne akty międzynarodowe w zakresie ochrony własności intelektualnej²⁸. Organy podatkowe podkreślają, że nawet w przypadku odesła-

²⁵ Dziennik Urzędowy L 157, 26.6.2003, s. 49–54.

²⁶ Dziennik Urzędowy WE L 122 z 17.5.1991, s. 42–46.

²⁷ Akt Paryski Konwencji Berneńskiej sporządzony w Paryżu 24 lipca 1971 r. o ochronie dzieł literackich i artystycznych (Dz.U. z 1990 r. Nr 82, poz. 474).

²⁸ J. Banach, *Art. 12. Należności licencyjne*, [w:] *Model Konwencji OECD*, pod red. Bogumiła Brzezińskiego, 2010, s. 842. Autor ten wymienia następujące akty międzynarodowe: Powszechna Konwencja o prawie autorskim zrewidowana w Paryżu 24 lipca 1971 r. (Dz.U. z 1978 r. Nr 8, poz. 28); Międzynarodowa konwencja o ochronie wykonawców, producentów fonogramów oraz organizacji nadawczych sporządzona w Rzymie 26.10.1961 (Dz.U. z 1997 r. Nr 125, poz. 800); Porozumienie w sprawie handlowych aspektów własności intelektualnej (Dz.U. z 1996 r. Nr 32, poz. 143).

nia do prawa polskiego, z przepisów UoP wynika, że programy komputerowe podlegają ochronie jak utwory literackie.

Skoro kontekst umowy przemawia za tym, aby traktować programy komputerowe tak jak dzieła literackie, to stosowanie ścisłej wykładni językowej przy interpretowaniu pojęcia dzieła literackiego, artystycznego czy naukowego nie znajduje uzasadnienia.

Dokonując oceny tych argumentów nie można nie zauważyć, że strony sporu ze sformułowania przepisu UoP, a mianowicie, że programy komputerowe są chronione jak dzieła literackie wyciągają całkowicie przeciwstawne wnioski. Dla sądów jest to dowód, że programy komputerowe nie są dziełami literackimi, a tym samym brak jednoznacznego ich wymienienia w postanowieniach umownych określających definicję należności licencyjnych wyłącza zakwalifikowanie ich jako należności licencyjnych. Zdaniem organów podatkowych objęcie programów komputerowych taką ochroną jak dzieł literackich oznacza, że mogą być traktowane na równi z nimi także dla celów wykładni definicji należności licencyjnych zawartej w umowach podatkowych. Istota sporu polega zatem na zastosowaniu odmiennej wykładni, sądy opowiadają się za wykładnią ściśle literalną, organy podatkowe – za wykładnią celowościową.

3. Podsumowanie

W przedmiotowym sporze za bardziej trafne należy uznać stanowisko organów podatkowych. Stanowisko sądów pomija rolę kontekstu, w jakim zostały użyte terminy nie zdefiniowane w polskich umowach podatkowych. Tymczasem przepisy zarówno art. 3 ust. 2, jak i art. 31 i 32 KWPT w pierwszej kolejności kładą nacisk na znaczenie tych terminów, jakie wynika z kontekstu umowy. Oznacza to, że przy dokonywaniu wykładni umów międzynarodowych, w tym umów podatkowych, w znacznie szerszym stopniu niż ma to miejsce w przypadku wykładni przepisów krajowego prawa podatkowego, uwzględnia się rezultaty wykładni celowościowej. W każdym razie żadna metoda wykładni nie ma wyraźnej przewagi nad inną, Tymczasem normy prawa międzynarodowego dotyczące ochrony własności intelektualnej nie przemawiają za stanowiskiem reprezentowanym przez sądy. Nawet w przypadku odwołania do prawa pol-

skiego nie można powoływać się na zalecenie Komentarza do art. 12 ust. 2 MK OECD, zgodnie z którym państwa, w których nie daje się oprogramowania zakwalifikować do żadnej z kategorii wymienionych w tym przepisie powinny renegejować umowy. Skoro art. 74 UoP wprowadza nakaz stosowania przepisów dotyczących dzieła literackiego dla oprogramowania komputerowego, to tym samym Polska może być zaliczona do państw, które jak stanowi komentarz radzą sobie z tym problemem w ten sposób, że klasyfikują oprogramowanie komputerowe jako dzieło literackie. Stanowisko sądów, zgodnie z którym, jeżeli UoP stanowią, że programy komputerowe są chronione „jak” utwory literackie, a nie „jako” utwory literackie, to nie mieszczą się w zakresie pojęcia należności licencyjne na gruncie polskich umów podatkowych, wydaje się nadawać zbyt dużą wagę wykładni gramatycznej przy pominięciu innych rodzajów wykładni.

Wojciech Łączkowski

*Cieszę się, że los pozwolił mi spotkać tak mądrego, prawego i uroczego człowieka,
jakim jest Profesor Apoloniusz Kostecki.
Mam nadzieję, Drogi Apoloniuszu, że dzięki temu samemu losowi
będziemy mogli jeszcze przez długie lata z optymizmem przeżywać radość z tego,
że wspólnie wyznawane wartości wciąż trwają,
czego wyrazem niech będzie tych kilka uwag „skleconych” na Twoją cześć.*

Suwerenność prawodawcy państwowego w sprawach finansowych

Zagadnienie przedstawione w tytule jest elementem szerszego problemu suwerenności państwa. Dlatego omówienie właściwego tematu warto poprzedzić ogólniejszymi uwagami na ten temat.

1.

Suwerenność jest problemem sięgającym początków historii państw i narodów. Był on i nadal jest związany z siłowymi próbami dominacji jednych państw, czy narodów nad innymi. Dlatego suwerenność, zarówno w znaczeniu potocznym, jak i słownikowym, stanowi główną cechę władzy państwowej reprezentującej interesy obywateli (suwerena, którym w państwach demokratycznych jest lud). Wyrazem tej suwerenności jest niezależność od czynników zewnętrznych oraz od nacisków i wpływów wewnętrznych godzących w interes ogółu lub prowadzących do naruszenia zasady suwerenności ludu.¹ Współczesne rozumienie pojęcia suwerenności wyprowadzić można między innymi z tekstu Karty Narodów Zjednoczonych. Mowa tam między innymi o potrzebie poszanowania zasady równouprawnienia i stanowienia narodów o sobie.²

¹ Por. np. *Nowa Encyklopedia Powszechna A – Z*, Kraków 2005.

² Art. 1 Karty Narodów Zjednoczonych z 26 czerwca 1945 r.

Utrata lub ograniczenie suwerenności łączy się więc z wymuszaniem różnych rozwiązań wbrew woli państw, których te rozwiązania dotyczą. Może tu chodzić np. o sprawy ustrojowe, militarne, odnoszące się do polityki zagranicznej, dotyczące spraw społecznych, gospodarczych, czy finansów publicznych.

W związku z powyższym utraty, czy ograniczenia suwerenności nie można odnosić do sytuacji, w której demokratycznie wybrane władze (ewentualnie naród wypowiedający się w referendum) dobrowolnie, we własnym interesie, zawierają porozumienia z innymi państwami lub organizacjami ponadnarodowymi. Przedmiotem takich porozumień, podobnie jak innych umów (także prywatnoprawnych), jest wymiana korzyści. Oznacza to, że państwo może, na podstawie własnych kalkulacji, pozbywać się jakiejś korzyści, aby w zamian uzyskać inną korzyść. Suwerennemu państwu żadne siły zewnętrzne lub wewnętrzne nie powinny takich porozumień narzucać, ani zakazywać. W jednym i drugim przypadku byłaby to bowiem ingerencja w możliwość podejmowania suwerennych decyzji.

Nieporozumienia i kontrowersje związane z pojęciem suwerenności państw narastają pod wpływem nieodwracalnego zjawiska globalizacji i powstawania struktur ponadnarodowych takich, jak np. Unia Europejska. Taka sytuacja wymusza odpowiednie regulacje prawne, najczęściej na poziomie konstytucyjnym. Na przykład Konstytucja RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska może na podstawie umowy przekazać organizacji międzynarodowej lub organowi międzynarodowemu kompetencje organów władzy państwowej w niektórych sprawach.³ Jednak Konstytucja nie nazywa tego ograniczeniem suwerenności, skoro zachowana tu zostaje wola Państwa.

O sprawach tych należy mówić, gdyż – pomimo ich oczywistości – często mogą one wprowadzać w błąd niewyrobionego politycznie, ale wrażliwego na patriotyzm obywatela. Chodzi tu np. o bezsensowne porównywanie przymusowego członkostwa Polski w dawnym Układzie Warszawskim z obecnym, dobrowolnym członkostwem w NATO, czy twierdzenie, że rolę Moskwy w stosunkach z Warszawą zastępuje obecnie Bruksela, a pozycję ZSRR zajmują dzisiaj Stany Zjednoczone Ameryki. Niestety podobne twierdzenia stają się popularne nie tylko w części tzw. opinii publicznej, ale także padają niekiedy z ust wpływowych polityków. Świadczy to albo o nierozumieniu pojęcia suwerenności

³ Art. 90 Konstytucji RP.

i związanego z nim prawdziwego interesu narodowego, albo o złej woli osób, które interesy partykularne stawiają ponad dobrem wspólnym.

Reasumując powyższe wstępne uwagi, należy podkreślić, że nietrafne, populistyczne zaliczanie niektórych porozumień międzynarodowych do zjawisk utożsamianych z utratą lub ograniczeniem suwerenności, nie przekreśla możliwości, a nawet celowości debaty nad porównywaniem strat i korzyści wynikających z tych porozumień. Jest to jednak zupełnie inna płaszczyzna dyskusji. Uzasadniona i potrzebna może też być debata nad sposobem ratyfikacji wspomnianych porozumień, to znaczy w jakich przypadkach i pod jakimi warunkami powinien to robić parlament, a w jakich sytuacjach lepsze byłoby referendum ogólnokrajowe. Rozstrzygnięcie tego dylematu może rozproszyć wątpliwości, czy zawarte przez władze publiczne porozumienia są zgodne z interesem państwa i wolą narodu. Dopiero na tle tych zagadnień można zastanawiać się nad sprawą zasygnalizowaną w tytule.

2.

Najważniejsze decyzje dotyczące finansów publicznych w Polsce podejmuje władze prawodawcze. Znajduje to swój wyraz w prawie finansowym, które oprócz zalet ma także wiele wad. Na przykład ustawy budżetowe, czy regulacje prawne dotyczące danin publicznych są często przedmiotem krytyki. Jest to w dużym stopniu czynnik powodujący rozwój nauki prawa finansowego oraz przedmiot licznych publikacji i awansów naukowych. Zapewne byłyby one znacznie trudniejsze, gdyby obowiązywało optymalne prawo nie wymagające zmian.

Dotychczas krytyka prawodawstwa finansowego nie zawierała zarzutów odnoszących się do suwerenności Polski. Poważni przedstawiciele doktryny, praktycy stosujący prawo, ani nawet politycy, nie zwracali uwagi na to, że zarówno niektóre dochody, jak i wydatki publiczne kształtują się pod wpływem czynników zewnętrznych. Na przykład dotyczy to kwot warunkujących otrzymanie środków Unii Europejskiej. Jest to wkład własny współfinansujący liczne i ważne przedsięwzięcia dotyczące między innymi budowy dróg, ochrony środowiska, kultury, nauki, oświaty, wspierania rolnictwa itd. Dzięki temu Polska może

dokonać imponującego „skoku cywilizacyjnego”, który widoczny jest nawet bez sięgania do źródeł statystycznych. Korzyści te są, w wymiarze materialnym, na tyle oczywiste, że ich przewagę nad kosztami uzyskania (wspomniany wkład własny oraz składka do budżetu Unii Europejskiej) trudno byłoby kwestionować i podnosić zarzut ograniczania suwerenności.

Innym przykładem pokazującym wpływ czynników zewnętrznych na wielkość wydatków budżetowych w Polsce, mogą być nakłady na wojsko, Straż Graniczną, czy służby celne. Nakłady te są w dużym stopniu pochodną wymogów, jakie stawia przed Polską uczestnictwo w strukturach obronnych Paktu Północnoatlantyckiego oraz konsekwencją członkostwa w Unii Europejskiej. W tych sprawach także należy porównać konkretne kwoty wydatków z trudno wymierzalnymi, jednak realnymi korzyściami w sferze bezpieczeństwa, obrotów handlowych, czy wiarygodności Państwa przy wypełnianiu dobrowolnie przyjętych zobowiązań. Dopiero takie porównanie pozwala rzetelnie ocenić wymienione wyżej decyzje finansowe z punktu widzenia suwerenności państwowej.

Podobne analizy należałoby przeprowadzić odnośnie wszystkich decyzji, które mogą rodzić wątpliwości odnoszące się do suwerenności Państwa. Bez takich analiz stawianie zarzutów w tym zakresie byłoby gołosłowne, a nawet szkodliwe społecznie. Bezpodstawnie bowiem godziłoby w uczucia patriotyczne i stwarzało wrażenie zagrożenia dla niepodległości Polski. Uwarunkowania historyczne, a zwłaszcza niedawna przeszłość, bardzo ułatwiają wywoływanie takiego niepokoju.

Wprawdzie nie są to wystarczające argumenty, które mogłyby przekonać tak zwanych eurosceptyków. Jednak nawet zdecydowani przeciwnicy uczestnictwa Polski w Unii Europejskiej oraz w Sojuszu Północnoatlantyckim, powstrzymują się od otwartego stawiania zarzutów ograniczania suwerenności w związku z powyższym mechanizmem finansowym. Zarzuty takie podnoszone są dopiero ostatnio w związku planowanymi działaniami, mającymi powstrzymać zjawiska kryzysu ekonomicznego. Trudno jednak je oceniać, skoro nieznaną są jeszcze konkretne rozwiązania, a zwłaszcza – jeżeli chodzi o Polskę – nie wiadomo, jakie obowiązki i na jakich warunkach Państwo na siebie przyjmie. Tym bardziej przedwczesna jest krytyka podnoszona już teraz bez znajomości tych danych.

Poruszając problematykę finansów publicznych warto pamiętać, że – podobnie jak cały system prawa – są one jedynie środkiem prowadzącym do celu demokratycznego państwa, jakim jest dobro wspólne. Wynika to także z polskiej Konstytucji.⁴ Regulacje prawnofinansowe nie są więc samoistnym celem samym w sobie.

Należy dlatego podkreślić, że przepływy pieniężne związane z członkostwem Polski w Unii Europejskiej mają także inny wymiar. Wykracza on poza problematykę czysto materialną i dotyczy sfery kulturowej. Jest to dziedzina wywołująca najwięcej zastrzeżeń i kontrowersji.

Słychać często głosy, że członkostwo w Unii Europejskiej przynosi do Polski negatywne zjawiska kulturowe nękające rozwinięte demokracje tzw. „zachodu”. Chodzi tu zwłaszcza o rzeczywiście dekadencje tendencje zmierzające na przykład do odrzucenia uniwersalnych wartości chrześcijańskich, z których wyrosła kultura euroamerykańska. Wyrazem tych tendencji jest między innymi ustawodawstwo relatywizujące prawa człowieka nawet w tak fundamentalnych sprawach jak ochrona życia ludzkiego we wszystkich jego fazach, lekceważenie przez prawodawców naturalnych praw biologii w odniesieniu na przykład do żądań środowisk homoseksualnych, subiektywne i tendencyjne interpretowanie tak szlachetnych pojęć, jak wolność człowieka, czy tolerancja, mylenie celu demokracji z metodą, jaką jest reguła większości, powoływanie się na nierealną i nieprawdziwą zasadę bezstronności światopoglądowej władz publicznych itd.⁵ Obserwując te sprawy i dostrzegając ich rozwój głównie w rozwiniętych, demokratycznych państwach cywilizacji zachodniej, można starać się zrozumieć obawy przeciwników wiązania się Polski z Unią Europejską. Na obawy te należy jednak spojrzeć z dystansu emocjonalnego, zachowując niezbędny obiektywizm.

Przyznając, że przykładowo wymienione wyżej zjawiska mają charakter rzeczywiście dekadencji, należy jednak zwrócić uwagę na trzy kwestie. Po pierwsze przyczyną owych zjawisk nie jest Unia Europejska. Ich źródła tkwią w trudnych

⁴ Art. 1 Konstytucji RP.

⁵ Na zjawiska te wielokrotnie zwracałem uwagę. Por. np. W. Łączkowski, *Kierunki zmian polskiego prawa wyborczego*, [w:] *Demokratyczne standardy prawa wyborczego Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2005, s. 199 i n.; „Bezstronność” władz publicznych, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2006, zeszyt 2; *Dylematy etyczne i światopoglądowe jako przedmiot kontroli konstytucyjnej*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 379 i n.; *Prawne zasady równości i sprawiedliwości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, zeszyt 2.

do racjonalnego wytlumaczenia tendencjach odrzucania tradycji i kulturowych korzeni, z których wyrosła cywilizacja euroamerykańska. Tendencje te widoczne są także poza obszarem dzisiejszej Unii Europejskiej. Zapewne docierałyby do Polski także w przypadku, gdyby Polska wciąż znajdowała się poza Unią. Świadczy o tym sytuacja w wielu państwach spoza jej struktur, a nawet spoza Europy. Błędem jest więc łączenie rozwoju negatywnych zjawisk kulturowych z członkostwem w Unii Europejskiej.

Dru ga kwestia, która wymaga tu wyjaśnienia, dotyczy związku prawa z moralnością. Jest to poważny problem związany między innymi z wzajemną relacją, znanych już prawu rzymskiemu, takich pojęć, jak „lex” i „ius”. Sprawy te znów wracają w rozważaniach nad prawem, być może pod wpływem wspomnianych wyżej negatywnych tendencji kulturowych.⁶ Niniejsze opracowanie nie jest wystarczającym powodem, aby ten problem szerzej rozwijać. Wystarczy zwrócić uwagę, że słuszna krytyka prawa, które narusza normy moralne (rozejście się „ius” i „lex”) nie wystarcza. Jeżeli więc prawo krajowe pod wpływem regulacji zewnętrznych legalizuje niemoralne zachowania, a prawo finansowe umożliwia ich finansowanie ze środków publicznych, to oczywiście zrozumiała i uzasadniona jest krytyka takich rozwiązań. Natomiast rzeczywista odpowiedzialność za funkcjonowanie takiego prawa spoczywa na ludziach, którzy dobrowolnie tj. bez przymusu prawnego, skwapliwie z niego korzystają. Nieetyczne prawo nie może ich usprawiedliwiać i nie daje im żadnego alibi moralnego. Sprawy te, nawet gdyby uznać, że narastają pod wpływem czynników zewnętrznych, nie powinny być łączone z problematyką suwerenności państwa.

Wreszcie po trzecie, współzależności gospodarczo-kulturowe państw uczestniczących w rozwijającym się procesie wszechstronnej globalizacji, oprócz zjawisk negatywnych, mają także wiele cech dodatnich. Zmniejszają na przykład napięcia i wrogość między państwami i narodami. Dzięki łatwości kontaktów międzyludzkich (np. bezwizowe przekraczanie granic), swobodzie przemieszczania kapitałów, towarów, usług, czy wymianie myśli dochodzi do powolnego wyrównywania różnic rozwojowych. Są to zjawiska korzystne zwłaszcza, jeżeli dotyczą sfery cywilizacyjno-materialnej, a nie kulturowej pozwalającej zachować piękną i wartościową różnorodność w tej dziedzinie.

⁶ Por. np. G.P. Fletcher, *Na cześć „Ius et Lex”. Kilka refleksji nad pojęciem prawa, „Ius et Lex” 2002, nr 1.*

3.

Reasumując można twierdzić, że istniejąca dzisiaj sytuacja międzynarodowa, w której znajduje się Polska, nie daje podstaw do obaw ograniczania, a tym bardziej pozbawiania jej cech państwa suwerennego. Dotyczy to także finansów publicznych tak długo, jak regulacje prawne w tej dziedzinie podejmowane będą dobrowolnie przez polskie władze publiczne, w interesie narodu i przy rzetelnej kalkulacji strat i zysków. W razie uzasadnionych wątpliwości, czy odpowiada to rzeczywistej woli obywateli, można, zgodnie z postanowieniami Konstytucji, sprawdzić to organizując referendum ogólnokrajowe.⁷ Trzeba jednak zdawać sobie sprawę z ograniczeń, jakie powinny towarzyszyć tej formie podejmowania decyzji. Podjęcie optymalnych decyzji w sprawach odnoszących się do finansów publicznych wymaga dużej wiedzy specjalistycznej, której na ogół nie ma przeciętny obywatel. Poza tym w niektórych sprawach z tego zakresu referendum byłoby nieracjonalne i zbyt ryzykowne. Dlatego, z wyjątkiem t.zw. samoopodatkowania się mieszkańców gmin, w zasadzie nie organizuje się referendum dotyczącego na przykład obowiązku płacenia podatków. Stosunkowo łatwo można by przewidzieć wynik głosowania, który – być może – odzwierciedlałby wolę głosujących, ale przy braku ich wiedzy o zadaniach państwa, mógłby być szkodliwy nie tylko dla dobra wspólnego, ale w dłuższej perspektywie także dla nich samych. W takich sytuacjach obywatelom bardziej opłaca się zaufać władzom publicznym, na których skład mają przecież decydujący wpływ uczestnicząc w wyborach powszechnych.

Powyższe uwagi mają na celu przybliżenie skomplikowanego problemu funkcjonowania finansów publicznych w warunkach uczestnictwa Państwa w strukturach organizacyjnych globalizującego się świata i pojawiających się w związku z tym wątpliwości dotyczących suwerenności państwowej.

⁷ Art. 125 ust. 1 Konstytucji RP.

Jerzy Małecki

Przełożenie reguły „Lex falsa lex non est” w prawie podatkowym

Znajomość prawa podatkowego jest niewątpliwie jedną z najistotniejszych przesłanek wywiązywania się z konstytucyjnego obowiązku powszechnego ponoszenia przez każdego indywidualnej ofiary pieniężnej na potrzeby zbiorowe i tych członków owej społeczności, którzy z takich lub innych względów, bez własnej winy, nie są w stanie zaspokoić swych niezbędnych potrzeb życiowych. Jednak znajomość prawa podatkowego rozumiana jako możliwość przyswojenia sobie przez adresatów norm reguł postępowania zawartych w ogromnej ilości aktów prawotwórczych, ciągle przy tym zmieniających się, przy niejasnych ujęciach co do źródeł prawa powszechnie obowiązującego i hierarchii różnego rodzaju aktów prawnych, postępującej jednocześnie konwergencji europejskich systemów *civil law* oraz *common law*, a także lawinowo wydawanych w sferze podatkowej precedensowych orzeczeniach sądowych – jest praktycznie niemożliwa do zrealizowania, przeczyłaby bowiem ugruntowanej tradycji europejskiej kultury prawnej, iż *impossibilia nulla est obligatio*.

Stan rzeczy, by wszyscy znali obowiązujące w danym państwie wszystkie normy prawa podatkowego, jest nie tylko stanem nieosiągalnym nawet w społeczeństwach wysoce wykształconych, ale wątpliwe jest, czy byłby to stan pożądaný. Łączyłoby się bowiem z tym ogromne zaabsorbowanie obywateli przyswajaniem sobie wiadomości w znacznej części poszczególnym jednostkom niepotrzebnych. Doskonała znajomość prawa podatkowego przez wszystkich byłaby przy tym społecznie użyteczna tylko wtedy, gdyby społeczeństwo składało się wyłącznie z ludzi o szlachetnych intencjach (nie – egoistów dbających wyłącznie o swój prywatny interes finansowy), nie ludzi, którzy niejednokrot-

nie dobrą znajomość prawa wykorzystują jedynie dla umiejętnego wykręcania się od ponoszenia ciężarów publicznych i balansowania na krawędzi odpowiedzialności karnej, czy chociażby po prostu dla pieniactwa.¹ Postulat powszechnej znajomości prawa podatkowego ma przy tym istotną doniosłość dopiero wtedy, gdy prawo jest dostatecznie jasne i pewne.² Inaczej dobra wiedza o prawie polegałaby na uświadomieniu sobie, że prawo podatkowe jest mętne i sporne, oraz że w takich sytuacjach raczej należałoby szukać pomocy skutecznego doradcy – krętacza, niż studiować dla rozwiązania problemu prawnego urzędowe dzienniki promulgacyjne czy zbiory orzeczeń sądowych.

Wydaje się też, że stopień znajomości prawa podatkowego z natury rzeczy musi być zróżnicowany. Znacznie większej znajomości tego działu prawa należy wymagać od osób publicznych tworzących i stosujących prawo oraz osób zawodowo doradzających w sprawach tworzenia, stosowania i przestrzegania prawa.³ Natomiast tzw. problematyka skutków nieznajomości prawa, zgodnie z mającymi wielowiekową tradycję zasadami *ignorantia iuris (legis) nocet* czy *ignorantia iuris (legis) non exusat* dotyczyć może jedynie osób nie wykonujących funkcji publicznych i niebędących specjalistami w dziedzinie prawa.⁴ Dotyczyć ona może zatem przeciętnych obywateli, obowiązanych do przestrzegania określonych prawem zakazów lub nakazów albo uprawnionych do realizacji przyznanych im praw. W teorii prawa⁵ podkreśla się jednakże, że niezależnie od pełnionych przez jednostkę ról społecznych, w każdym państwie istnieje minimum wiadomości, których wymaga się od wszystkich, i pewne minimum wartości, których respektowania oczekuje się od każdego. Minima te obejmują m.in. pewne elementarne wiadomości o podstawowych obowiązujących konstrukcjach prawnych i dotyczą podstawowych wartości etycznych ludzkości zawartych w owych normach prawnych. Brak generalnego, wyrażonego *expressis verbis* w przepisach obowiązującego w Polsce prawnego wymogu znajomo-

¹ Por. szerzej Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 424 i n.

² O absurdach polskiej legislacji podatkowej por. np.: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Dziwactwa legislacji podatkowej*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Łódź 1992; P. Ambroziewicz, *Moja wysokość podatnik. Wybór felietonów zamieszczonych w Przeglądzie Podatkowym w latach 1998-2003*, Warszawa 2004; C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.

³ Por. szerzej J. Małecki, *Charakterystyka ogólna stosowania prawa podatkowego*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 493–503.

⁴ Por. np. B. Łoziński, *Iuris ignorantia*, Lwów 1893, s. 119 i n.

⁵ Por. np. F. Studnicki, *Znajomość i nieznajomość prawa*, „Państwo i Prawo” 1962, nr 4, s. 580 i n.; A. Turska, *Możliwość a rzeczywistość znajomości prawa*, „Państwo i Prawo” 1964, nr 1, s. 17 i n.

ści prawa został niejako zastąpiony powinnością przestrzegania prawa (w tym i prawa naturalnego). Sam wymóg przestrzegania prawa podatkowego ma swe najogólniejsze uzasadnienie etyczne w przepisach art. 83 i 84 Konstytucji RP z 1997 r. oraz kodeksach etycznych wielu religii monoteistycznych, podkreślających solidarność międzyludzką, przejawiającą się m.in. w płaceniu podatków jako istotnej formy owej solidarności, a uchylanie się od tej powinności wobec potrzebujących jest grzechem, uniemożliwiającym zbawienie.⁶

By jednak przestrzegać przepisów prawa podatkowego z zasady trzeba swe obowiązki prawnopodatkowe znać, a konieczne jest to również dla skorzystania z np. przywilejów podatkowych. Samo ogłoszenie prawa w urzędowym dzienniku promulgacyjnym nie wywołuje żadnego mistycznego skutku w postaci powszechnej znajomości prawa. Fikcja powszechnej znajomości prawa i sankcji związanych z niedochowaniem obowiązków jest w gruncie rzeczy irracjonalna. Fikcja ta na gruncie prawa daninowego związana być może z obowiązkami niemożliwymi do spełnienia⁷ i podważa inny dogmat wykładni prawa, a mianowicie, że prawodawca jest racjonalny i wie co czyni. Bazowanie zatem w procesach tworzenia, stosowania i przestrzegania prawa podatkowego na fikcji powszechnej znajomości prawa podatkowego, to świadome założenie fałszu co do kwestii znajomości tego prawa przez obywateli i organy publiczne, a także mistyfikacja rzutująca na pozycję podmiotu zobowiązanego ze stosunku prawnopodatkowego oraz powinności władzy publicznej w sferze poprawnej legislacji.⁸

Znaczenie fikcji powszechnej znajomości prawa nie jest jednakowo traktowane we wszystkich gałęziach prawa pozytywnego. Stosunkowo najbardziej odchodzi się od jej stosowania w prawie publicznym, zastępując fikcję znajomości prawa domniemaniem znajomości prawa, pozwalającym w konkretnym przypadku na przeprowadzenie dowodu przeciwnego. Przekształcenia te na gruncie prawa publicznego wynikają z tego, iż przepisy prawne w tym dziale prawa są najmniej stabilne. Kolejne bowiem ekipy władzy państwowej tkwią

⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, wyd. 10, s. 23 i n.

⁷ Np. w wyroku NSA z 18 stycznia 1988 r., sygn. akt III SA 964/97, ONSA 1988, nr 1, poz. 5 podkreślono, że tylko wtedy można obywatelowi zarzucić niedopełnienie obowiązku podatkowego, gdy ma on realne możliwości wywiązania się z niego.

⁸ A. Turska, *O fikcji powszechnej znajomości prawa*, „Państwo i Prawo” 1957, nr 9, s. 307 i n.; L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006; A. Gomułowicz, *Stanowienie a jakość prawa podatkowego*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009, red. W. Miemieć, s. 189–202.

w złudnym przekonaniu, że poprzez coraz to nowe, nie zawsze przemyślane do końca i lawinowe zmiany przepisów prawnych uda się rozwiązać nabrzmiałe problemy społeczno-gospodarcze i polityczne. Tymczasem już w starożytnym Rzymie Tacyt słusznie zauważył, że „... im bardziej chore państwo, tym więcej w nim ustaw i rozporządzeń”. Superinflacja przepisów prawa podatkowego powoduje więc, iż z dawnego wyjątku, nieznanomość tego zespołu przepisów prawa publicznego przeistoczyła się w regułę, gdyż adresaci tych norm nie są w stanie ogarnąć skomplikowanego i stale rozrastającego się polskiego prawa podatkowego. Jednocześnie mamy też do czynienia z schizofrenicznym zachowaniem władz polegającym na tym, iż z jednej strony następuje rozrost publicznych instytucji „czuwających” nad przestrzeganiem prawa przez ich adresatów; z drugiej natomiast strony w programach uniwersyteckich studiów prawniczych problematyka ta uwzględniana jest w stosunkowo niewielkim zakresie, a znajomości prawa finansowego nie wymaga się – o zgrozo – zupełnie przy selekcji przez Ministerstwo Sprawiedliwości kandydatów do zawodu sędziego czy prokuratora i to kiedy jednocześnie wskazuje się na kryzys finansów publicznych, jako przyczynę wszelkich obecnych kłopotów w Polsce oraz w Unii Europejskiej. Trafnie zatem niektórzy przedstawiciele doktryny prawa⁹ od szeregu lat wskazują na to, że „... pęcznieją przeto dzienniki ustaw, zadrukowuje się tekstami prawnymi coraz więcej papieru, a efekt z tego jest niewielki lub żaden. Jakość ustaw jest bowiem bardzo zła, niektóre z nich zaś są zupełnie zbędne. Posłowie jednak się tym nie przejmują. Wyznają zasadę: „Im więcej ustaw, tym większy powód do chwały, oznacza to bowiem, że Sejm jest pracowity”. Potwierdzeniem faktu powszechnej nieznanomości prawa w Polsce spowodowanej m.in. wadliwym modelem legislacji jest to, iż sprawy tego rodzaju od lat zajmują pierwsze miejsce w sporach toczących się przed sądami administracyjnymi. Krytyczne uwagi wysuwane przez doktrynę i praktykę stosowania prawa m.in. pod adresem podmiotów przygotowujących projekty aktów normatywnych z prawa podatkowego (brak kompetencji merytorycznych i prawniczego przygotowania legislacyjnego) oraz samego trybu ich uchwalania nie odnoszą jednak większego skutku. Tymczasem w Ministerstwie Sprawiedliwości do zmiany przysłowiowego przecinka w kodeksie karnym czy cywilnym powołuje się specjalne

⁹ Por. np. B. Ziemanin, *Przepis nie jest lekarstwem na wszystko. Nadmiar prawa prowadzi do patologii w zarządzaniu państwem*, „Rzeczpospolita” z dnia 10 marca 2006 r., s. C4.

komisje kodyfikacyjne, które dopiero po wielu latach pracy (czytaj : finansowania ich działalności z podatków wszystkich obywateli) dochodzą do wniosku pozytywnego albo negatywnego.

Skoro zatem mamy do czynienia z fikcją powszechnej znajomości prawa podatkowego, nawet gdy przyjmuje ona postać domniemania prawnego – rodzi się pytanie: czy etyczne jest odwoływanie się na gruncie prawa daninowego przy ocenie realizacji takich lub innych obowiązków czy uprawnień ich adresatów do zasady *ignorantia iuris nocet*. Powyższa zasada zaczerpnięta bowiem została z porządku prawnego starożytnego Rzymu, gdzie znajomość prawa uchodziła za cnotę obywatelską, a reguła ta stanowiła jeden z podstawowych kanonów dobrej praktyki prawniczej.¹⁰ Jednak nawet sędziowie rzymscy traktujący zaznajomienie się z podstawowymi zasadami prawa za „święty obowiązek” każdego wykształconego, zauważali jednocześnie potrzebę usprawiedliwiania w niektórych wyjątkowych sytuacjach przed ujemnymi skutkami ignorancji np. nieoświeconych czy niezajomości powstającej na tle kolizji prawa stanowionego z naturalnym poczuciem prawnym, czy też spowodowanej wadliwym przebiegiem procesu stanowienia tego prawa. Dlatego w niektórych indywidualnych i szczególnych przypadkach uwzględniali niewiedzę prawną i uwalniali od odpowiedzialności osoby, które uprawdopodobniły niezawinione naruszenie norm prawa stanowionego, formalnie obowiązującego.¹¹

Także współczesna polska doktryna prawa podatkowego¹² coraz częściej zaczyna dostrzegać związku prawa z moralnością, bowiem o wartości prawa decyduje nie tylko stojący za nim przymus państwowy, ale i powaga etyczna norm prawnych (*ius est ars boni et aequi*). W związku z tym wskazuje się i na to, że obecne systemy prawne tylko z uwagi na konieczność socjotechniczną (efektywność prawa) przyjmują jako wiążące zasady *ignorantia iuris nocet*, *ignorantia legis neminem exusat*. Z uwagi jednak na wątpliwości natury moralnej – surowość owych zasad jest rozmaicie łagodzona np. z uwagi na brak dostępności do tek-

¹⁰ H. Kupiszewski, *Prawo rzymskie a współczesność*, Warszawa 1988, s. 158 i n.; W. Rozwadowski, *Prawo rzymskie*, Poznań 1992, s. 104.

¹¹ Por. np. B. Łapicki, *Prawo rzymskie*, Łódź 1948, s. 52 i n.; S. Glaser, *Ignorantia iuris w prawie karnym*, Kraków 1931, s. 5 i n.; W. Wołodkiewicz, *Error iuris non nocet?*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 1967, nr 1, s. 40 i n.

¹² Szeroko o związkach prawa podatkowego z etyką pisze A. Gomulowicz, m.in. w następujących pracach: *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 99–107; *Etyka a opodatkowanie*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 170–197; *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008, s. 17 i n.

stów prawnych przez zainteresowanych, przejrzystość konstrukcji systemu aktów prawnych czy komunikatywność sformułowania przepisów prawnych.¹³

Skoro już w starożytnym Rzymie sędziowie mieli władzę kwestionowania standardów moralnych tworzonego prawa i negatywnych konsekwencji tak tworzonego prawa dla obywateli rodzi się pytanie o to, czy i obecnie nie można indywidualizować oraz minimalizować ujemnych konsekwencji złego prawa podatkowego – niezgodnego z konstytucją, normami moralnymi czy też uchylającego podstawowym standardom dobrej techniki prawotwórczej. Wydaje się, iż przeszkody by tak się zachowywać tkwią bardzo często w mentalności polskich sędziów, kształceniu uniwersyteckim nadal w duchu pozytywizmu odmawiającego sędziom prawa do posługiwania się kryteriami moralnymi (prawami natury) w myśl Monteskiuszowskiej zasady: „sędziowie narodu są jedynie ustami, istotami bez duszy, które nie mogą złagodzić ani ich siły, ani surowości”. Wydaje się jednak, że obowiązek posłuszeństwa sędziów wobec „złego stanowionego prawa podatkowego” nie może mieć we współczesnych demokratycznych państwach prawnych charakteru bezwzględnego. Jeżeli państwo wymaga od swych obywateli rzetelności i najwyższej staranności w realizowaniu dotkliwych przecież dla nich obowiązków podatkowych, to jednocześnie tym obywatelom musi przysługiwać prawo domagania się od organów państwa zgodnej z konstytucją i przyzwoitej legislacji podatkowej. W demokratycznym państwie prawnym wszelkie organy władzy publicznej stanowią organiczną całość opartą na współdziałaniu oraz wzajemnej kontroli poszczególnych władz, a ich działanie na służyć ludziom i zaspokajać ich potrzeby. Wszystkie zatem władze publiczne (ustawodawcza, wykonawcza i sądowa) mają konstytucyjny obowiązek zachowania przyrodzonej godności człowieka i jego podstawowych praw¹⁴, a więc w ramach swych kompetencji niwelować (minimalizować) negatywne dla adresatów skutki złego prawa podatkowego. I tak w sytuacjach „złego prawa podatkowego” i wyznaczania adresatowi normy prawnej obowiązków niemożliwych do spełnienia czy pozostających w kolizji z podstawo-

¹³ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1996 r., s. 198 i n.; J. Boć, T. Kuta, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1984, s. 49; M. Zdyb, *Pravny interes jednostki w sferze materialnego prawa administracyjnego. Studium teoretycznoprawne*, Lublin 1991, s. 193.

¹⁴ Por. np. J. Małecki, *Prawość i godność podatnika*, [w:] *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003, s. 135–144; Z. Szonert, *Aksjologia prawa i orzecznictwa sądowoadministracyjnego*, [w:] *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003, s. 299–320.

wymi standardami moralnymi albo techniki prawodawczej – sędzia nie może być automatem, ślepo trzymającym się litery prawa, ale ma on konstytucyjne możliwości adaptowania ustawy i zawartych w niej obowiązków do indywidualnych sytuacji.¹⁵ Zamykanie się w procesie stosowania prawa tylko do tekstu prawnego prowadzić musi – i to wcale nierzadko – do konfliktu nie tylko z wymogami rozumu, ale i sprawiedliwości.¹⁶ Pozostawianie na uboczu standardów etycznych i wartości aksjologicznych może sprawić, iż w procesie stosowania prawa podatkowego zagubi się jego istotę, jaką jest to, iż stanowi ono w ręku władzy publicznej jedynie środek zaspokajania niezbędnych potrzeb ludzkich. Konsekwencją zaś bezmyślnego i mechanicznego stosowania „złych” przepisów prawa podatkowego może być często krzywda ludzka (*summum ius summa iniuria* – najwyższe prawo najwyższym bezprawiem).¹⁷

Z dotychczasowego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego¹⁸ wynika, iż orzeczenia tego sądu w szeregu przypadkach miały prawotwórczy charakter, wyprzedzając przestarzałe i nieadekwatne dla stosunków społeczno-gospodarczych unormowania prawne i wskazywały kierunki przebudowy polskiego systemu podatkowego. To właśnie orzecznictwo sądowe kwestionowało „złe prawo podatkowe” i odmawiało jego stosowania w indywidualnych sprawach. To orzeczenia sądowe NSA doprowadziły m.in. w Polsce do: wyeliminowania samoistnej działalności normodawczej rządu i ministra finansów w sprawach podatkowych; zaniechania niewłaściwej praktyki legislacyjnej nadającej przepisom prawa podatkowego moc wsteczną i nieuwzględniania przez prawodawcę praw słusznie przez podatników nabytych; sformułowania zakazu stosowania analogii w materialnym prawie podatkowym; objęcia pełną ochroną decyzji wydawanych w ramach uznania administracyjnego lub zawierających tzw. zwroty niedookreślone. Orzecznictwo opowiedziało się za przyjęciem

¹⁵ Por. np. J. Małecki, *Lex falsa lex non est?*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 59-72; J. Małecki, *Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w procesach tworzenia i stosowania prawa finansowego*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 245-252; J. Małecki, *O ciągłości konstrukcji podatkowych w świetle orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980-2005*, Warszawa 2005, s. 302-317.

¹⁶ A. Gomułowicz, *Sprawiedliwość opodatkowania jako przestępstwo prawodawcze i orzecznictwo*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 1, s. 23.

¹⁷ J. Małecki, *Veritatem sequi et tueri iustitiam*, [w:] *Pocła Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*, Praha 2009, s. 230 i n.

¹⁸ J. Małecki, *Przekształcenia orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych (w latach 1980-2010)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5-6, s. 301-320.

w procesach stosowania prawa przez organy podatkowe w razie wątpliwości co do podatkowego stanu faktycznego lub stanu prawnego tzw. zasady *in dubio pro tributario*; wskazało na fikcję powszechnej znajomości prawa podatkowego i możliwość uchylania się w niektórych sytuacjach od ujemnych skutków takiej niezawinionej niezajomości; wskazywało na pragmatyczną rolę respektowania przez przepisy prawa podatkowego pojęć zaczerpniętych z innych gałęzi prawa; że nie do pogodzenia ze standardami demokratycznego państwa prawnego jest działanie administracji podatkowej z naruszeniem zasady zaufania do państwa i tworzonego prawa podatkowego np. przez udzielanie stronom błędnych informacji lub wprowadzanie ich w błąd co do stanu prawnego; wskazywało na uniwersalizm zasad sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania w procesie interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Określone ramy niniejszego opracowania sprawiają, iż można w nim zasygnalizować jedynie kilka kamieni milowych w postaci orzeczeń sądowych NSA zwalczających „złe” prawo podatkowe, a mających nieprzemijające znaczenie dla prawidłowej praktyki tworzenia i stosowania prawa.

Za niespełniany standardów demokratycznego państwa stan prawodawstwa podatkowego odpowiada państwo. Skoro przepis prawa podatkowego jest niejasny lub trudny do zrozumienia – nie można wymagać od podatnika, by przestrzegał takiego obowiązującego prawa. Problem lokowania ryzyka związanego z niedostatkami prawa podatkowego po stronie państwa jako jego twórcy został dostrzeżony i podkreślony w wyroku NSA już w 1988 r.,¹⁹ a więc w okresie sprzed transformacji prawnoustrojowej. W wyroku tym sformułowano dwie pionierskie dla dalszego orzecznictwa podatkowego tezy. Przenosząc na grunt prawa podatkowego funkcjonującą na gruncie prawa karnego zasadę *in dubio pro reo*, w uzasadnieniu tego wyroku stwierdzono, że wszelkie niejasności czy też wątpliwości dotyczące oceny stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Decyzja podatkowa musi być zatem wynikiem jednoznacznych ustaleń faktycznych, nie zaś przypuszczeń lub spekulacji dotyczących badanych zdarzeń. Po drugie, w wyroku tym wyjaśniono, że tylko wtedy można podatnikowi zarzucić niedopełnienie obowiązku, jeżeli treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a ponadto podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku, wynikającego z przepisu prawa.

¹⁹ Wyrok NSA z 18 stycznia 1988 r., III SA 964/87, OSP 1990, nr 5-6, s. 251 z glosą Z. Kmiecika.

Na sformułowaną wówczas zasadę orzeczniczą rozstrzygnięcia wątpliwości związanych z niejasnym prawem na korzyść strony (*in dubio pro tributario*) lub co najmniej zakazującą rozstrzygnięcia wątpliwości na niekorzyść podatnika powołuje się odtąd konsekwentnie orzecznictwo sądownoadministracyjne.²⁰ Zasadę tę w pełni akceptuje również nauka prawa finansowego.²¹

Kolejnym przykładem wyroku kwestionującego jakość tworzonego prawa daninowego i będącego jednocześnie swoistą „lekcją” dla tzw. legislatorów było orzeczenie NSA z 16 maja 1990 r.²² odmawiające zastosowania w sprawie formalnie obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów z 29 czerwca 1989 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od osób fizycznych i prawnych niebędących jednostkami gospodarki uspołecznionej z uwagi na naruszenie zasady nieretroakcji. W uzasadnieniu wyroku wyjaśniono m.in., że w praworządnym państwie obywateli i każdy inny podmiot mają prawo wymagać od rządu, by stworzył warunki do zapoznania się z obowiązującym prawem. Praktyka późnego ogłaszania nowych aktów normatywnych w stosunku do daty ich wchodzenia w życie czyni fikcją możliwość przestrzegania obowiązującego prawa. Tego rodzaju praktyka nie może być zaakceptowana w praworządnym państwie, które powinno zapewnić obywatelom realne możliwości przestrzegania prawa. W szczególności nie do przyjęcia jest obciążanie konsekwencjami takiej złej praktyki organów państwowych obywateli, którym nie dano szansy na zapoznanie się z nowymi przepisami przed terminem ich wejścia w życie. W innym z wyroków z dnia 8 czerwca 1992 r. odmawiając zastosowania „złego” prawa daninowego NSA wyjaśnił,²³ że z koncepcji demokratycznego państwa prawnego wypływa zasada zaufania obywatela do prawa i zasada zaufania obywatela do państwa. Z pierwszej z tych zasad wynika niedopuszczalność nieuzasadnionej zaskakiwania obywateli nowymi rozwiązaniami bez stworzenia im

²⁰ Por. np. wyrok NSA z 18 czerwca 1996 r., SA/Łd 1212/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 2, poz. 53; wyrok NSA z 20 marca 1997 r., I SA/Po 1459/96, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 4, poz. 113; wyrok NSA z 24 lipca 1998 r., I SA/Gd 1604/96, Lex nr 37584.

²¹ Por. np. B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz i J. Malecki, Poznań 2003, s. 251–258; D. Mączyński, R. Sowiński, *Ochrona podatnika przed skutkami przepisów trudnych do zrozumienia*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 12, s. 11–18; J. Malecki, *Ignorantia iuris w prawie podatkowym*, „Gdańskie Studia Prawnicze. Studia Prawnofinansowe”, t. XVI, Gdańsk 2007, s. 192 i n.; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 119 i 120.

²² Wyrok NSA, Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie z 16 maja 1990 r., SA/Kr 332/90, ONSA 1990, nr 2–3, poz. 40.

²³ Wyrok NSA z 8 czerwca 1992 r., III SA 241/92, ONSA 1993, nr 1, poz. 19. Podobnie rozstrzygnięto też w wyroku NSA z 24 stycznia 1994 r., V SA 1276-1277/93, ONSA 1994, nr 4, poz. 166.

niezbędnej możliwości dostosowania się do działań nowego stanu prawnego. Nie do pogodzenia z zasadą zaufania do państwa jest także wprowadzenie obywateli w błąd w wyniku składania przez przedstawicieli władzy państwowej zapowiedzi dotyczących przyszłego stanu prawnego, a następnie niedotrzymywanie tych zapowiedzi. Wszystko to jest szczególnie ważne w dziedzinie danin publicznych pobieranych w wyniku określonego zachowania się obywateli. Każdy bowiem uzależnia z reguły swe zachowanie od tego, czy i jakie daniny będą od zachowania tego pobierane, a więc mówiąc inaczej, czy zachowanie takie będzie opłacalne. Jest przy tym oczywiste, że w warunkach braku równowagi budżetowej konieczne jest dokonywanie różnych zmian w zakresie danin publicznych. Rzecz w tym jednak, aby zmiany te dokonywane były w sposób niepodważający zaufania obywateli do prawa i do państwa.

Specyfika norm prawa podatkowego polega bardzo często na tym, że w momencie ich stosowania są to z reguły już regulacje historyczne, formalnie nieobowiązujące.²⁴ Rozstrzygnięcie możliwego konfliktu prawnego odnośnie kwestii obowiązywania prawa w czasie nie zawsze jest dostrzegane i uwzględniane w regulacjach prawnych, zwłaszcza w przypadku aktów o charakterze nowelizacyjnym. Rozwiązywanie możliwych konfliktów odbywa się zatem w oparciu o reguły wykładni przepisów postulowane przez doktrynę, a więc w oparciu o metodę bezpośredniego stosowania nowego prawa albo w oparciu o metodę dalszego działania starego prawa. Niekiedy tylko ustawodawca decyduje się na pozostawienie wyboru starego czy nowego prawa samej stronie. Wiele niejasności w związku z kwestiami prawa intertemporalnego budziło stosowanie ciągle modyfikowanych tzw. dodatkowych zobowiązań podatkowych przewidzianych kolejnymi wersjami art. 27 ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Ustawodawca początkowo zdawał się nie dostrzegać potrzeby normatywnego rozstrzygnięcia w przepisach przejściowych kolizji norm w czasie. W praktyce jednak okazywało się, że w stosunku do niektórych podatników, w określonych stanach faktycznych, niekorzystne było stosowanie tzw. zasady bezpośredniego stosowania nowego prawa. Uzupełniając zatem niedoskonałe regulacje prawne dotyczące dodatkowego zobowiązania podat-

²⁴ Por. np. M. Zirk-Sadowski, *Problemy intertemporalne w orzecznictwie sądowym*, [w:] *Materiały na konferencję sędziów NSA*, Warszawa 1999; J. Małecki, *Kwestie intertemporalne w prawie podatkowym*, [w:] *Regulacje prawnopodatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Gluchowskiego*, Toruń 2002, s. 145–153.

kowego z lat 1993 i 1994 – NSA w wyroku z 9 marca 1995 r.²⁵ nawiązał również do znanych na gruncie prawa karnego norm kolizyjnych wskazując, że wobec braku w ustawie z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym przepisów przejściowych, dotyczących sankcji związanych z nieprawidłowym prowadzeniem ewidencji podatkowych – należy stosować w tych sytuacjach regułę *lex benignior* – ustawę podatkową korzystniejszą dla konkretnego podatnika i w konkretnej sytuacji.

Innym przykładem jaskrawo złego prawodawstwa podatkowego, łamiącego ponadto obowiązującą w Polsce od ponad 600 lat konstytucyjną zasadę *nullum tributum sine lege* były postanowienia art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Powyższe przepisy upoważniały Ministra Finansów w drodze rozporządzenia do swobodnego określania nowych kategorii podatników podatku akcyzowego i przedmiotów opodatkowania tym podatkiem. Trybunał Konstytucyjny w swym orzeczeniu z 6 marca 2002 r.²⁶ (być może mając na względzie ówczesny stan budżetu państwa) zdecydował się jedynie na danie „takim ministerialnym podatnikom” moralnej, a nie finansowej satysfakcji. Rzeczywistą ochronę prawną w tych konkretnych sprawach „ministerialnych podatników” i tym indywidualnie określonym osobom w zakresie obowiązków podatkowych wynikających ze złego prawa (bezprawia Ministra Finansów) zapewnił swymi wyrokami jedynie NSA.²⁷

²⁵ Wyrok NSA z 9 marca 1995 r., SA/Po 3015/94, ONSA 1996, nr 2, poz. 72.

²⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2002 r., P 7/00, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2002, nr 4, poz. 11 wraz z głosem krytyczną D. Mączyńskiego.

²⁷ Por. np. wyrok NSA z 19 listopada 2001 r., P 3/01, ONSA 2002, nr 2, poz. 40; wyrok NSA z 14 lutego 2002 r., I SA/Po 461/01, OSP 2003, nr 2, poz. 17 czy wyrok NSA z 27 marca 2003 r., I SA/Po 739/09, niepubl.

Ryszard Mastalski

Kontrolna wykładnia operatywna prawa podatkowego

1.

Wykładnia operatywna, jak wiadomo, wiąże się ze stosowaniem prawa. W przypadku prawa publicznego jego stosowanie odbywa się z udziałem **organu publicznego**. Zasada ta ma jednak daleko idące wyjątki w prawie podatkowym. W procesie jego stosowania uczestniczą bowiem nie tylko organy publiczne, lecz także **podmioty nie będące tymi organami**, na które przepisy prawa nakładają obowiązek samoobliczania podatkowego (podatnicy) oraz obliczania podatku (płatnicy). Powoduje to konieczność nieco innego spojrzenia na kontrolną wykładnię operatywną prawa podatkowego.

Włączenie podmiotów niepublicznych w proces stosowania prawa podatkowego daje podstawę do wyróżnienia **dwuetapowego modelu** stosowania prawa, dominującego obecnie w polskim systemie prawa podatkowego¹. Etapy te różnią się w istotny sposób, gdy chodzi o stronę podmiotową. Pierwszy etap stosowania prawa odbywa się **bez bezpośredniego w nim udziału organów publicznych** – administracji podatkowej i sądów. Wystąpienie drugiego etapu ma miejsce, gdy organ podatkowy zakwestionuje prawidłowość stosowania prawa podmiotów niepublicznych, wydając wiążącą decyzję o charakterze jednostkowym (indywidualnym i konkretnym), co można uznać za klasyczne stosowanie prawa publicznego. Uruchamia to równocześnie możliwość udziału w procesie stosowania prawa innych podmiotów publicznych, poczynając od organu podatkowego drugiego stopnia a kończąc na Naczelnym Sądzie Administracyjnym wydającym orzeczenie kasacyjne.

¹ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 39–40.

Różnica pomiędzy przedstawionymi etapami stosowania prawa podatkowego, tak istotna gdy chodzi o konsekwencje prawne ustaleń dokonanych przez podmioty publiczne i niepubliczne, jest znacznie mniej wyraźna w przypadku czynności składających się na proces stosowania prawa. Są one typowe dla tego procesu. Niezależnie bowiem od tego, jaki podmiot wykonuje te czynności, ustala on obowiązujący stan prawny oraz stan faktyczny, dokonuje wykładni prawa w odniesieniu do tego stanu, i wreszcie formułuje podstawę normatywną decyzji administracyjnej lub orzeczenia sądowego albo samoobliczenia podatkowego lub obliczenia podatku. Są to czynności klasyczne dla operatywnej wykładni prawa. Zasadnicza różnica w stosowaniu prawa podatkowego przez podmiot publiczny i podmiot niepubliczny dotyczy zatem **skutków wykładni operatywnej** a nie sposobu jej realizacji, który jest w obu przypadkach w zasadzie taki sam. Podmiot niepubliczny ustala bez wątplenia stan faktyczny oraz stosuje do niego normę prawną, natomiast nie wydaje decyzji stosowania prawa. Biorąc jednak pod uwagę, że w doktrynie wiąże się operatywność wykładni z **procesem decyzyjnym**, z określeniem podstawy wydania decyzji, z nałożeniem ustalonych kryteriów normatywnych na daną sytuację faktyczną, po to, aby ją odpowiednio zakwalifikować z punktu widzenia zawartego w niej zakazu, nakazu czy uprawnienia a następnie określić konsekwencje tej kwalifikacji², należy przyjąć, że w prawie podatkowym wystąpi wykładnia operatywna *sensu largo* oraz *sensu stricto*. W pierwszym przypadku wykładnię prawa należy wiązać tylko z samymi czynnościami technicznymi i intelektualnymi składającymi się na wykładnię operatywną, odróżniającymi ją od innych rodzajów wykładni, w szczególności zaś od wykładni doktrynalnej. Natomiast wykładnia operatywna w ścisłym tego słowa znaczeniu będzie miała miejsce wtedy, gdy dokonuje jej organ publiczny określając konsekwencje subsumcji stanu faktycznego pod normę prawną w postaci decyzji administracyjnej lub orzeczenia sądowego. Podejmując decyzję stosowania prawa podmioty publiczne nie tylko dokonują wykładni operatywnej niezbędnej dla wydania tej decyzji, lecz także kontrolują, pośrednio lub bezpośrednio, wykładnię operatywną zaprezentowaną przez podmioty niepubliczne, a więc realizują **kontrolną wykładnię operatywną**. Jej specyfika w stosunku do innych gałęzi prawa publicznego jest najbardziej widoczna w pierwszym etapie stosowania prawa podatkowego, kiedy organ

² L. Leszczyński, *Wykładnia operatywna, podstawowe właściwości*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 6, s. 12–13.

podatkowy kontroluje prawidłowość samoobliczenia podatkowego oraz obliczenia podatku przez płatnika.

2.

Stosowanie prawa podatkowego rozpoczyna się z reguły od wykładni operatywnej dokonywanej przez podmioty nie będące organami publicznymi (zwykle przez reprezentujących ich prawników), a więc nietypowo w porównaniu ze stosowaniem prawa w innych gałęziach, a kończy się ostatecznie orzeczeniem kasacyjnym Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wykładnia operatywna prawa podatkowego, poza wykładnią realizowaną przez podmioty niepubliczne, jest kontrolną wykładnią operatywną. W przypadku wykładni realizowanej przez sądy administracyjne jej przedmiotem będzie ocena prawna decyzji podejmowanej przez organ administracji. Nie można jednak ograniczyć „decyzyjności” wykładni operatywnej sądu jedynie do samej kontroli, gdyż sąd dokonując kontroli zgodności z prawem działalności administracji wydaje także własną decyzję (orzeczenie), a więc decyzyjność jego wykładni będzie miała „podwójny” charakter³. Ten „podwójny” charakter kontrolnej wykładni operatywnej należy postrzegać w prawie podatkowym nie tylko w przypadku **sądowej kontroli**, lecz także kontroli wykładni operatywnej sprawowanej przez **organy administracji podatkowej**. Oceniana jest tu prawidłowość wykładni operatywnej dokonanej przez podmioty niepubliczne, zaś w przypadku jej zakwestionowania przeprowadzana zostaje „własna” wykładnia operatywna organu podatkowego niezbędna dla wydania decyzji podatkowej. Natomiast kontrola wykładni operatywnej podmiotów niepublicznych sprawowana przez sąd administracyjny, zwłaszcza zaś NSA wydający wyrok kasacyjny, ma jedynie pośredni charakter, gdyż realizowana jest poprzez sądową kontrolę zgodności z prawem działalności organów administracji podatkowej.

³ L. Leszczyński, *Sądowa kontrola administracji a „kontrolna wykładnia operatywna” prawa administracyjnego*, [w:] *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, pod red. A. Choduń i S. Czepity, Szczecin 2010, s. 303.

3.

W dotychczasowych rozważaniach przedstawiono kontrolną wykładnię operatywną prawa podatkowego w jej aspekcie podmiotowym, wskazując na jej daleko idącą specyfikę w stosunku do innych gałęzi prawa publicznego. Wyraża się ona przede wszystkim w tym, że ma tu miejsce **kontrolna wykładnia operatywna organu podatkowego** odnoszona do wykładni przyjętej w procesie stosowania prawa przez organy niepubliczne – podatnika lub płatnika. Specyfika ta jest natomiast mniej widoczna, gdy kontrolna wykładnia rozpatrywana jest z punktu widzenia czynności materialno-technicznych i intelektualnych składających się na sam proces tej wykładni. Jej przedmiotem jest bowiem, podobnie w przypadku pozostałych gałęzi prawa publicznego, kontrola prawidłowości realizacji wykładni operatywnej przez podmioty występujące w poszczególnych etapach stosowania prawa podatkowego. Organ podatkowy pierwszej instancji kontroluje prawidłowość wykładni operatywnej dokonanej przez podatnika, organ drugiej instancji – w ramach postępowania odwoławczego – dokonuje kontroli z tego punktu widzenia podatnika i organu pierwszej instancji, zaś wojewódzki sąd administracyjny kontroluje zgodność z prawem działalności administracji podatkowej, a więc w znacznej mierze prawidłowość dokonywanej przez nią operatywnej wykładni prawa, wreszcie Naczelny Sąd Administracyjny w postępowaniu kasacyjnym kontroluje zgodność z prawem rozstrzygnięć dokonanych przez sąd pierwszej instancji. Ten kontrolny charakter wykładni operatywnej jest typowy dla stosowania prawa publicznego, w szczególności zaś prawa administracyjnego. Zarówno w prawie podatkowym, jak w innych gałęziach prawa, sąd realizując „własną” wykładnię, jak każdy podmiot stosujący prawo, odnosi się jednocześnie do dokonanego już administracyjnego procesu decyzyjnego i przeprowadzonej w jego ramach wykładni operatywnej⁴.

⁴ Tamże, s. 308.

4.

Według art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych⁵, sądy administracyjne dokonują kontroli działalności administracji pod względem **zgodności z prawem** treści decyzji administracyjnej. Wykładnia poprzez kontrolę – wykładnia **kontrolna** – ma za swój przedmiot, co do zasady, **ocenę operatywnej wykładni** przepisu zastosowanego przez organ administracji w jego rozstrzygnięciu sprawy podatkowej⁶. Odnosząc tę kontrolę do dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego, można przyjąć, że kontrola sądowa dotyczy także pośrednio wykładni operatywnej zastosowanej przez podatnika dokonującego samoobliczania podatkowego. W przypadku orzeczenia kasacyjnego NSA rozpatrywana kontrola – poprzez kasacyjną kontrolę orzeczeń WSA – nabiera niejako potrójnej „pośredniości”, gdyż kontrolując orzeczenie WSA sąd kasacyjny odnosi się również w sposób pośredni do wcześniejszych wykładni operatywnych prawa podatkowego dokonywanych przez podatnika w pierwszym etapie stosowania prawa podatkowego oraz przez organ podatkowy i sąd w drugim jego etapie.

Operatywność sądowej wykładni prawa podatkowego należy postrzegać nie tyle w samej wykładni prawa, co raczej w kontroli prawidłowości wykładni operatywnej dokonanej przez podatnika oraz organy podatkowe. Wykładnia ta nie jest bowiem realizowana w modelu identycznym z modelem sądowej wykładni operatywnej sądów powszechnych odnoszonej do określonego stanu faktycznego, lecz jako kontrola legalności, dotyczy roli przepisów prawnych jako argumentów walidacyjnych w procesie wykładni prawa dokonanej uprzednio przez organy podatkowe⁷, a pośrednio przez podatnika. Pewna specyfika sądowej kontroli administracji ma miejsce w prawie podatkowym w przypadku sądowej kontroli interpretacji indywidualnej Ministra Finansów uregulowanej w przepisach art. 14b–14p ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁸.

Interpretacja indywidualna jest specyficzna dla prawa podatkowego. Należy ją wiązać z nałożonym przez prawo obowiązkiem uczestniczenia podmiotów

⁵ Dz.U. Nr 153, poz. 1269, ze zm.

⁶ L. Leszczyński, *Sądowa kontrola...*, j.w., s. 310.

⁷ Tamże, s. 320.

⁸ Dz.U. z 2005 r. Nr 85, poz. 727, ze zm.

niepublicznych w procesie stosowania prawa, uznając za swego rodzaju pomoc organów publicznych w prawidłowym dokonaniu wykładni operatywnej przez te podmioty. Nie można tej interpretacji zaliczyć jednoznacznie do samego procesu stosowania prawa, zaś wykładnię Ministra Finansów uznać za klasyczną wykładnię operatywną, nawet biorąc pod uwagę, że jest ona do niej zbliżona, gdyż dotyczy bezpośrednio indywidualnej sprawy podmiotu występującego do Ministra Finansów z wnioskiem o interpretację. Jej celem nie jest jednak rozstrzygnięcie sprawy indywidualnej przez podmiot publiczny w drodze wydania decyzji administracyjnej (podatkowej) lub wyroku sądowego, lecz sama interpretacja prawa. Nie chodzi przy tym o interpretację podobną do wykładni doktrynalnej, lecz o interpretację odnoszoną do stanu faktycznego, który już wystąpił albo wystąpi w przyszłości. Biorąc pod uwagę wiązanie jej ze stanem faktycznym, interpretacja Ministra Finansów jest z tego powodu zbliżona do wykładni operatywnej. Z drugiej strony stan faktyczny opisany we wniosku nie jest podatkowoprawnym stanem faktycznym, którego wystąpienie wywołuje określone skutki prawne. Dlatego też w przypadku interpretacji indywidualnej nie ma miejsca, tak ważny dla wykładni operatywnej, etap, jakim jest ustalenie stanu faktycznego zgodnie z regułami właściwymi dla procedury podatkowej (pomimo że niektóre elementy procedury mają tu odpowiednie zastosowanie), gdyż nie rozstrzyga się tu sprawy podatkowej, lecz jedynie wiąże przepisy ze stanem faktycznym. Brak zatem w tym przypadku tak typowej dla wykładni operatywnej sytuacji, kiedy to następuje subsumcja stanu faktycznego pod normę prawną.

Podmiot uprawniony do złożenia wniosku o interpretację, jak i minister realizujący tę interpretację, posługują się metodologią właściwą dla wykładni operatywnej, kiedy to norma prawna interpretowana jest nie abstrakcyjnie, lecz z punktu widzenia określonego stanu faktycznego. Dokonuje się wtedy w szczególności redukcji wykładni w odniesieniu do danego stanu faktycznego – wiąże się ją tylko z tym stanem. Są to działania typowe dla wykładni operatywnej. Wyrażają się one w ustaleniu obowiązujących przepisów, dokonaniu ich wykładni oraz skonfrontowaniu stanu faktycznego z normami zrekonstruowanymi z przepisów dla określenia skutków prawnych ich zastosowania do określonego stanu faktycznego. Biorąc to pod uwagę można przyjąć, że Minister Finansów w interpretacji indywidualnej realizuje *quasi* wykładnię operatywną,

specyficzną tylko dla prawa podatkowego. Ma ona jednak miejsce nie w procesie stosowania prawa zmierzającym do rozstrzygnięcia danej sprawy podatkowej, lecz należy ją postrzegać jako dokonywaną przez Ministra Finansów weryfikację wykładni prawa podatkowego zaprezentowanej we wniosku o interpretację. Dokonując tej weryfikacji Minister realizuje **kontrolną wykładnię operatywną**. Odnosi się On bowiem do wykładni zaprezentowanej we wniosku o interpretację, tak gdy chodzi o prawidłowość samej interpretacji prawa, jak również jej adekwatność do stanu faktycznego przedstawionego w tym wniosku. Zgodnie bowiem z przepisami Ordynacji (art. 14b § 3), składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego **stanu faktycznego** albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie **oceny prawnej** tego stanu albo zdarzenia przyszłego. Z przepisu tego wynika wyraźnie, że wniosek o interpretację zawiera typowe elementy wykładni operatywnej, jakimi są ustalenia co do stanu faktycznego oraz oceny prawnej tego stanu. Wydanie interpretacji indywidualnej wymaga zatem dokonania przez Ministra Finansów kontrolnej wykładni operatywnej, która może być poddana kontroli sądowej. Powstaje pytanie, czy realizowana przez sąd kontrolna wykładnia operatywna odnosząca się do tej wykładni wykazuje specyfikę w stosunku do wykładni oceniającej zgodność z prawem działania administracji, zwłaszcza zaś co do kształtowania przez nią obciążeń podatkowych podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym.

Podmiot uprawniony do złożenia wniosku o interpretację ma prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 14c § 3 Ordynacji). Rozstrzygnięcie tego sądu – uchylenie interpretacji lub oddalenie skargi – może podlegać zażalenie do NSA w formie skargi kasacyjnej, zarówno przez podmiot, którego interpretacja dotyczy, jak i podmiot wydający interpretację. Z punktu widzenia samego postępowania przez sądami administracyjnymi nie występują tu daleko idące różnice pomiędzy *normalnym* sporem podatnika (innego podmiotu uprawnionego do wniesienia skargi) z organem administracji podatkowej. Jednakże sąd nie rozstrzyga o zgodności z prawem działalności administracji w zakresie ustalania obciążeń podatkowych, co jest klasyczną jego funkcją. Różny jest także sam przedmiot sporu, jak i skutki wyroku sądu administracyjnego, co bez wątpienia ma istotne znaczenie z punktu widzenia kontrolnej wykładni operatywnej realizowanej przez sąd administracyjny. Przede wszystkim sądowa

kontrola koncentruje się bardziej niż w przypadku typowego stosowania prawa podatkowego przez sąd na samych czynnościach interpretacyjnych, biorąc pod uwagę, że nie ma bezpośredniego związku pomiędzy stanem faktycznym a obciążeniem podatkowym. Spór pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym nie dotyczy zatem, co do zasady, niewłaściwego przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania dowodowego, mającego wpływ na stosowanie przepisów materialnoprawnych, gdyż stan faktyczny, do którego odnosi się interpretacja prawa, może być tylko taki, jaki wynika jednoznacznie z treści wniosku o interpretację. Organ administracji ani też sąd nie mogą w jakimkolwiek stopniu zmienić tego stanu dokonując kontrolnej wykładni operatywnej. Inaczej więc niż w przypadku kontrolnej wykładni operatywnej realizowanej przez organ administracji w pierwszym etapie stosowania prawa podatkowego, stan faktyczny jest w zasadzie tylko punktem odniesienia w stosunku do samej wykładni operatywnej, a nie tym elementem, który w sposób zasadniczy wpływa na jej rezultaty, jak to ma miejsce w pierwszym etapie stosowania prawa podatkowego. Wówczas bowiem organ podatkowy dokonuje weryfikacji wykładni operatywnej podmiotów niepublicznych, tak co do prawidłowości ustalenia stanu faktycznego, jak i zastosowania do niego odpowiednich norm prawnych.

Ustalenie prawidłowości wykładni operatywnej podmiotu niepublicznego dokonane w wyniku kontrolnej wykładni operatywnej organu podatkowego powoduje zakończenie procesu stosowania prawa bez formalnego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Organ podatkowy nie wydaje bowiem decyzji stwierdzającej prawidłowość samoobliczania podatkowego lub obliczania należności podatkowej przez płatnika. Jeżeli jednak organ ten zakwestionuje wykładnię dokonaną przez podmioty niepubliczne, przeprowadza (podobnie jak sąd) własną wykładnię operatywną niezbędną do ustalenia normatywnej podstawy decyzji podatkowej (głównie decyzji wymiarowej). Zasadniczą rolę w tym ustaleniu odgrywa kontrolna wykładnia operatywna.

Kontrola operatywności wykładni prawa podatkowego dokonywana przez organ administracji ma decydujące znaczenie dla funkcjonowania przedstawionego tu dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego. Jej rezultaty przesądzają bowiem o tym, czy stosowanie prawa zakończy się już w pierwszym etapie, a więc będzie w nim miała miejsce jedynie wykładnia operatywna *sensu largo* oraz związana z nią kontrolna wykładnia operatywna organów po-

datkowych, czy też uruchomione zostanie postępowanie podatkowe w ścisłym tego słowa znaczeniu oraz sądowa kontrola decyzji podatkowych. W tych przypadkach będzie miało miejsce klasyczne stosowanie prawa publicznego z towarzyszącą mu wykładnią operatywną jako elementem procesu decyzyjnego.

6.

W postępowaniu podatkowym opartym na samoobliczaniu i obliczaniu podatku przez płatnika podstawową rolę odgrywa kontrolna wykładnia operatywna organów podatkowych. Zmierza ona zarówno do ustalenia zdarzeń faktycznych i prawnych występujących u podatnika, jak i zastosowania do nich odpowiednich norm prawnych. Inaczej niż w przypadku kontrolnej wykładni operatywnej realizowanej przez sąd, weryfikacja stanu faktycznego przyjętego przez podatnika lub płatnika ma tu bardzo ważne znaczenie, nieomal równorzędne z rozstrzygnięciem problemów walidacyjnych oraz samą interpretacją przepisów prawnych znajdujących się w polu interpretacji. W związku z tym organy podatkowe, realizując kontrolną wykładnię operatywną, ustalają dwa wzorce powinnego zachowania podatnika, ściśle ze sobą powiązane i wzajemnie na siebie wpływające. Jeden dotyczy stanu faktycznego związanego z podmiotem podlegającym opodatkowaniu, drugi zaś zastosowania do niego odpowiednich norm prawnych. Zakres obciążeń podatkowych kształtowany jest bowiem przez podatkowopravny stan faktyczny określony w ustawie podatkowej, możliwy – na gruncie obowiązującego prawa – do przypisania danemu podmiotowi. Rozstrzygnięcie o stanie faktycznym związanym z podatnikiem ma istotne znaczenie dla ustalenia właściwego pola interpretacji oraz wyprowadzenia z przepisów znajdujących się w tym polu odpowiednich norm prawnych.

Stwierdzenie nieprawidłowości w operatywnej wykładni prawa podatkowego dokonanej przez podmioty niepubliczne prowadzi do podjęcia przez organy podatkowe czynności typowych dla stosowania prawa publicznego. Wyraża się to w dokonaniu „własnej” wykładni operatywnej, stanowiącej podstawę prawną **wymiaru kontrolnego**, a więc odniesienia jej, jak to ma miejsce w innych gałęziach prawa zaliczanych do prawa publicznego, do procesu decyzyjnego. W szczególności następuje tu powiązanie norm prawa podatkowego z podatko-

woprawnym stanem faktycznym przyporządkowanym danemu podatnikowi, po to, aby określić, czy i w jakim zakresie ma on obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia pieniężnego na rzecz władzy publicznej.

Kontrolna wykładnia operatywna realizowana przez organ podatkowy powinna przede wszystkim doprowadzić do zgodności obciążeń podatkowych z podatkowoprawnym stanem faktycznym oraz obowiązującym prawem. Niezbędne jest do tego przeprowadzenie przez organ podatkowy własnej wykładni operatywnej, wtórnej wobec wykładni zaprezentowanej przez podmiot niepubliczny, jeżeli, zdaniem tego organu, samoobliczanie podatkowe jest niezgodne z przyjętym przez niego stanem faktycznym, albo też dokonano nieprawidłowej interpretacji prawa. Może się to wyrażać zarówno w nieodpowiednim określeniu pola interpretacji, jak również w wyprowadzeniu niewłaściwych norm prawnych z przepisów znajdujących się w tym polu.

Kontrolna wykładnia operatywna realizowana przez organy podatkowe, reasumując ten wątek rozważań, ma za swój przedmiot, podobnie jak realizowana przez sądy, zgodność działania podmiotów kontrolowanych z prawem podatkowym. Inaczej jednak niż w kontrolnej sądowej, szczególne znaczenie dla oceny prawidłowości wykładni operatywnej ma właściwe ustalenie podatkowoprawnego stanu faktycznego. Poza tym kontrolna wykładnia operatywna organów podatkowych nie zawsze jest wiązana z procesem decyzyjnym. W przypadku bowiem stwierdzenia prawidłowości wykładni dokonanej przez podmiot niepubliczny, nie jest wydawana decyzja podatkowa, i co się z tym wiąże, kontrola ta nie uruchamia drugiego etapu stosowania prawa podatkowego. W efekcie realizacja norm prawa podatkowego nie jest dokonywana w sposób klasyczny dla prawa publicznego, kiedy to organ publiczny podejmuje decyzję stosowania prawa w postaci decyzji administracyjnej (podatkowej) lub orzeczenia sądowego.

7.

Kontrolna wykładnia operatywna w prawie podatkowym dość istotnie różni się od tej wykładni występującej w innych gałęziach prawa publicznego. Źródła tych różnic należy poszukiwać przede wszystkim w dwuetapowym modelu

Kontrolna wykładnia operatywna prawa podatkowego

stosowania prawa podatkowego. Są one zatem mniej widoczne w przypadku sądowej kontroli stosowania prawa podatkowego przez organy administracji podatkowej. Pewne odrębności mają jednak miejsce w przypadku specyficznej dla prawa podatkowego sądowej kontroli interpretacji indywidualnych Ministra Finansów. Zasadnicze różnice pomiędzy kontrolną wykładnią operatywną prawa podatkowego a wykładnią mającą miejsce w pozostałych gałęziach prawa publicznego występują natomiast w pierwszym etapie procesu stosowania prawa podatkowego, kiedy to organy podatkowe dokonują kontrolnej wykładni operatywnej wykładni prawa podatkowego przeprowadzonej przez podmioty niepubliczne – podatnika i płatnika.

Dominik Mączyński

Międzynarodowa współpraca przy doręczeniach w sprawach podatkowych

Wprowadzenie

Członkostwo Polski w Unii Europejskiej i związana z tym łatwość zamieszkania lub stworzenia siedziby przez podatników poza Polską stawia przed organami podatkowymi wyzwania w zakresie doręczania korespondencji za granicę. Istotne wydaje się w takiej sytuacji zbadanie obowiązujących podstaw prawnych dających organom podatkowym możliwość dokonania doręczenia za granicę lub podjęcia współpracy z organami innych państw, która przyczyni się do powiadomienia adresata o treści kierowanej do niego korespondencji.

1. Współpraca przy doręczeniach w świetle Modelu Konwencji OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie dochodzenia roszczeń podatkowych

Zasady współpracy przy doręczeniach stały się przedmiotem zainteresowania Modelu Konwencji OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie dochodzenia roszczeń podatkowych (dalej: Model OECD). Prace nad Modelem OECD zostały zainicjowane w 1977 r., a został on ostatecznie przyjęty przez OECD w dniu 29 stycznia 1981 r.¹ Praktyczne znaczenie Modelu OECD jest niezwykle ograniczone. Na jego podstawie nie zawarto dotąd żadnej umowy mię-

¹ Gangemi B., *General report*, Cahiers de Droit Fiscal International, Sztokholm 1990, s. 20; Hamaekers H., Holmes K., Gluchowski J., Kardach T., Nykiel W., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 309.

dzynarodowej.² Miał on jednak wpływ na treść wielostronnych umów o współpracy, czego najlepszym przykładem jest Konwencja Rady Europy w sprawie wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z 25 stycznia 1988 r.³ (dalej: Konwencja). Wśród wielu możliwych form współpracy Model OECD opisuje zasady współpracy przy doręczeniach.

Zasady udzielania pomocy administracyjnej przy doręczaniu dokumentów reguluje art. 4 Modelu OECD.⁴ Jest to forma pomocy administracyjnej świadczona wyłącznie na żądanie państwa wnioskującego o udzielenie pomocy. W świetle regulacji modelowych państwo proszone o udzielenie pomocy administracyjnej powinno – zgodnie z wewnętrznym prawodawstwem i praktyką administracyjną – doręczać adresatowi dokumenty wydawane przez państwo wnioskujące, związane z podatkami objętymi zakresem przedmiotowym umowy. Państwo świadczące pomoc winno także niezwłocznie poinformować państwo wnioskujące o podjętych działaniach i dacie, w której zostały podjęte.

Mimo, że Model OECD odnosi się do poboru należności podatkowych, doręczane dokumenty mogą dotyczyć nie tylko fazy egzekucji zobowiązań podatkowych, lecz faz ją poprzedzających. W komentarzu opracowanym przez OECD podkreśla się, że celem tej formy pomocy administracyjnej jest upewnienie się, że dokument (np. decyzja podatkowa) faktycznie zostanie doręczony podatnikowi nieświadomemu ciążących na nim zobowiązań i w związku z tym podjęcie kroków egzekucyjnych nie okaże się konieczne.⁵ Uznaje się bowiem, że doręczenie nastąpi skuteczniej, jeżeli będzie ono dokonywane przez państwo, na terenie którego rezydentem jest podatnik, wobec którego toczy się postępowanie.

Warto jednak zauważyć, że wbrew założeniom Modelu OECD nie zawsze dojdzie do faktycznego doręczenia korespondencji. Wynika to z faktu, że w większości państw OECD faktyczne doręczenie dokumentów podatnikowi nie jest wymagane. Prawodawstwa poszczególnych państw przewidują bowiem sposoby doręczeń zastępczych, przewidzianych na wypadek, gdyby z jakichkolwiek

² Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters (Tenth Meeting), *Mutual assistance in collection of tax debts*, ONZ 2001, s. 4.

³ Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r., ratyfikowana przez Polskę w dniu 19 maja 1997 r. (Dz. U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913 i 914).

⁴ Patrz także Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 190 i n.

⁵ OECD, *Model Convention For Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims*, Paryż 1981, s. 29.

powodów faktyczne doręczenie korespondencji podatnikowi okazało się niemożliwe lub bardzo utrudnione.

2. Współpraca przy doręczeniach na podstawie przepisów prawa międzynarodowego

Podstawę prawną współpracy w zakresie doręczeń stanowi powołana powyżej Konwencja o pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych. Projekt Konwencji został zaproponowany przez Radę Europy do podpisania i ratyfikowania państwom członkowskim Rady Europy i OECD w dniu 25 stycznia 1988 r.⁶

Zgodnie z art. 17 ust. 1 Konwencji państwo, działając na wniosek, doręcza adresatowi dokumenty związane z podatkami objętymi postanowieniami Konwencji.⁷ Celem międzynarodowej współpracy podejmowanej w tej formie przez państwa strony Konwencji jest – podobnie jak w opisanym powyżej Modelu OECD – upewnienie się, że podatnik został poinformowany o treści korespondencji kierowanej do niego przez właściwy organ administracji finansowej danego państwa.⁸ Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy podatnik nie jest świadomy faktu istnienia zaległości podatkowej lub jej wysokości. Wówczas faktyczne doręczenie korespondencji może doprowadzić do dobrowolnego uiszczenia kwoty zaległości i pozwoli uniknąć prowadzenia egzekucji podatkowej.⁹ Ponadto podkreśla się, że pomoc w zakresie doręczania korespondencji służy zapewnieniu praw podatnika w toku postępowania w zakresie poboru zobowiązań podatkowych.¹⁰ Pozwala bowiem na podjęcie środków ochrony w toku postępowania podatkowego lub egzekucyjnego.

Dokumenty doręczane są w oparciu o przepisy obowiązujące na terenie państwa udzielającego pomocy. Państwo wnioskujące może jednak wyrazić swoje sugestie, co do proponowanego sposobu doręczenia korespondencji, jeżeli ma

⁶ Prats A.G., *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts*, „Intertax” 2002, vol. 30, nr 2, s. 62; Gangemi B., *General report*, Cahiers de Droit Fiscal International, Sztokholm 1990, s. 21.

⁷ Patrz także Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 292 i n.

⁸ Daniels A.H.M., *Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, „Intertax” 1988, nr 4, s. 109.

⁹ Pkt 160 komentarza (Explanatory Report) do Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych Rady Europy i OECD.

¹⁰ Pkt 162 komentarza (Explanatory Report) do Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych Rady Europy i OECD.

to znaczenie dla dochodzenia należności. W takim przypadku państwo, do którego zwrócono się o pomoc powinno uczynić zadość takiej prośbie w możliwie dopuszczalnym zakresie lub w sposób możliwie zbliżony do dopuszczalnego przez jego własne prawo.¹¹

Zazwyczaj pomoc przy doręczeniu dokumentów polegać będzie na zaangażowaniu się obu administracji krajowych w dostarczenie pisma podatnikowi. Pomoc może polegać na przyjęciu przez administrację jednego państwa korespondencji od właściwego organu innego państwa i doręczeniu jej podatnikowi. Art. 17 ust. 3 Konwencji pozwala jednak na uniknięcie tej metody, stanowiącej obciążenie organów obu państw. Zgodnie z tym przepisem strona może dostarczać dokumenty w drodze bezpośredniej przesyłki pocztowej pod adresem osoby na terytorium innego państwa. Rozwiązanie to budzi jednak istotne wątpliwości. Niektóre państwa mogą bowiem traktować przesyłanie oficjalnej korespondencji przez organy innych państw za pomocą poczty jako naruszenie własnej suwerenności. Ponadto przepisy poszczególnych państw mogą nie nadawać doręczeniu przez zagraniczną pocztę skutków, jakie wiążą się z doręceniem dokonany przez pocztę krajową. Przewidując w związku z powyższym problemy w stosowaniu tego postanowienia państwa mogą poczynić stosowne zastrzeżenia na podstawie art. 30 Konwencji.¹²

Doręczane dokumenty nie wymagają zasadniczo tłumaczenia na język państwa, które udziela pomocy przy ich doręczaniu. Jednakże państwo proszone o udzielenie pomocy dokona takiego tłumaczenia, jeżeli podatnik, do którego jest adresowana korespondencja nie jest w stanie zrozumieć jego treści. Tego rodzaju obowiązek ma na celu zapewnienie nie tylko faktycznego doręczenia dokumentu, ale także możliwości zapoznania się z jego treścią przez adresata. Państwo udzielające pomocy może także poprosić państwo wnioskujące o przetłumaczenie treści korespondencji lub dołączenie do niej streszczenia w zrozumiałym dla podatnika języku lub w jednym z oficjalnych języków pań-

¹¹ Por. art. 17 ust. 2 lit. b Konwencji.

¹² Należy w tym miejscu wyjaśnić, że zastrzeżenie tego rodzaju zostało złożone przez Polskę. Na jego mocy Polska zastrzegła sobie prawo nie udzielania pomocy w dostarczaniu dokumentów w zakresie wszelkich podatków. Należy jednak podkreślić, że zastrzeżenie to dotyczyło nie tylko tej formy doręczania dokumentów, lecz wszelkich sposobów przewidzianych na podstawie art. 17 Konwencji. Zastrzeżenie zostało wycofane z dniem 14 lutego 2006 r. – Oświadczenie rządowe z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie zmiany zakresu obowiązywania poprzez wycofanie zastrzeżenia zgłoszonego przez Rzeczpospolitą Polską na podstawie art. 30 ust. 1 pkt d Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzonej w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r. (Dz. U. Nr 197, poz. 1448).

stwa proszonego. Jeżeli bowiem państwo czyni starania, by podatnik faktycznie otrzymał korespondencję, wykorzystując do tego administrację innego państwa, to powinno również dołożyć wszelkich starań, by osoba, której korespondencję dostarczono mogła się rzeczywiście zapoznać z jej treścią.

3. Współpraca przy doręczeniach w Unii Europejskiej

W prawie unijnym podstawę prawną współpracy przy doręczeniach stanowią przepisy kilku aktów prawnych w zależności od rodzaju zobowiązania podatkowego, którego współpraca dotyczy.¹³ Doręczenia unormowane są w art. 8a Dyrektywy Rady 77/799/EWG dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych,¹⁴ art. 14–16 Rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92¹⁵ oraz art. 14–16 Rozporządzenia Rady (WE) nr 2073/2004 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych.¹⁶

Akty te posługują się terminem powiadomienie, a nie doręczenie. Należy podkreślić, że powiadomienie (notyfikacja) nie jest tożsame z doręczeniem. W przypadku osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium państwa innego niż państwo wydające decyzję, doręczenie może nastąpić w oparciu o stosowane przepisy tego państwa, np. w formie doręczenia zastępczego, które wyłącza obowiązek faktycznego dostarczenia korespondencji adresatowi. Powiadomienie ma natomiast na celu rzeczywiste powiadomienie adresata o treści korespondencji mimo skutecznego doręczenia, które nie musi się wiązać z odbiorem korespondencji przez adresata. Oznacza to, że skutek procesowy zostanie osiągnięty z momentem dokonania skutecznego

¹³ Patrz także Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 325 i n.

¹⁴ Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz. U. L 336, s. 015–020).

¹⁵ Rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz. U. L z 2003 Nr 264, s. 1 ze zm.).

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

doręczenia, co nie wyklucza jednak zasadności podjęcia starań w celu dokonania faktycznego powiadomienia, które winno nastąpić w trybie przepisów o doręczeniach.¹⁷

Wszystkie wskazane powyżej akty prawne podobnie regulują problematykę współpracy przy doręczeniach. Co do zasady powiadomienie dotyczy wszystkich instrumentów i decyzji, które pochodzą od władz administracyjnych żądającego państwa członkowskiego i które dotyczą zastosowania na jego terytorium ustawodawstwa podatkowego. Powiadomienie dotyczy w szczególności treści decyzji podatkowych, które znajdują zastosowanie na terytorium państwa, które wydało daną decyzję. Wnioski o powiadomienie powinny wskazywać na przedmiot instrumentu lub decyzji, które mają być notyfikowane, określać nazwisko i adres odbiorcy, oraz wszelkie inne informacje, które mogą ułatwić jego identyfikację. Właściwy organ państwa proszonego o udzielenie pomocy niezwłocznie informuje organ zwracający się z wnioskiem o tym, co zostało postanowione na podstawie wniosku o notyfikację, i w szczególności datę powiadomienia adresata o decyzji lub instrumencie.

4. Doręczenie w toku krajowego postępowania podatkowego

Biorąc pod uwagę wskazane powyżej podstawy prawne współpracy przy doręczeniach w prawie międzynarodowym i unijnym oraz treść ustawodawstwa krajowego należy wskazać, że w toku postępowania podatkowego można dokonać doręczania za granicę na trzy sposoby. Po pierwsze, w odniesieniu do państw stron Konwencji podstawę prawną doręczenia w stosunkach międzynarodowych stanowi art. 17 Konwencji.¹⁸ Po drugie, doręczenia w Unii Europejskiej winny następować w sposób określony w art. 154a i art. 154b Ordynacji podatkowej. Po trzecie, w każdym przypadku organ podatkowy może – z pominięciem współpracy międzynarodowej – dokonać doręczenia za granicę za

¹⁷ Hauser R., Leoński Z., Skoczylas A., *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, 4. wydanie, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 226.

¹⁸ Obecnie stroną Konwencji jest 21 państw: Belgia, Dania, Finlandia, Francja, Gruzja, Hiszpania, Holandia, Islandia, Irlandia, Korea Południowa, Meksyk, Mołdawia, Norwegia, Polska, Portugalia, Słowenia, Szwecja, Ukraina, USA, Wielka Brytania, Włochy, http://www.oecd.org/document/14/0,3746,en_2649_33767_2489998_1_1_1_1,00.html.

pośrednictwem konsula.¹⁹ Należy jednakże podkreślić, że ani przepisy Ordynacji podatkowej,²⁰ ani przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego (dalej: kpa)²¹ nie stwarzają możliwości doręczania korespondencji w drodze bezpośredniej przesyłki pocztowej pod adresem osoby na terytorium innego państwa oraz nie przewidują szczególnych unormowań w zakresie doręczeń dokonanych poza granicami kraju.

Biorąc powyższe pod uwagę, w pierwszej kolejności należy więc wskazać, że doręczenie w stosunkach międzynarodowych może następować na mocy art. 17 Konwencji. Przypomnienia wymaga, że stosowanie przepisów Konwencji nie zostało ograniczone wyłącznie do fazy egzekucji należności. Przepis art. 17 Konwencji umożliwia doręczanie wszelkich dokumentów związanych z podatkami objętymi postanowieniami Konwencji. Konwencja może znaleźć zastosowanie także wtedy gdy możliwe jest dokonanie doręczenia zastępczego na mocy przepisów Ordynacji podatkowej lub kpa.²² W takiej sytuacji, choć przepisy regulujące postępowanie podatkowe nie stawiają takiego warunku, organ podatkowy powinien skorzystać z przepisów Konwencji, by upewnić się, że podatnik miał realną możliwość zapoznania się z treścią korespondencji.

Warte podkreślenia jest, że przepisy Ordynacji podatkowej nie określają skutków doręczenia na podstawie przepisów Konwencji, co może nasuwać pewne wątpliwości. Po pierwsze, przepisy Ordynacji podatkowej nie wskazują daty doręczenia korespondencji w przypadku korzystania z pomocy zagranicznego organu. Należy więc przyjąć, że doręczenie zostanie dokonane w dniu potwierdzenia odbioru przez adresata, a jeżeli doręczenie nastąpiło w formie zastępczej w dacie wynikającej z ustawodawstwa państwa, które udziela pomocy. Polski organ podatkowy będzie więc opierał się w tym zakresie na informacji przekazanej przez organ państwa, które korespondencję doręczyło.

Po drugie, istotne wątpliwości nasuwa art. 147 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym nierezydent oraz osoba wyjeżdżająca za granicę na okres co najmniej 2 miesiące jest obowiązana do ustanowienia pełnomocnika do spraw

¹⁹ Por. art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 lutego 1984 r. o funkcjach konsuli Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2002 r. Nr 215, poz. 1823 ze zm.).

²⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

²¹ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.).

²² Por. art. 150 Ordynacji podatkowej, zob. też Łaszczyca G., *Doręczenie zastępcze w kodeksie postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 10, s. 45 i n.

doręczeń. W razie niedopełnienia tego obowiązku pismo uważa się za doręczone – w przypadku wyjazdu za granicę – pod dotychczasowym adresem, natomiast w stosunku do nierezydenta – pod adresem ostatniego czasowego pobytu.²³ Odpowiednikiem art. 147 Ordynacji podatkowej jest obecnie art. 40 § 4 kpa, zgodnie z którym strona zamieszkała za granicą lub mająca siedzibę za granicą, jeżeli nie ustanowiła pełnomocnika do prowadzenia sprawy zamieszkałego w kraju, jest obowiązana wskazać w kraju pełnomocnika do doręczeń. W razie niewskazania pełnomocnika do doręczeń przeznaczone dla tej strony pisma pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia. Stronę należy o tym pouczyć przy pierwszym doręczeniu. Strona powinna być również pouczona o możliwości złożenia odpowiedzi na pismo wszczynające postępowanie i wyjaśnień na piśmie oraz o tym, kto może być ustanowiony pełnomocnikiem. W sprawach podatkowych przepisy kpa znajdują zastosowanie przy doręczeniach w toku postępowania egzekucyjnego z uwagi na art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.²⁴

Wątpliwości dotyczą tego, czy w świetle przytoczonych powyżej przepisów, organ prowadzący postępowanie ma obowiązek podjęcia starań, by doręczyć korespondencję za granicę i – jeżeli taki obowiązek występuje – to czy jest on ograniczony jedynie do sytuacji niemieszczących się w zakresie normy prawnej wynikającej z powołanych przepisów.

Odnosząc się do pierwszej kwestii, należy stwierdzić, iż pomimo wyznaczenia obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń, fakt nieustanowienia takiego pełnomocnika nie zwalnia właściwego organu z obowiązku doręczenia korespondencji adresatowi za granicą. Wniosek taki wypływa z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP, który daje prymat umowie międzynarodowej ratyfikowanej za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie nad ustawą krajową. Konwencja natomiast stanowi podstawę doręczania korespondencji za granicą, stwarzając organom podatkowym możliwość skutecznego postępowania w tym zakresie. Stosowanie Konwencji jest nieodzowne, gdy organ prowadzący postępowanie nie jest w stanie ustalić adresu ostatniego czasowego pobytu nierezydenta (np. gdy nierezydent w ogóle nie zamieszkiwał na terenie kraju). Wydaje się jednak,

²³ Nowosielska M., Pasternak R., *Doręczenie w postępowaniu podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 6, s. 31.

²⁴ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.); patrz także: Hauser R., Leoński Z., Skoczylas A., *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, 4. wydanie, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 72-74.

że stosowanie Konwencji nie jest i nie powinno być ograniczone do tej wyjątkowej sytuacji. Konsekwencją zasady prymatu umowy międzynarodowej ratyfikowanej za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie nad ustawą krajową jest także stwierdzenie, że w zakresie doręczania korespondencji za granicę organ prowadzący postępowanie nie jest związany postanowieniami art. 147 Ordynacji podatkowej (odpowiednio art. 40 § 4 kpa). W związku z tym doręczenie korespondencji za granicę, przy wykorzystaniu pomocy właściwego organu innego państwa, jest dopuszczalne także wtedy, gdy strona postępowania ustanowiła pełnomocnika do spraw doręczeń na terenie kraju. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy organ ma wątpliwości, czy pomimo wyznaczenia pełnomocnika strona postępowania jest informowana o treści kierowanej do niej korespondencji.

Należy także wspomnieć, że w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym zostało uregulowane tzw. powiadomienie dłużnika o podjęciu określonych czynności bądź zaistnieniu zdarzeń, które nie jest odrębną formą doręczenia, lecz jedynie przekazaniem informacji istotnych z punktu widzenia przebiegu postępowania egzekucyjnego. Powiadomienie odnosi się wyłącznie do fazy egzekucji i następuje w trybie przepisów o doręczeniu uregulowanych w kpa. Uwagi poczynione na gruncie doręczenia dokonywanego na mocy przepisów kodeksu administracyjnego znajdują więc zastosowanie także w odniesieniu do tego przypadku.

W każdym przypadku należy jednak wyraźnie oddzielić skutki procesowe doręczenia korespondencji, które nastąpią w momencie jej skutecznego doręczenia pełnomocnikowi od faktycznego powiadomienia podatnika (dłużnika) o toku postępowania podatkowego (egzekucyjnego), które może się przyczynić do szybkiego i efektywnego zakończenia tego postępowania.

Biorąc pod uwagę powyższe wyjaśnienia wydaje się uzasadnione stwierdzenie, że skuteczne doręczenie korespondencji w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej lub kpa nie stoi na przeszkodzie skorzystaniu z pomocy organu innego państwa przy doręczeniu korespondencji osobie, mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium tego państwa na podstawie przepisów Konwencji.

W Unii Europejskiej podstawę prawną doręczeń stanowią przepisy Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 154a i 154b Ordynacji podatkowej z wnioskiem zawierającym dane niezbędne do identyfikacji podmiotu, któremu ma być dorę-

czne pismo, w szczególności nazwisko lub nazwę (firmę) oraz adres występuje Minister Finansów do właściwego organu innego państwa. Natomiast pisma pochodzące od organów innych państw doręcza organ podatkowy wskazany przez Ministra Finansów, stosując ogólne zasady dotyczące doręczania korespondencji na terenie kraju.

Ostatni możliwy sposób doręczeń za granicę za pośrednictwem konsula nie wymaga już podjęcia międzynarodowej współpracy. Zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o funkcjach konsuli RP na wniosek sądu lub innego właściwego organu Rzeczypospolitej Polskiej konsul doręcza pisma i inne dokumenty. Zgodnie z ust. 2 konsul dokonuje doręczenia, stosując odpowiednio właściwe przepisy prawa polskiego, jeżeli odbiorca pisma lub innego dokumentu jest obywatelem polskim i zgadza się dobrowolnie przyjąć pismo lub inny dokument.

Treść powołanych powyżej przepisów z jednej strony poszerza zakres skutecznego doręczenia za granicę, gdyż doręczenie za pośrednictwem konsula możliwe jest w każdym stadium postępowania podatkowego i egzekucyjnego, a także w odniesieniu do każdego podatku. Ustawa zawiera jednak dwa istotne ograniczenia poddające w wątpliwość efektywność takiego postępowania. Po pierwsze, w świetle powołanych przepisów adresatem korespondencji może być wyłącznie obywatel polski. Po drugie, ustawa wymaga, by zgodził się on przyjąć korespondencję dobrowolnie, co wyklucza możliwość stosowania doręczenia zastępczego.

Wnioski

Konkludując należy stwierdzić, że po pierwsze przepisy prawa krajowego nie stwarzają organom podatkowym możliwości doręczania korespondencji w drodze bezpośredniej przesyłki pocztowej pod adresem osoby na terytorium innego państwa.

Po drugie, przepisy prawa międzynarodowego, unijnego i krajowego stwarzają podstawę prawną doręczeń w stosunkach międzynarodowych. Organ podatkowy w toku postępowania może dokonać doręczenia adresatowi mającemu miejsce zamieszkania lub siedzibę poza Unią Europejską w państwie stronie Konwencji w oparciu o art. 17 Konwencji. Doręczenie adresatowi mającemu

miejsce zamieszkania lub siedzibę na terenie Unii Europejskiej winno nastąpić na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Wreszcie, w każdym przypadku niezależnie od rodzaju zobowiązania podatkowego, fazy postępowania podatkowego lub egzekucyjnego, a także miejsca zamieszkania lub siedziby adresata doręczenie może nastąpić za pośrednictwem konsula.

Po trzecie, należy odróżnić skutki procesowe doręczenia od faktycznego powiadomienia. Skuteczne doręczenie nastąpi więc z dniem wskazanym w przepisach Ordynacji podatkowej lub kpa (np. w formie doręczenia zastępczego), co nie wyklucza możliwości podjęcia przez organy podatkowe dodatkowych starań w celu faktycznego powiadomienia adresata o treści kierowanej do niego korespondencji.

Wiesława Miemieć

Dopuszczalność drogi przed sądem administracyjnym w postępowaniu aplikacyjnym o bezzwrotne środki unijne

Przez drogę sądową rozumie się pozytywną przesłankę procesową, czyli okoliczność umożliwiającą rozpoznanie danej sprawy przez sąd. Pojęcie drogi sądowej w najszerszym znaczeniu unormowane jest w art. 77 ust. 2 Konstytucji RP¹. Stanowi on, że ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej w celu dochodzenia naruszonych wolności lub praw. Ustrojową pozycję sądów Konstytucja określa w Rozdziale VIII. „Sądy i Trybunały”. Zgodnie z art. 175 ust. 1 Konstytucji, wymiar sprawiedliwości w Polsce sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. Istnieje zatem droga sądowa przed sądami powszechnymi i Sądem Najwyższym, droga sądowa przed sądami administracyjnymi oraz droga sądowa przed sądami wojskowymi i Sądem Najwyższym. Z uwagi na przedmiot opracowania dalsze rozważania ograniczone zostaną do kwestii dopuszczalności i zakresu drogi przed sądem administracyjnym. Istotne dla zakresu kompetencji sądów administracyjnych jest rozdzielenie kompetencji sądów powszechnych oraz administracyjnych.

Sądy administracyjne stanowią część władzy sądowniczej Rzeczypospolitej Polskiej. Zakres kompetencji sądownictwa administracyjnego ustala Konstytucja, w art. 184 w sposób ogólny. Według tego przepisu Naczelny Sąd Administracyjny oraz wojewódzkie sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej, w tym również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej. Konstytucja przyjmuje, że ustrój i właściwość sądów oraz postępowanie przed sądami określają ustawy (art. 176 ust. 2).

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm).

Materia proceduralna sądownictwa administracyjnego stanowi przedmiot regulacji ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej określana jako p.p.s.a.)². Według art. 2 p.p.s.a. sądy administracyjne powołane są do rozpoznawania spraw sądownoadministracyjnych. Sprawują one kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie (art. 3 § 1). Orzekają w sprawach, w których przepisy ustaw szczególnych przewidują sądową kontrolę i stosują środki określone w tych przepisach (art. 3 § 3). Rozstrzygają spory o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego i między samorządowymi kolegiami odwoławczymi, jeśli odrębna ustawa nie stanowi inaczej, oraz spory kompetencyjne między organami tych jednostek a organami administracji rządowej (art. 4). Postępowanie to według art. 1 p.p.s.a. określone jest jako postępowanie w sprawach sądownoadministracyjnych.

Zakres kontroli sądownoadministracyjnej może być określony ustawowo w formie:

- enumeracji pozytywnej, czyli wyliczenia kategorii czynności administracyjnych poddanych kontroli,
- klauzuli generalnej, obejmującej kontrolą wszystkie czynności administracyjne; klauzula ta może być uzupełniona enumeracyjną klauzulą negatywną wyliczającą kategorie czynności wyłączonych spod kontroli sądowej³. Przyjęta w przepisach wskazanej ustawy regulacja przewiduje ustalenie zakresu kontroli w formie klauzuli generalnej z wyjątkami. Zakres kontroli działalności administracji sprawowanej przez sądy administracyjne ustalony jest w wyliczeniu zawartym w art. 3 § 2 p.p.s.a. W § 3 tego artykułu określono również właściwość sądów administracyjnych poprzez odesłanie do ustaw szczególnych, które przewidują taką kontrolę i nakazują stosować środki określone w tych przepisach. Taką ustawą jest między innymi ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (dalej określana jako u.z.p.p.r.)⁴. Należy zatem przyjąć, że zgodnie z art. 3 § 3 p.p.s.a. w zakresie kognicji sądów administracyjnych mieści się sądowa kontrola spraw, które zostały wskazane w przepisach u.z.p.p.r.

² Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.).

³ M. Miemiec, *Ogólna charakterystyka kontroli sądownoadministracyjnej*, [w:] M. Miemiec, M. Ofiarska, K. Sobieralski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 2010, s. 167 i nast.

⁴ Ustawa z dnia 26 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (tekst jedn. Dz. U. z 2009 r. Nr 84, poz. 712 ze zm.).

Powołana ustawa od momentu jej nowelizacji⁵ przewiduje w art. 30c możliwość złożenia przez wnioskodawców aplikujących o bezzwrotne środki unijne, skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, po wyczerpaniu przysługujących im środków odwoławczych w systemie realizacji programu operacyjnego, w przypadku uzyskania od właściwej instytucji negatywnej oceny projektu⁶. Dopuszczalność drogi sądowej w powołanym przypadku uzależniona jest od spełnienia dwóch przesłanek. Po pierwsze, skarga może być złożona przez wnioskodawcę po wyczerpaniu przysługujących mu środków odwoławczych. Po drugie, rezultat postępowania odwoławczego musi być dla wnioskodawcy niepomysłny. Inaczej mówiąc, wnioskodawca może wnieść skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego po otrzymaniu informacji o negatywnym wyniku procedury odwoławczej przewidzianej w systemie realizacji programu operacyjnego.

Zanim zostanie przedstawiony zakres i tryb tego szczególnego postępowania przed sądem administracyjnym, należy przybliżyć zagadnienie rodzajów trybu dofinansowania projektów w ramach programów operacyjnych, które są realizowane na etapie postępowania przedsądowego, zgodnie z regułami przewidzianymi przez przepisy ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju.

Podmiotami, które mogą udzielać pomocy, polegającej na dofinansowywaniu projektów w ramach programów, stanowiących pomoc publiczną, o której mowa w art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską⁷, są instytucje zarządzające, instytucje pośredniczące, instytucje wdrażające lub beneficjenci. Cechy poszczególnych podmiotów ustalono w art. 5 u.z.p.p.r.

Według art. 25 u.z.p.p.r. za prawidłową realizację programu operacyjnego odpowiada instytucja zarządzająca. Jest nią w przypadku programu operacyjnego minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego lub zarząd województwa, zaś w przypadku programu rozwoju – odpowiednio właściwy minister lub zarząd województwa. Organy te, posiadając status instytucji zarządzających,

⁵ Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrażaniem funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności (Dz. U. Nr 216, poz. 1370).

⁶ Art. 14 ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrażaniem funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności przewiduje, że postępowanie odwoławcze toczy się na podstawie przepisów obowiązujących w dniu ukazania się ogłoszenia o rozpoczęciu konkursu. W przypadku, gdy ogłoszenie o konkursie ukazało się przed dniem wejścia w życie tej ustawy, procedura odwoławcza dotycząca projektów zgłaszanych do dofinansowania w ramach tego konkursu powinna odbywać się na podstawie dotychczasowych przepisów.

⁷ Dz.Urz. UE C 115 z 09.05.2008, s. 47.

mogą w drodze porozumienia powierzyć część zadań związanych z realizacją w/w programów instytucji pośredniczącej lub wdrażającej. Otwarty katalog takich zadań przedstawia art. 27 u.z.p.p.r. Instytucje te mogą powoływać między innymi komisję konkursową do oceny zgłoszonych projektów.

Ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju przewiduje w art. 28 trzy tryby dofinansowania projektów w ramach określonego programu operacyjnego, a mianowicie tryb indywidualny tzw. uproszczony dla projektów kluczowych, tryb systemowy oraz konkursowy.

Tryb indywidualny dotyczy projektów o strategicznym znaczeniu, wskazanych przez instytucję zarządzającą.

Tryb systemowy polega na dofinansowaniu realizacji zadań publicznych przez podmioty działające na podstawie odrębnych przepisów, w zakresie określonym przepisami prawa i dokumentami strategiczno-programowymi przyjętymi przez Radę Ministrów. Są to np. zadania dotyczące dróg czy ochrony zdrowia.

Ostatni z trybów ma najbardziej skomplikowaną procedurę. Listę projektów realizowanych w ramach krajowych programów operacyjnych umieszcza minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego na swojej stronie internetowej. Ogłasza także w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej „Monitor Polski” komunikat o adresie strony internetowej, na której zamieszczona jest lista projektów lub ich zmiany. Listę projektów realizowanych w ramach regionalnych programów operacyjnych zarząd województwa zamieszcza natomiast na swojej stronie internetowej i ogłasza w wojewódzkim dzienniku urzędowym komunikat o adresie strony internetowej, na której instytucja zarządzająca zamieści listę tych projektów lub ich zmiany (art. 28 ust. 1a i 1b u.z.p.p.r.)⁸.

Projekty określone w ramach programów operacyjnych mogą być wyłonione wyłącznie w trybie konkursu. Ustawa formułuje szczegółowe obowiązki właściwej instytucji (zarządzającej, pośredniczącej lub wdrażającej) co do opublikowania informacji o ogłoszeniu konkursu, treści tej informacji, zasad przeprowadzenia konkursu oraz kryteriów oceny projektów.

Znowelizowane przepisy ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju wprowadzają, jak to już zasygnalizowano, kontrolę sądownoadministracyjną

⁸ W art. 28a ustawa przewiduje w celu wspólnej realizacji projektów możliwość tworzenia tzw. projektów partnerskich przez podmioty wnoszące do projektu zasoby ludzkie, organizacyjne, techniczne lub finansowe, na warunkach określonych w porozumieniu lub umowie partnerskiej albo też na podstawie odrębnych przepisów.

nad istniejącym już trybem odwoławczym od rozstrzygnięć o nieuzyskaniu dofinansowania, podjętych w wyniku procedur konkursowych. W taki sposób w przepisach ustawy wyraźnie rozgraniczono dwa etapy procedury weryfikacyjnej, a mianowicie: etap przedsądowy, obejmujący rozpatrzenie przez uprawnioną instytucję wniosków o dofinansowanie projektów i udzielenie informacji wnioskodawcy dotyczącej oceny jego wniosku, a także ewentualnie wniesienie odwołania do instytucji oceniającej wniosek, wskazanej w systemie realizacji projektu oraz etap postępowania przed sądami administracyjnymi.

W zakresie szczegółowego uregulowania przedsądowego etapu procedury odwoławczej, ustawa odsyła do przepisów regulujących poszczególne systemy realizacji programów operacyjnych. W związku z pojawiającymi się wątpliwościami co do charakteru prawnego informacji otrzymywanych przez wnioskodawców dotyczących oceny wniosku na etapie ubiegania się o dofinansowanie oraz w postępowaniu odwoławczym, przyjęto w art. 30 lit. g u.z.p.p.r. zasadę, że informacje takie nie stanowią decyzji administracyjnej.

Według art. 37 ustawy, do postępowania w zakresie ubiegania się oraz udzielania dofinansowania ze środków pochodzących z budżetu państwa lub ze środków zagranicznych nie stosuje się przepisów kodeksu postępowania administracyjnego. Zatem akty nazywane decyzjami (art. 26 ust. 1 pkt 5, art. 15, 27 ust. 1 pkt 6a, art. 28 ust. 2, art. 28a ust. 2, art. 30, 32 ust. 1 u.z.p.p.r.), wydawane na podstawie ustawy, nie są decyzjami administracyjnymi w rozumieniu kodeksu postępowania administracyjnego. W literaturze przedmiotu postuluje się powrót do decyzyjnego charakteru tego aktu⁹. W obecnym kształcie regulacji wynikającej z obecnie obowiązującej ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju takiej możliwości jednak się nie dopuszcza. Szczegółowe wymogi dotyczące procedur odwoławczych są przewidziane nie tylko w przepisach u.z.p.p.r. (art. 30a–30g ustawy), lecz także w wytycznych z dnia 11 sierpnia 2009 r. w zakresie wymogów, jakie powinny uwzględniać procedury odwoławcze ustalone dla programów operacyjnych i dla konkursów ogłaszanych od dnia 20 grudnia 2008 r.¹⁰

⁹ R. Poździk, K. Brysiewicz, *Droga sądowa w sprawach związanych z dofinansowaniem projektów z funduszy strukturalnych i funduszu spójności*, „Przegląd Sądowy” 2011, nr 4, s. 43.

¹⁰ Zgodnie z Komunikatem Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 11 sierpnia 2009 r. (M.P. Nr 53, poz. 753), wytyczne zostały opublikowane na stronie internetowej: www.mrr.gov.pl, w zakładce Fundusze Europejskie/Wytyczne MRR/Obowiązujące/Horyzontalne oraz www.funduszeuropejskie.gov.pl, w zakładce Dokumenty i wytyczne/Wytyczne polskie/Wytyczne horyzontalne – obowiązujące.

Zgodnie z tymi przepisami, wnioskodawcy, których projektów nie zakwalifikowane do dofinansowania, mogą skorzystać ze szczególnej procedury ponownej weryfikacji wniosku, nazywanej odwołaniem. W przypadku wydania negatywnej oceny właściwa instytucja (zarządzająca, pośrednicząca lub wdrażająca) jest zobowiązana do zamieszczenia w pisemnej informacji uzasadnienia wyników oceny projektu oraz pouczenia o możliwości wniesienia środka odwoławczego, wraz ze wskazaniem terminu przysługującego na jego wniesienie, sposobie wniesienia oraz właściwej instytucji, do której środek ten należy wnieść.

System realizacji programu operacyjnego musi uwzględniać co najmniej jeden środek odwoławczy przysługujący wnioskodawcy w trakcie ubiegania się o dofinansowanie. Zgodnie z art. 30b ust. 1 u.z.p.p.r., wnioskodawca po otrzymaniu informacji o negatywnej ocenie projektu może wnieść środki odwoławcze przewidziane w systemie realizacji konkretnego programu operacyjnego, w terminie, trybie i na warunkach tam określonych.

Środek odwoławczy nie podlega rozpatrzeniu, jeżeli został wniesiony po terminie, w sposób sprzeczny z pouczeniem lub do niewłaściwej instytucji, chyba że miało miejsce błędne pouczenie. W rozpatrywaniu środków odwoławczych nie mogą brać udziału osoby, które na jakimkolwiek etapie dokonywały czynności związanych z określonym projektem (np. były zaangażowane w jego ocenę).

O wynikach przeprowadzonej procedury odwoławczej właściwa instytucja informuje wnioskodawcę na piśmie oraz poucza go o możliwości wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Po wyczerpaniu środków odwoławczych przewidzianych w systemie realizacji programu operacyjnego, wnioskodawca w terminie 14 dni od otrzymania informacji może wnieść skargę bezpośrednio do wojewódzkiego sądu administracyjnego (art. 30c ust. 1 i 2 u.z.p.p.r.), wraz z kompletną dokumentacją (obejmującą wniosek o dofinansowanie wraz z informacją w przedmiocie oceny projektu, kopiami pism zawierających wniesione środki odwoławcze oraz informacją o wynikach procedury odwoławczej)¹¹.

¹¹ W ogólnym postępowaniu sądowoadministracyjnym pojęcie skarżącego określa art. 50 § 1 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem uprawnionym do wniesienia skargi jest każdy, kto ma w tym interes prawny, prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Dziecka oraz organizacja społeczna w zakresie jej statutowej działalności, w sprawach dotyczących interesów prawnych innych osób, jeżeli brała udział w postępowaniu administracyjnym. Stosowania tego przepisu w postępowaniu sądowoadministracyjnym obejmującym skargę na informację o negatywnej ocenie projektu (wniosku aplikacyjnego) nie wyłączył art. 30e u.z.p.p.r. Powstaje zatem pytanie, kto obok wnioskodawcy może być jeszcze uprawniony do złożenia skargi. W literaturze wskazuje się, że może tutaj chodzić

Sąd jest zobowiązany do rozstrzygnięcia sprawy w terminie 30 dni od dnia wniesienia skargi.

Ustawa w art. 30c ust. 3 u.z.p.p.r. określiła dopuszczalne sposoby rozstrzygnięcia skargi przez wojewódzki sąd administracyjny. Zgodnie z tym przepisem sąd może:

- uwzględnić skargę, stwierdzając, że ocena projektu została przeprowadzona w sposób naruszający prawo, przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia przez właściwą instytucję zarządzającą lub pośredniczącą,
- oddalić skargę w przypadku jej nieuwzględnienia,
- umorzyć postępowanie w sprawie, jeżeli z jakichkolwiek względów jest ono bezprzedmiotowe.

Sąd może jednak pozostawić skargę bez merytorycznego rozpatrzenia, jeżeli została ona złożona po terminie, w sposób sprzeczny z pouczeniem albo do niewłaściwej instytucji.

W przepisach ustawy przewiduje się także prawo złożenia od wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego w terminie 14 dni od dnia doręczenia rozstrzygnięcia wojewódzkiego sądu administracyjnego. Prawo to przysługuje wnioskodawcy oraz właściwej instytucji pośredniczącej lub zarządzającej. Skargę należy złożyć wraz z kompletną dokumentacją w sprawie. Termin rozstrzygnięcia skargi kasacyjnej wynosi również 30 dni.

Szczególnego podkreślenia wymaga zasygnalizowana wyżej zasada, że informacje otrzymywane przez wnioskodawcę, dotyczące oceny jego wniosku, a także informacje otrzymywane w trakcie trwania procedury odwoławczej nie stanowią decyzji administracyjnej. Nie można jednak nie wskazać, iż negatywna ocena wniosku aplikacyjnego o niedofinansowaniu projektu wnioskodawcy, przekazana mu w formie informacji przez instytucję zarządzającą (lub inne uprawnione instytucje) rozstrzyga jednostronnie sprawę. W wyniku takiego działania dochodzi bowiem do odmowy udzielenia uprawnienia – przyznania dofinansowania projektu. Chociaż ustawodawca w art. 30g u.z.p.p.r. przesądził wprawdzie, iż informacje otrzymywane przez wnioskodawcę dotyczące oceny jego wniosku,

również o prokuratora lub Rzecznika Praw Obywatelskich, zob. K. Sobieralski, *Środki prawne na drodze sądowniczo-administracyjnej w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju*, [w:] *Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawnofinansowe*, red. W. Miemiec, Wrocław 2012, s. 254 i n.

a także w trakcie trwania procedury odwoławczej, nie stanowią decyzji administracyjnej, to trudno je uznać za czynności materialno-techniczne. Należy przyjąć, że jest to niebędący decyzją ani postanowieniem akt organu wykonującego administrację publiczną, dotyczący odmowy przyznania, wynikającego z przepisów prawa, uprawnienia do dofinansowania projektu z bezzwrotnych środków europejskich. W konsekwencji trzeba uznać, że jest to akt o charakterze władczym. Został bowiem podjęty w sprawie indywidualnej (projekt wnioskodawcy). Ma także charakter publicznoprawny. Akt ten dotyczy bowiem uprawnień wynikających z przepisów prawa zawartych w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju. Istnieje przy tym ścisły i bezpośredni związek między działaniem instytucji zarządzającej (organu) a możliwością realizacji uprawnienia wynikającego z przepisów ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju przez podmiot niepowiązany organizacyjnie z organem wydającym akt – czyli wnioskodawcą¹².

Charakterystyczne jest też ustalenie, że procedura odwoławcza nie wstrzymuje zawierania umów z wnioskodawcami, których projekty zostały zakwalifikowane do dofinansowania. Pozytywne rozstrzygnięcia mogą być zatem natychmiast wykonalne. W ten sposób ustawodawca dąży wprowadzić do zapewnienia terminowej realizacji projektów z pozostałymi wnioskodawcami, w rezultacie pozbawia jednak tym samym odwołującego się możliwości otrzymania dofinansowania z bezzwrotnych środków europejskich. Środki takie zwykle zostają rozdzielone do wyczerpania przyznanego limitu. Wnioskodawcy pozostaje jedynie wątpliwa satysfakcja, wynikająca z ewentualnego uchylecia aktu administracyjnego o nieudzieleniu dofinansowania, jednak zwykle bez możliwości uzyskania takich środków w roku złożenie wniosku.

Przedstawiona regulacja nasuwa wątpliwości. Wprowadzono bowiem do procedury konkursowej „decyzję” (która nie jest decyzją w rozumieniu k.p.a.), niekiedy jako formę alternatywną dla umowy. Do procedury weryfikacyjnej wprowadzono natomiast „odwołanie”. Obydwie instytucje prawne mają ustalone znaczenie na gruncie postępowania administracyjnego. Ustawa natomiast wyraźnie zastrzega, że k.p.a. nie stosuje się w postępowaniach uregulowanych jej przepisami (poza odpowiednim stosowaniem przepisów o wyłączeniu pracownika lub organu).

¹² Por. podobnie: postanowienie NSA z dnia 27 września 1996 r., I SA 1326/96.

Mamy zatem do czynienia z nowymi konstrukcjami prawnymi, jednak bardzo ogólnie uregulowanymi w omawianej ustawie. Odsyła ona bowiem do szczegółowych rozwiązań zawartych w systemie realizacji programu operacyjnego czy w wytycznych dotyczących programów operacyjnych.

Pojawia się tu jednak pytanie o znaczenie wytycznych, o których mowa w art. 35 ust. 3 u.z.p.p.r., z punktu widzenia sądowej kontroli otrzymanej przez wnioskodawcę informacji o negatywnej ocenie projektu (wniosku aplikacyjnego). Zgodnie z tym przepisem minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego, w celu zapewnienia zgodności sposobu wdrażania programów operacyjnych z prawem Unii Europejskiej oraz spełniania wymagań określanych przez Komisję Europejską, a także w celu zapewnienia jednolitości zasad wdrażania programów operacyjnych, może, z uwzględnieniem art. 26, wydać wytyczne dotyczące programów operacyjnych.

W postanowieniu z dnia 6 maja 2010 r.¹³ NSA przyjął, że „kontrola sądu administracyjnego podlega także to, czy w toku postępowania organ zastosował się do wydanych z upoważnienia ustawy wytycznych. Nie oznacza to, że na tym ma zakończyć się kontrola sądownoadministracyjna, jednakże nie może być to element obojętny dla prowadzonej przez sąd administracyjny kontroli”.

Nie sposób jednak zgodzić się z tym stanowiskiem. Wytyczne są aktami normatywnymi usytuowanymi poza konstytucyjnym systemem źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Nad rozstrzygnięciami podejmowanymi na takich podstawach prawnych wprowadzono z kolei kontrolę sądownoadministracyjną, której jedynym kryterium jest legalność. Akty normatywne niemające waloru powszechnie obowiązującego nie powinny być zatem brane pod uwagę w kontroli sądownoadministracyjnej. Według koncepcji ustawy, omawiana kontrola sądownoadministracyjna jest uregulowana w pierwszej kolejności jej przepisami. Dopiero w zakresie nieuregulowanym w ustawie stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, określone dla aktów lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., wszakże z wyłączeniem wskazanych przepisów tej ustawy¹⁴.

¹³ II GSK 282/10, LEX nr 673827.

¹⁴ W. Miemieć, *Zasady pozyskiwania i wykorzystywania bezzwrotnych środków zagranicznych*, [w:] *System Prawa Finansowego*, t. II, *Prawo Finansowe Sektora Finansów Publicznych*, pod red. E. Ruśkowskiego, 2010, s. 376-377.

W rezultacie należy stwierdzić, że wprowadzenie omawianych „nowatorskich” konstrukcji prawnych w procedurze konkursowej oraz weryfikacyjnej może być przyczyną istotnych trudności w praktyce stosowania prawa. Iluzoryczna wydaje się także gwarancja dla beneficjenta w dochodzeniu nieprzyznanego mu dofinansowania dla programów operacyjnych finansowanych z udziałem bezzwrotnych środków europejskich w postępowaniu przed sądem administracyjnym.

Alicja Młynarczyk

Dostosowanie ustawy o finansach publicznych do przepisów dyrektywy Rady Unii Europejskiej w sprawie wymogów dotyczących ram budżetowych w państwach członkowskich

Dyrektywa Rady Unii Europejskiej w sprawie wymogów dotyczących ram budżetowych w państwach członkowskich¹ jest jednym z sześciu aktów prawnych przyjętych w porozumieniu z Parlamentem Europejskim w dniu 28 września 2011 r. mających na celu ochronę gospodarek tych państw przed kryzysem finansowym oraz poprawę sytuacji w dziedzinie finansów publicznych. Dyrektywa wyznacza ramy budżetowe, które oznaczają zbiór uzgodnień, procedur, reguł i instytucji stanowiących podstawę prowadzenia polityki budżetowej, sektora instytucji rządowych i samorządowych. Dlatego należy rozważyć w jakim zakresie polskie regulacje dotyczące finansów publicznych spełniają wymogi wspomnianej dyrektywy Rady Unii Europejskiej, a które z nich wymagają uzupełnienia lub zmiany, w celu ich dostosowania do powyższych przepisów unijnych.

Ustanowienie nowych przepisów w dziedzinie prawa budżetowego wiąże się z aktualnymi wyzwaniem związanyymi z prowadzeniem polityki budżetowej w Unii Europejskiej. Kryzys finansowy w Unii Europejskiej stał się przyczyną podjęcia działań zmierzających w kierunku zwiększenia odpowiedzialności poszczególnych państw w zakresie przestrzegania jednolitych wymogów odnoszących się do reguł i procedur regulujących ramy budżetowe w państwach członkowskich. Rada Unii Europejskiej wskazuje na potrzebę określenia zadań

¹ Dyrektywa Rady UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych w państwach członkowskich (Dz. Urz. UE z dnia 23 listopada 2011 r. L 306/41).

i kompetencji organów krajowych odpowiedzialnych za stosowanie postanowień w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu. Rada zwraca uwagę na dostępność danych budżetowych jako warunek prawidłowego funkcjonowania ram nadzoru budżetowego w Unii Europejskiej. Stwierdza, że wiarygodne dane budżetowe są podstawą odpowiedniego i terminowego monitorowania sytuacji budżetowej, co pozwala na podjęcie bezzwłocznych działań gdyby nastąpiły w niej niekorzystne zmiany. Istotną rolę Rada przypisuje kontroli wewnętrznej, która powinna zagwarantować, że przepisy w zakresie rachunkowości publicznej są przestrzegane w sektorze instytucji rządowych i samorządowych. Za kluczowy element zapewnienia właściwego funkcjonowania unijnych ram nadzoru budżetowego uznana została dostępność i jakość danych z systemu ESA 95, ze względu na to, że dane te mogą mieć istotne znaczenie w monitoringu budżetowym i umożliwić wczesne wykrycie poważnych błędów budżetowych. Wprowadzie system ESA 95 funkcjonuje na podstawie informacji przekazywanych w ujęciu memoriałowym, jednak statystyki budżetowe w ujęciu memoriałowym opierają się na wcześniej zestawionych danych kasowych albo danych im równoważnych. Zaleca się, aby dane budżetowe w ujęciu kasowym podawane do wiadomości publicznej obejmowały co najmniej informacje na temat salda ogólnego, dochodów ogółem oraz wydatków ogółem. Za istotny warunek dyscypliny budżetowej Rada Unii Europejskiej uznała opracowanie realistycznych prognoz makroekonomicznych i budżetowych bowiem mają one wpływ na skuteczne planowanie budżetowe. Dlatego metody, założenia i parametry stanowiące podstawę takich prognoz muszą być przejrzyste i jawne. Wiarygodność prognoz wykorzystywanych do planowania budżetowego mogą zwiększyć prognozy Komisji Unii Europejskiej. Wspierając państwa członkowskie Unii Europejskiej w przygotowywaniu prognoz budżetowych Komisja została zobowiązana do dostarczania tym państwom prognoz i informacji na podstawie, których były one ustalane, a także wiadomości na temat przewidywanych wydatków UE. Nie powinny one różnić się od poziomu wydatków zaplanowanych w wieloletnich ramach finansowych. Takie działania uznano za konieczne ze względu na wzajemne współzależności między budżetem Unii, a budżetami państw członkowskich. Jednym z elementów harmonizacji polityki budżetowej jest również omawianie przez każde państwo członkowskie z Komisją założeń przygotowywanych prognoz makroekonomicznych oraz budżetowych. Za-

pewnieniu efektywności i jakości wspomnianych prognoz ma służyć kompleksowa, bezstronna i regularna ocena dokonywana na podstawie obiektywnych kryteriów. Ocena ta będzie obejmować kontrolę założeń ekonomicznych opracowanych przez dane państwo, następnie porównanie z prognozami innych instytucji oraz sformułowanie wniosków dotyczących wiarygodności prognoz w przyszłości. Ważnym wymogiem skutecznej dyscypliny budżetowej jest zdaniem Rady Unii Europejskiej rygorystyczne przestrzeganie właściwych dla danego kraju numerycznych reguł fiskalnych zharmonizowanych z celami budżetowymi Unii. Uzupełnieniem wspomnianego wyżej postępowania powinna być analiza przeprowadzona przez organy niezależne od instytucji opracowujących i wykonujących budżet państwa członkowskiego oraz określenie konsekwencji nieprzestrzegania numerycznych reguł fiskalnych.

Dyrektywa Rady Unii Europejskiej w sprawie wymogów dla ram budżetowych zaleca, aby wieloletnie planowanie budżetowe na szczeblu krajowym dostosować do prewencyjnej i naprawczej części paktu stabilności i wzrostu. Niezbędnym instrumentem zapewnienia harmonizacji polityki budżetowej państw członkowskich należących do Unii Europejskiej z przepisami unijnymi jest opracowanie i wdrażanie średniookresowych ram budżetowych. Według art. 2 lit. e) powyższego aktu stanowią one określony zbiór krajowych procedur budżetowych wydłużających perspektywę kształtowania polityki budżetowej poza roczny cykl budżetowy, w tym ustalanie priorytetów politycznych i średniookresowych celów budżetowych. Średniookresowymi ramami budżetowymi należy objąć prognozy znaczących kwot wydatków i dochodów w danym roku budżetowym, adekwatnych do realizowanej polityki gospodarczej i budżetowej. Dane zawarte w średniookresowych ramach budżetowych mogą być uaktualniane zgodnie z przyjętymi priorytetami nowej polityki gospodarczej i budżetowej danego państwa członkowskiego.

Unormowania polskiej ustawy o finansach publicznych² uwzględniają zalecenia w sprawie wieloletniego planowania budżetowego i są zgodne z założeniami dyrektywy Rady w sprawie wymogów dotyczących ram budżetowych. Wymieniona wyżej ustawa wprowadziła do polskiego prawa budżetowego Wieloletni Plan Finansowy Państwa. Na mocy art. 103 tego aktu Wieloletni Plan Finansowy Państwa to plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozcho-

² Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

dów budżetu państwa sporządzony na cztery lata budżetowe. Jest on opracowywany w układzie obejmującym funkcje państwa wraz z celami i miernikami stopnia wykonania danej funkcji i uwzględnia: cele średniookresowej strategii kraju uregulowanej w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju oraz kierunki polityki społeczno-gospodarczej Rady Ministrów. Dane ujęte w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa mają znacznie szerszy zakres od zalecanych w omawianej dyrektywie Rady Unii Europejskiej. Wieloletni Plan Finansowy Państwa określa bowiem poza wymaganymi przez przepisy unijne prognozami dochodów oraz wydatków budżetowych państwa w perspektywie czterech najbliższych lat także kierunki polityki fiskalnej, kwotę deficytu i potrzeb pożyczkowych budżetu państwa oraz źródła ich sfinansowania, prognozy dochodów i wydatków budżetu środków europejskich, wynik budżetu środków europejskich, skonsolidowaną prognozę bilansu sektora finansów publicznych, kwotę państwowego długu publicznego. Odnosząc się do prognozy dochodów budżetu państwa ujętej w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa, w literaturze wyrażane są poglądy, że zostały one przedstawione w sposób tradycyjny stosowany także w rocznej ustawie budżetowej, natomiast układ prognozy wydatków ma niekonwencjonalny charakter. Nie został on oparty na resortowym podziale na części budżetowe, lecz na pewnych najbardziej istotnych z punktu widzenia rozmiarów i planowania typach wydatków budżetu państwa.³ Na podstawie art. 104 ustawy o finansach publicznych prognoza wydatków zawartych w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa obejmuje: kwoty przeznaczone na funkcjonowanie i utrzymywanie organów władzy publicznej oraz wykonywanie zadań administracji rządowej, wydatki na obsługę długu publicznego, środki własne Unii Europejskiej, dotacje dla Funduszu Ubezpieczeń Społecznych i Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, subwencję ogólną i dotacje na zadania zlecone jednostkom samorządu terytorialnego, wydatki na sfinansowanie zobowiązań wynikających z przyjętych programów wieloletnich, sumy przewidziane na realizację działań rozwojowych kraju wyszczególnione według priorytetów i głównych kierunków interwencji wskazanych w średniookresowej strategii rozwoju kraju, w tym odnoszących się do zagadnień przestrzennych i regionalnych objętych kontraktem wojewódzkim, podzielone na źródła finansowania i każdy rok realizacji średniookresowej strategii rozwo-

³ C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 275.

ju kraju, kwoty przeznaczone na wykonywanie zadań współfinansowanych z udziałem środków europejskich, w tym na Wspólną Politykę Rolną, innych celów rozwojowych, środki na finansowanie imiennie wymienionych wydatków lub zadań oraz działań uznanych przez Radę Ministrów za priorytetowe. W ramach klasycznej prognozy dochodów, o której mowa w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa wyróżniono: dochody podatkowe, niepodatkowe, cła i środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA).

Charakter mierników ujętych w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa nie jest jednakowy. Wskazuje się, że niektóre z nich mają charakter kierunkowy, a inne prognozy. Globalne kwoty dochodów i wydatków budżetu państwa oraz dochodów i wydatków budżetu środków europejskich nie mają charakteru wiążącego.⁴ Dlatego też wyrażane są opinie, iż Wieloletni Plan Finansowy Państwa jest niewiążącym planem i stanowi prognozę finansową, którą interpretuje się jako przewidywanie dotyczące kształtowania się gospodarki budżetowej w przyszłości.⁵ Zdaniem doktryny Wieloletni Plan Finansowy ma charakter wytycznej działania dla władz publicznych, wprowadza ustalenia w zakresie ogólnych, makroekonomicznych danych finansowych i zakładanych kierunków kształtowania się sytuacji finansowej.⁶

Na mocy art. 105 ust. 2 jedynym miernikiem mającym moc wiążącą jest poziom deficytu. Rada Ministrów przedstawiając Sejmowi projekt ustawy budżetowej na dany rok budżetowy nie może ująć w nim wyższego poziomu deficytu od ustalonego na ten rok budżetowy w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa. Wyjątek od tej zasady jest ujęty w ust. 3 art. 105 mówiącym o szczególnie uzasadnionych przypadkach kiedy możliwe jest uwzględnienie wyższego poziomu deficytu. Przepisy ustawy o finansach publicznych odnoszące się do aktualizacji Wieloletniego Planu Finansowego Państwa również są zgodne z regułami wyrażonymi w dyrektywie Rady Unii Europejskiej w sprawie wymogów dotyczących ram budżetowych w państwach członkowskich. Na podstawie art.

⁴ J. Stankiewicz, *Wieloletni Plan Finansowy Państwa*, [w:] *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, pod red. E. Ruśkowskiego, J. Salachny, Gdańsk 2010, s. 350.

⁵ M. Karlikowska, *Wieloletni Plan Finansowy Państwa i ustawa budżetowa*, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarowski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 285.

⁶ A. Borodo, *Polskie prawo finansowe*, Toruń 2010, s. 63.

107 wyżej wymienionej ustawy Rada Ministrów aktualizuje omawiany plan corocznie w drodze uchwały.

Zalecenie wspomnianej wcześniej dyrektywy Rady Unii Europejskiej na temat przedstawiania zadłużenia sektora instytucji rządowych i samorządowych w procesie opracowywania, uchwalania i wykonywania budżetu oraz w średniookresowych planach budżetowych także znajduje swoje odzwierciedlenie w przepisach ustawy o finansach publicznych. Art. 142 tejże ustawy wymaga dołączenia do projektu ustawy budżetowej omówienia przewidywanych dochodów i wydatków, nadwyżki lub deficytu oraz długu sektora finansów publicznych.

Omawiana dyrektywa Rady Unii Europejskiej zobowiązuje państwa członkowskie do publikowania danych budżetowych dotyczących wszystkich podsektorów sektora instytucji rządowych i samorządowych. Dane budżetowe należy przedstawiać w ujęciu kasowym. Jeżeli jednak w ujęciu kasowym nie są dostępne, to wówczas powinny być udostępniane równoważne dane liczbowe z zakresu rachunkowości publicznej. Należy jednocześnie zaznaczyć, iż według metodologii europejskiej opartej na ESA 95 wszystkie transakcje są prezentowane memoriałowo, czyli w momencie powstania, natomiast w Polsce są ujmowane metodą kasową, czyli w momencie faktycznego transferu środków.⁷ Dane dotyczące budżetów podsektorów centralnych instytucji rządowych, regionalnych instytucji rządowych i samorządowych oraz funduszy ubezpieczeń społecznych muszą być udostępniane do ostatniego dnia każdego miesiąca. Informacje budżetowe pochodzące od podsektorów instytucji samorządów terytorialnych szczebla lokalnego należy podawać do publicznej wiadomości przed zakończeniem kolejnego kwartału.

Państwa członkowskie zostały też zobligowane dyrektywą Rady z dnia 8 listopada 2011 r. do sporządzania planów budżetowych w oparciu o realistyczne prognozy makroekonomiczne i budżetowe. Dyrektywa nakazuje przyjąć za podstawę planowania budżetowego prawdopodobny lub ostrożny scenariusz makroekonomiczny. Polską procedurę przygotowania i opracowania projektu ustawy budżetowej należy uzupełnić o obowiązek porównania makroekonomicznych i budżetowych prognoz z prognozami Komisji Europejskiej, a także w stosownych przypadkach z prognozami innych niezależnych organów.

⁷ C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej*, Bydgoszcz-Warszawa 2008, s. 172.

W przypadku wystąpienia rozbieżności między wybranym modelem makrobudżetowym, a prognozą Komisji Europejskiej należy zamieścić uzasadnienie, zwłaszcza jeżeli występują istotne rozbieżności pomiędzy założeniami krajowymi, a prognozami Komisji. Omawiana dyrektywa Rady nakłada też na państwa członkowskie obowiązek analizowania w prognozach makroekonomicznych i budżetowych najważniejszych zmiennych budżetowych opierających się na różnych założeniach dotyczących wzrostu gospodarczego i stóp procentowych. W prognozach tych muszą zostać wykorzystane alternatywne założenia.

Jawność ram budżetowych obejmuje podawanie do publicznej wiadomości przez państwa członkowskie informacji o zastosowanych metodach i parametrach do opracowania prognoz makroekonomicznych i budżetowych. Państwa członkowskie i Komisja Europejska mają też obowiązek do przeprowadzenia co najmniej raz w roku dialogu technicznego w sprawie założeń będących podstawą przygotowywanych prognoz makroekonomicznych i budżetowych. Wiarygodność prognoz makroekonomicznych i budżetowych ma zapewnić niezależna, bezstronna i kompleksowa ocena oparta na zobiektywizowanych kryteriach. Jej wyniki również muszą być podawane do publicznej wiadomości i uwzględnione w przyszłych prognozach makroekonomicznych i budżetowych.

Ust. 1 art. 9 został sformułowany w formie kategorycznego nakazu, który obliguje państwa członkowskie do ustanawiania skutecznych średniookresowych ram budżetowych określających przynajmniej trzyletnią perspektywę planowania budżetowego. Przyjęte rozwiązanie ma zagwarantować, iż podstawą krajowego planowania budżetowego jest wieloletnia perspektywa planowania budżetowego. Zgodnie z ust. 2 art. 9 średniookresowe ramy budżetowe, o których mowa wyżej, obejmują procedury ustalania kompleksowych i przejrzystych wieloletnich celów budżetowych w zakresie deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych i wszystkich innych zbiorczych wskaźników budżetowych; prognozy dotyczące każdej istotnej kwoty wydatków i dochodów sektora instytucji rządowych i samorządowych z wyszczególnieniem dokładnych danych podsektora instytucji rządowych na poziomie centralnym i podsektora funduszy ubezpieczeń społecznych; opis średniookresowych przewidywalnych strategii politycznych mających wpływ na stan finansów sektora instytucji rządowych i samorządowych przedstawia-

jący sposób osiągnięcia średniookresowych celów budżetowych; oceny w jaki sposób strategie polityczne mogą wpłynąć na długookresową stabilność finansów publicznych.

Art. 10 dyrektywy normuje kwestie uchwalania ustawy budżetowej zgodnie z przepisami wynikającymi ze średniookresowych ram budżetowych. Podstawą opracowania i przygotowania budżetu muszą być prognozy dotyczące dochodów i wydatków oraz priorytety zawarte w średniookresowych ramach budżetowych. Art. 11 umożliwi nowo wybranemu rządowi państwa członkowskiego, aby uaktualniał średniookresowe ramy budżetowe w taki sposób aby odzwierciedlały one priorytety prowadzonej przez niego polityki. W przypadku wystąpienia różnic w porównaniu do wcześniej realizowanych ram budżetowych należy je należycie uzasadnić i wyjaśnić.

Finanse publiczne ujęte w ramach budżetowych powinny mieć kompleksowy charakter. Oznacza to w szczególności spójność zasad i procedur, rachunkowości oraz statystyki, numerycznych reguł fiskalnych, prognoz, a także systemów gromadzenia i przetwarzania danych stanowiących ich podstawę. Zapewnieniu spójności ram budżetowych mają służyć mechanizmy koordynacji procesu budżetowego między podsektorami sektora instytucji rządowych i samorządowych, dzięki którym dane budżetowe wyżej wymienionych instytucji zostaną uwzględnione w przygotowaniu prognoz budżetowych, planach wieloletnich, a w szczególności w wieloletnich ramach budżetowych.

Istotne znaczenie dyrektywa Rady UE przypisuje zasadzie jawności ram budżetowych. Na mocy art. 13 państwa członkowskie muszą publikować informacje na temat: zobowiązań warunkowych i ich potencjalnym wpływie na kondycję budżetu państwa, udzielonych przez rząd gwarancjach, zagrożonych kredytach, zobowiązaniach wynikających z działalności przedsiębiorstw państwowych, preferencjach podatkowych mających wpływ na dochody budżetu państwa, udziałach sektora instytucji rządowych i samorządowych w kapitale przedsiębiorstw prywatnych i publicznych. Do publicznej wiadomości należy też podawać informacje o działaniach jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych, które nie są zawarte w ramach tradycyjnych budżetów w ujęciu podsektorowym i ich wpływie na wynik salda budżetowego i zadłużenie instytucji rządowych i samorządowych. Muszą być one uwzględnione w średniookresowych ramach budżetowych i corocznych planach budżetowych.

W prawie polskim jawność finansów publicznych jest obok przejrzystości traktowana jako ważna zasada ogólna.⁸ Konstytucyjną podstawę dla jawności finansów publicznych stanowi art. 61 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, formułujący zasadę prawa obywateli do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej.⁹ Doktryna wyróżnia formalny i materialny charakter jawności finansów publicznych. Jawność gospodarowania środkami publicznymi w znaczeniu materialnym oznacza możliwość poznania i zrozumienia pełnego obrazu rzeczywistości w zakresie finansów publicznych.¹⁰ Natomiast jawność finansów publicznych w znaczeniu formalnym oznacza jedynie różne możliwości poznania toku niektórych prac związanych z zarządzaniem finansami publicznymi oraz wybranych danych z tego zakresu.¹¹

Zakres jawności polskich finansów publicznych wyznacza art. 33 ustawy o finansach publicznych, który stwierdza, że gospodarka środkami publicznymi jest jawna. Wyłączenie tej zasady ma zastosowanie jedynie w odniesieniu do środków publicznych, których pochodzenie lub przeznaczenie zostało uznane za informację niejawną na podstawie odrębnych przepisów lub jeżeli wynika to z umów międzynarodowych. Wskazuje się na inne akty prawne mające wpływ na jawność gospodarowania środkami takie jak np. prawo zamówień publicznych, ordynacja podatkowa, o ochronie danych osobowych, o dostępie do informacji publicznej, prawo bankowe.¹² W doktrynie wypowiedane jest jednak zdanie, że żadna z ustaw ograniczających prawo do informacji publicznej nie ogranicza dostępu do informacji dotyczącej finansów publicznych. Stwierdza się, iż generalne dane z zakresu finansów publicznych są w pełni dostępne i mogą być podane do informacji publicznej (z wyłączeniem szczególnych wyjątków).¹³ Wyczerpująca lista form realizacji gospodarowania środkami publicznymi zawiera art. 34 ustawy o finansach publicznych. Zawarty w tym przepisie katalog jest bardzo obszerny, ale zamknięty. Powinien zostać uzupełniony o wcześniej podane już informacje wymagane dyrektywą Rady UE w sprawie ram bu-

⁸ J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Zasady polskiego prawa budżetowego*, Bydgoszcz 2000, s. 34.

⁹ E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa-Rzeszów 2006, s. 66.

¹⁰ C. Kosikowski, *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 76.

¹¹ C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 299.

¹² E. Ruśkowski, *Jawność i przejrzystość finansów publicznych*, [w:] *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, pod red. E. Ruśkowskiego i J.M. Salachny, Gdańsk 2007, s. 97.

¹³ E. Ruśkowski, *Jawność i przejrzystość finansów publicznych*, [w:] *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, pod red. E. Ruśkowskiego i J.M. Salachny, Gdańsk 2010, s. 135.

dżetowych państw członkowskich. Z przepisami tego aktu nie jest sprzeczny art. 35 ustawy o finansach publicznych mówiący o wyłączeniu jawności gospodarowania środkami publicznymi. Zgodnie z powyższą regulacją uważa się za niezastrzeżone klauzule umowne zawarte w umowach, których jedną ze stron są jednostki sektora finansów publicznych lub inne podmioty, dotyczące wyłączenia jawności ze względu na tajemnicę przedsiębiorstwa, jeżeli wynikające z umowy zobowiązanie jest realizowane lub przeznaczone do realizacji ze środków publicznych. Wyjątek odnosi się do informacji technicznych, technologicznych, organizacyjnych przedsiębiorstwa lub innych posiadających wartość gospodarczą, w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Według doktryny wyłączenie jawności może dotyczyć jedynie szczególnych informacji, takich które mają ściśle określony przedmiot.¹⁴

W formie kategorycznego nakazu został sformułowany przepis art. 5 omawianej dyrektywy, zobowiązujący państwa członkowskie do dysponowania specyficznymi dla niego, numerycznymi regułami fiskalnymi wspierającymi w wieloletniej perspektywie realizację przez sektor instytucji rządowych i samorządowych, zobowiązań tych krajów określonych w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej dla polityki budżetowej. Reguły takie wspomagają w szczególności stosowanie się do wartości referencyjnych deficytu i długu publicznego. Wartości referencyjne są określone w dołączonym do Traktatu protokole w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu. W odniesieniu do relacji między deficytem budżetowym uwzględniającym saldo budżetu centralnego, budżety władz regionalnych i lokalnych oraz systemu ubezpieczeń społecznych, wartość ta wynosi 3 procent PKB. W odniesieniu do relacji między długiem publicznym a PKB wartość ta wynosi 60 procent PKB.¹⁵

W przepisach Konstytucji RP i ustawy o finansach publicznych została ujęta druga z wymienionych wartości referencyjnych. Maksymalną wysokość państwowego długu publicznego określa art. 216 ust. 5 Konstytucji na poziomie 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto. Ustawa o finansach publicznych w art. 86 również określa maksymalny poziom długu publicznego do PKB na poziomie 60% ustanawiając jednocześnie niezbędne działania, które należy pod-

¹⁴ W. Miemiec, *Jawność i przejrzystość finansów publicznych*, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 99.

¹⁵ L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2004, s. 53.

jąć w celu obniżenia poziomu długu. Do polskiego ustawodawstwa nie została wprowadzona pierwsza ze wspomnianych wartości referencyjnych dotycząca deficytu budżetowego, co wymaga niezbędnego uzupełnienia.

Dostosowania do przepisów unijnych wymaga także kwestia terminów odnoszących się do „deficytu” i „długu”. Analizowana dyrektywa odsyła bowiem w tym zakresie do definicji zawartych w protokole w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu oraz europejskim systemie rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie, zwanego ESA 95 (rozporządzenie Rady UE nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r.). Deficyt sektora publicznego oznacza wierzytelności netto zaciągnięte (udzielone) przez sektor publiczny. Natomiast dług publiczny oznacza całkowity dług brutto w wartości nominalnej niespłacony na koniec roku przez sektor publiczny, z wyjątkiem tych pasywów, dla których sektor publiczny posiada odpowiednie aktywa finansowe.

Doktryna zwraca także uwagę na pewne okoliczności, które subiektywnie wpływają na występowanie różnic w poziomie deficytu budżetowego i długu publicznego w poszczególnych państwach. W Polsce bowiem inaczej niż we Wspólnocie nie zalicza się do sektora finansów publicznych otwartych funduszy emerytalnych, co powoduje, że kalkulowany poziom deficytu budżetowego jest niższy.¹⁶ Jest to kolejne z zagadnień prawnych wymagające dostosowania do przepisów unijnych.

¹⁶ C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej*, Bydgoszcz–Warszawa 2008, s. 172.

Witold Modzelewski

Podmiotowość podatnika w podatku od towarów i usług – refleksje *de lege lata*

1.

Inspiracją do napisania niniejszego artykułu jest „polski” wyrok TSUE z 15 września 2011 r. (C-180/10 i C-181/10), w którym pojawił się nowy pogląd, że nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług podmiot będący rolnikiem, który dokonuje dostawy gruntów „w ramach zarządzania majątkiem prywatnym” w przypadku, gdy grunty te zostały nabyte jako grunty rolne a następnie zostały „odrolnione” i są przeznaczone do sprzedaży. Podmiot ten – zdaniem Trybunału – będzie jednak podatnikiem, jeżeli dostawy tych gruntów będzie dokonywać „jak handlowiec”. Na pierwszy rzut oka rozróżnienie to ma pewien sens, bo zapewne nie jest podatnikiem tego podatku podmiot, który zbywa swój majątek służący potrzebom osobistym, mimo że prowadzi on jednocześnie działalność gospodarczą. Zarazem jednak powyższy pogląd może budzić zasadniczy sprzeciw: dlaczego akurat rolnik, który sprzedaje „odrolniony” (czyli niekoniecznie zbędny w działalności rolniczej grunt), nie jest podatnikiem, a gdy robi to inny przedsiębiorca z podobnie „zbędnymi” nieruchomościami już nie¹. Nie łatwo jest dociec, jakimi kryteriami kieruje się europejska judykatura, tworząc sądową doktrynę podmiotowości w tym podatku. Stąd potrzeba podjęcia próby odpowiedzi na pytanie, kto jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

¹ Jeżeli przed sprzedażą nieruchomości, która była częścią majątku przedsiębiorstwa podatnika, przekazano ją na jego cele osobiste, to sprzedaż tej nieruchomości nie podlega tej ustawie, lecz poprzedza ją czynność rodząca obowiązek podatkowy.

2.

Pozorna odpowiedź ogólna na to pytanie jest banalnie prosta – ten, kogo ustawa uznaje za „podatnika”. I tu zaczyna się kłopot. Zarówno nasz ustawodawca jak i dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r., nie udzielają tu jednoznacznej odpowiedzi. Zaczęę jednak od refleksji ogólnej: są dwa znaczenia pojęcia podatnika tego podatku: formalne i materialne.

Podatnikiem w sensie formalnym jest podmiot, który zamierza wykonywać czynności podlegające opodatkowaniu w przyszłości i zarejestruje się jako podatnik (czynny albo zwolniony) na podstawie art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (zwana dalej „ustawą”). Podmiot ten, zwany dalej „podatnikiem potencjalnym”, może nigdy nie wykonywać czynności podlegającej opodatkowaniu, albo wykonać czynność, z tytułu której nie jest podatnikiem. Nie wpływa to na jego status, który w istocie wynika z aktu jego woli – zgłoszenie rejestrujące jest tu aktem o charakterze konstytutywnym. Podmiot ten może również utracić ten status w wyniku wykreślenia z rejestru podatników z własnej woli lub z urzędu.

Podatnikiem w sensie materialnym jest podmiot, który wykonał co najmniej jedną czynność podlegającą opodatkowaniu lub czynność niepodlegającą opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia, lub jest stroną czynności podlegającej opodatkowaniu, którą wykonał podmiot nie będący podatnikiem z tytułu jej wykonania, a ustawa nadaje stronie status podatnika². Podmiotowość ta co do zasady ma całkowicie niezależny charakter w stosunku do podmiotowości potencjalnej, choć jest tu jeden wyjątek, o czym niżej.

Zdarzenie, które łączy powyższe przypadki, ma charakter przedmiotowo-podmiotowy: musi mieć miejsce czynność³, którą ustawodawca uznaje za „podlegającą opodatkowaniu” albo „niepodlegającą opodatkowaniu”. Czynności te należy podzielić na trzy grupy:

- a. czynności wymienione w art. 5 ustawy podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług ze względu na miejsce świadczenia na terytorium kraju,

² Na nabywcy towaru lub usługobiorcy ciąży obowiązek podatkowy z tytułu tych czynności.

³ Pojęcie „czynności”, zgodnie z treścią art. 5 ustawy, należy zarezerwować wyłącznie do zdarzeń, o których mowa w tym przepisie. Zdarzenia nie wymienione tam bezwzględnie nie podlegają opodatkowaniu i nie powinno się ich określać jako „czynności niepodlegające opodatkowaniu”.

- b. dwie czynności (dostawa towaru i świadczenie usług) niepodlegające opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia tym podatkiem, lecz wykonane przez podmiot, który byłby podatnikiem tego podatku, gdyby czynność ta miała miejsce świadczenia na terytorium kraju,
- c. czynności podlegające opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia na terytorium kraju, wykonywane przez podatnika tego podatku, lecz obowiązek podatkowy z tego tytułu ciąży na innym podmiocie – nabywcy towaru albo usługobiorcy, będącego z tego tytułu podatnikiem tego podatku.

Przypadek a) jest prostszy. Miejscem świadczenia czynności jest terytorium kraju, a podmiot wykonuje tę czynność jako podatnik albo jest stroną tej czynności jako podatnik. Te ostatnie dwa pojęcia wymagają wyjaśnienia. Podmiot staje się podatnikiem, gdy wykonuje tę czynność jako podatnik, czyli w wykonaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Jeżeli wykonuje tę czynność poza jej zakresem – nie staje się podatnikiem. Przypadek drugi, gdy czynność rodzi obowiązek podatkowy, ma miejsce gdy podmiot wykonujący tę czynność nie jest podatnikiem, lecz staje się nim stroną czynności, a dokładnie jest nim nabywca towaru albo usługobiorca, przy czym podmiot ten nabywa te towary i usługi jako podatnik. Co to znaczy? Czynnością w tych przypadkach jest dostawa lub świadczenie usług, lecz podmiot wykonujący tę czynność nie jest podatnikiem z tytułu tych czynności, na którym ciąży obowiązek podatkowy⁴, a nabywca (usługobiorca) nabywa te towary lub usługi jako podatnik, czyli w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą lub na jej rzecz. Jest to stan o charakterze zarówno obiektywnym jak i woluntatywnym. Nabyty towar (usługa) musi mieć zarówno obiektywnie jak i subiektywnie (w przekonaniu nabywcy) związek z jego działalnością.

Przypadek b) jest trudniejszy. Tu podmiotowość podatnika ma szczególny charakter, a status podatnika różni się od wszystkich pozostałych przypadków. Podmiot wykonuje czynność jako podatnik (czyli w wykonaniu działalności gospodarczej), która to czynność niepodlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług ze względu na miejsce jej świadczenia poza terytorium kraju. Dotyczy to tylko dostawy towarów i świadczenia usług; w przypadku importu towarów i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów wykonanych poza terytorium kraju

⁴ Mimo że jest „podatnikiem” w sensie obiektywnym, a zwłaszcza podatnikiem z tytułu wykonania innych czynności.

podmiotowość ta nie powstaje. Podmiot wykonujący czynność dostawy towarów lub świadczenia usług musi jednocześnie spełniać trzy warunki:

- dostawa towarów (świadczenie usług) są czynnościami wykonywanymi w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- czynności te podlegałyby opodatkowaniu, gdyby ich miejscem świadczenia było terytorium kraju,
- czynność jest wykonywana na rzecz innego podmiotu, który staje się lub może się stać podatnikiem innego podatku w kraju miejsca świadczenia (przynajmniej potencjalnie), albo czynności te wykonuje dany podmiot jako podatnik kraju miejsca świadczenia.

Przypadek c) jest nieco zbliżony do przypadku b), gdyż podmiot staje się tu podatnikiem o szczególnym charakterze. Dotyczy to wyłącznie dostawy towarów lub świadczenia usług, lecz czynność ta musi spełniać łącznie następujące warunki:

- miejscem świadczenia jest terytorium kraju,
- nabywca towarów (usługobiorca) jest podatnikiem, który nabywa towar (usługę) jako podatnik,
- obowiązek podatkowy *ex lege* ciąży z tego tytułu na nabywcy (usługobiorcy).

W przypadku b) i c) podmiot wykonujący czynność jest podatnikiem, na którym nie ciąży obowiązek podatkowy. Przysługują mu jednak wszystkie prawa podatnika oraz ciężą na nim wszystkie obowiązki, z wyjątkiem obowiązku podatkowego i siłą rzeczy zobowiązania podatkowego.

3.

Uogólniając dotychczasowe rozważania podatników podatku od towarów i usług w sensie materialnym można podzielić na trzy podgrupy:

1. podatników wykonujących czynności podlegające opodatkowaniu, na których ciąży obowiązek podatkowy,
2. podatników będących nabywcą towarów lub usługobiorcą, na którym ciąży obowiązek podatkowy z tytułu dostawy tych towarów albo świadczenia usług,

3. podatników, na których nie ciąży obowiązek podatkowy, którzy:
 - wykonują dostawę towarów lub świadczą usługi niepodlegające opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia,
 - wykonują dostawę towarów lub świadczą usługi, które podlegają opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia na terytorium kraju, gdy obowiązek podatkowy z tego tytułu ciąży na nabywcach towarów (usługobiorcach), będących również podatnikami.

4.

Jest rzeczą charakterystyczną, że tylko w tym ostatnim przypadku obie strony czynności są podatnikami polskiego podatku od towarów i usług, czyli zarówno dostawca (usługodawca) jak i nabywca składają deklarację, ewidencjonują te czynności i wystawiają dokumenty podatkowe (faktury).

Wiemy jedno: zdefiniowanie tego pojęcia następuje przy zastosowaniu kryteriów podmiotowych i przedmiotowych. Najogólniej podatnikiem tego podatku jest podmiot, który spełnia jednocześnie następujące kryteria:

1. jest osobą fizyczną albo osobą prawną albo jednostką organizacyjną nie mającą osobowości prawnej,
2. wykonał czynność w rozumieniu tego podatku, która:
 - podlega opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia, albo
 - jest adresatem tej czynności i ciąży na nim obowiązek podatkowy z tego tytułu.

Podatnikiem jest również podmiot, posiadający cechy podmiotowe wymienione w pkt. 1, który wykonał dostawę towarów lub świadczył usługę niepodlegającą opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia, niezależnie od tego, czy jest jednocześnie podatnikiem innego podatku z tytułu tej czynności na terytorium kraju miejsca jej świadczenia. Podatnikiem jest on jednak tylko wtedy, gdy na terytorium kraju posiada miejsce siedziby działalności gospodarczej⁵.

⁵ Związek podmiotowości w tym podatku z posiadaniem miejsca siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju jest odrębnym zagadnieniem będącym poza przedmiotem niniejszego artykułu.

Tomasz Nieborak

Rekomendacja Komisji Nadzoru Finansowego jako element nadzoru ostrożnościowego – synteza dyskusji

Wprowadzenie

Od kilku lat w polskiej literaturze przedmiotu toczy się niezwykle interesująca dyskusja dotycząca instytucji „rekomendacji”, wydawanej przez organ nadzoru finansowego, realizujący przy jej pomocy część swych zadań, stawianych jemu przez prawodawcę. W chwili obecnej w Polsce organem tym jest powołana na podstawie ustawy z dnia 21 lipca 2006 roku o nadzorze nad rynkiem finansowym¹ Komisja Nadzoru Finansowego (dalej: KNF). Od bez mała pięciu lat z powodzeniem realizuje ona swoje zadania, choć niejednokrotnie jej działania poddawane są także i krytyce. Jest ona jednak nieunikniona zważywszy na zakres nadzoru przez nią wykonywanego. Jako organ powstały w oparciu o koncepcję nadzoru uniwersalnego², KNF obejmuje swym zakresem niemal wszystkie najważniejsze segmenty rynku finansowego, od bankowego począwszy, a na rynku instytucji płatniczych skończywszy. Dla zrozumienia istoty tychże działań, ważne jest wskazanie na cele, jakie przed KNF postawił prawodawca. Wynikają one przede wszystkim z przepisu art. 2 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym, choć regulowane są także w ustawach szczegółowych normujących funkcjonowanie poszczególnych segmentów rynku finansowego. Wymieniony powyżej przepis za cel nadzoru nad rynkiem finansowym uznał, zapewnienie prawidłowego funkcjonowania tego rynku, jego stabilności, bezpieczeństwa oraz przejrzystości, a także zapewnienie

¹ Ustawa z dnia 21 lipca 2006 roku o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz. U. Nr 157, poz. 1119 ze zm.).

² Zob. np. R. Zdzieborski, K. Werner, *Zintegrowany nadzór finansowy na przykładzie brytyjskiego Financial Services Authority*, „Prawo Bankowe” 2006, nr 5, s. 108 i n.; M. Schüller, *Integrated Financial Supervision in Germany*, „ZEW Discussion Paper”, No 04-35, Mannheim 2004, s. 2 i n.

zaufania do rynku finansowego oraz ochrony interesów uczestników tego rynku. Analiza przytoczonego przepisu prowadzi do wniosku, że choć elementy wymienione powyżej są pojęciami ogólnymi, to jednak z punktu widzenia teorii regulacji rynku finansowego z pewnością jednak najważniejszymi. Co więcej uzupełniają się one wzajemnie, gdyż nie sposób jest zapewnić rynkowi stabilności i bezpieczeństwa, bez zagwarantowania zaufania do niego, które z kolei uwarunkowane jest przejrzystością samego rynku. Tylko rynek charakteryzujący się wymienionymi cechami, jest w stanie chronić interesy jego uczestników. I choć w ustawie nie zdefiniowano pojęcia „uczestnik rynku” to z pewnością należy ujmować go szeroko i utożsamiać zarówno z instytucjami finansowymi, jak i ich klientami. Mimo, iż wydawać mogłoby się, że nadzór nad rynkiem finansowym realizowany jest w interesie tych ostatnich, to jednak tak nie jest. Bowiern także instytucjom finansowym zależy na zapewnieniu stabilnego otoczenia dla ich funkcjonowania. Z samej natury działań nadzorczych wynika ich ingerencyjny charakter, nie zawsze akceptowany przez podmioty nadzorowane (w tym i instytucje finansowe). Jednak skuteczność tychże działań w połączeniu z celem ich zastosowania, stanowią usprawiedliwienie dla ich wykorzystania. Pod jednym wszakże warunkiem, iż ich stosowanie przez organ nadzoru, będzie miało podstawę prawną. Wynika to z faktu, że KNF jest organem administracji publicznej, którego działalność dotyczy stosunków społecznych i gospodarczych. Przedstawiciele doktryny prawa administracyjnego zwracają uwagę, iż działania administracji muszą być każdorazowo legitymizowane przepisami prawa, zaś brak podstaw prawnych w tym względzie uznać należy za równoznaczny z zakazem podejmowania tychże działań.³ Zasada ta ugruntowana została także na gruncie prawa polskiego, a jej wyrazem jest wynikająca z art. 7 Konstytucji RP⁴ – zasada legalizmu. Tak więc organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Dlatego za w pełni zasadną uznać należy tezę sformułowaną przez P. Wajdę, iż sprawowany przez organy administracji publicznej nadzór nad systemem finansowym istnieje wyłącznie w takim zakresie, jaki został określony przez prawo. Co więcej, w zakresie regulacji publicznonprawnych, a za takie uznać należy przepisy nadzorcze, nie ma zastosowania

³ P. Wajda, *Rola decyzji administracyjnej w nadzorze nad polskim systemem finansowym*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 187.

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

charakterystyczna dla prawa prywatnego zasada, iż dozwolone jest wszystko co nie jest zabronione.⁵

Mając powyższe na uwadze, należy w tym miejscu postawić pytanie o katalog instrumentów nadzorczych, które mogą być wykorzystywane przez KNF w ramach realizacji jej zadań, w szczególności tych mających na celu weryfikację przestrzegania przez podmioty nadzorowane tzw. norm ostrożnościowych. Norm, niekiedy doprecyzowywanych i wprowadzanych przez organ w drodze tzw. rekomendacji, których adresatami są podmioty objęte jego nadzorem.⁶

1. Rekomendacja jako instrument nadzoru ostrożnościowego – istota i znaczenie

W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż za początek tworzenia i stosowania norm ostrożnościowych uznać należy chwilę, w której materializować zaczęło się ryzyko związane z działalnością instytucji finansowych, a którego pochodną były między innymi kryzysy finansowe. Skutki tych ostatnich dotyczyły zarówno podmiotów indywidualnych, a także i podmiotów zbiorowych, utożsamianych z gospodarką.⁷ Wraz z rozwojem rynków finansowych, na który składały się rosnąca ich innowacyjność oraz globalny charakter, zaczęto rozróżniać nowe podrodzaje ryzyka finansowego, takie jak przykładowo: ryzyko kredytowe, operacyjne, strony, prawne, walutowe czy też stóp procentowych. Fakt, iż dotyczyło ono tak wrażliwej materii, jaką jest działalność finansowa, spowodował, że stało się ono przedmiotem zainteresowania ze strony państwa, w którego interesie było utrzymanie stabilności sektora finansowego. W konsekwencji zaczęto opracowywać nowe formy regulacji, które miały na celu identyfikację poszczególnych rodzajów ryzyka, a następnie jego kwantyfikację i kontrolę. W ten oto sposób w ramach regulacji rynku finansowego wykształciły się tzw. regulacje ostrożnościowe, nazywane niekiedy prewencyjnymi (ang. *prudential regulations, preventive regulation*), które obok regulacji dotyczących prowadzenia

⁵ P. Wajda, *Rola decyzji administracyjnej...*, op. cit., s. 189.

⁶ M. Olszak, *Bankowe normy ostrożnościowe*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2011, s. 71.

⁷ *Ibidem*, s. 27.

działalności bankowej (ang. *conduct of business regulation*) i regulacji ochronnych (ang. *protective regulation*), stanowią współcześnie trzon regulacji finansowych.

Istota omawianych regulacji sprowadza się przede wszystkim do kontroli poziomu ryzyka podejmowanego przez banki, a co za tym idzie jego wpływu na ich stabilność finansową.⁸ W opinii R. Crastona wyróżnić należy dwie podstawowe grupy omawianych regulacji, wzajemnie się uzupełniających. Są nimi regulacje ostrożnościowe *sensu stricto* oraz tzw. regulacje prewencyjne.⁹ Ostatnie z nich mają niejako uprzedzać potencjalne sytuacje kryzysowe, między innymi poprzez odpowiednie działania organu nadzorczego. Pozwalają one bowiem pozyskiwać najważniejsze informacje na temat funkcjonowania podmiotu nadzorowanego, w tym: dane na temat zarządzania aktywami i pasywami podmiotu finansowego czy też stopnia jego zaangażowania w inne podmioty przez niego finansowane (kredytowane).¹⁰

Druga z powyżej wymienionych regulacji, czyli tzw. regulacje ostrożnościowe *sensu stricto* odnosi się do wewnętrznego zarządzania bankiem i obejmuje zagadnienia dotyczące przykładowo: przestrzegania norm w zakresie współczynnika wypłacalności, limitów zaangażowań wierzycelności, wysokości rezerw tworzonych na poczet ponoszonego ryzyka czy też wymogów kapitałowych, które muszą spełnić podmioty chcące świadczyć usługi bankowe.

Powyższy podział koresponduje z ugruntowaną już przez doktrynę prawa rynku finansowego klasyfikacją instrumentów nadzorczych, które pozwalają organowi nadzoru ingerować w funkcjonowanie podmiotu nadzorowanego, w celu zapewnienia lub przywrócenia zgodności pomiędzy stanem rzeczywistym a stanem postulowanym. W tym celu wykorzystywane są bądź to tak zwane prewencyjne środki nadzoru, bądź to środki korygujące. Pierwsze z wymienionych mają zapobiegać ewentualnym niepożądanym sytuacjom na rynku, wynikającym na przykład z funkcjonowania na rynku bankowym podmiotu nie spełniającego określonych wymogów. Realizacja ich jest przesłanką konieczną dla otrzymania stosownego zezwolenia na rozpoczęcie (prowadzenie) dzia-

⁸ E. Baltensperger, *The Economic Theory of Banking Regulation*, [w:] E.G. Furubotn, R. Richter (red.), *The Economics and Law of Banking Regulation*, „Occasional Paper”, Vol. 2, Winter 1989/90, Center for the Study of the New Institutional Economics, s. 6.

⁹ R. Cranston, *Principles of banking law*, Clarendon Press, Oxford 1997, s. 84.

¹⁰ M. Iwanicz-Drozdowska, *Reforma rynku finansowego w Unii Europejskiej*, [w:] L. Pawłowicz (red.), *Polska wobec wyzwania integracji rynku finansowego w Unii Europejskiej*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, „Transformacja Gospodarki”, nr 112, Gdańsk 2006, s. 49.

łałości. Natomiast drugie ze środków nadzorczych, organ nadzoru stosuje z chwilą wystąpienia sytuacji kryzysowej, co w konsekwencji ma doprowadzić do przywrócenia pożądanego stanu rzeczywistego, na przykład poprzez wyeliminowanie określonego podmiotu z rynku (cofnięcie stosownego zezwolenia).¹¹ Zaprezentowany podział winien być uzupełniony o aspekt podmiotowy, wskazujący adresatów poszczególnych działań podejmowanych przez nadzór. Środki przez niego podejmowane mogą być bowiem podejmowane w odniesieniu do podmiotu nadzorowanego jako całości (tzw. środki *ad rem*), ale także i względem osób sprawujących odpowiednie funkcje w podmiocie nadzorowanym, na przykład członków zarządu (tzw. środki *ad personam*).¹² Zgodnie z regulacją art. 11 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym zastosowanie środka nadzorczego wymaga stosownej uchwały KNF.

W związku z powyższym powstaje pytanie o kwalifikację prawną rekomendacji formułowanych przez organ nadzoru, a stanowiących element realizowanego przez niego nadzoru ostrożnościowego nad bankami. Nadzoru, co jeszcze raz należy podkreślić, mającego na celu minimalizację negatywnych skutków występowania poszczególnych rodzajów ryzyka, towarzyszących działalności bankowej.

Tytułem przykładu wskazać można na powszechnie znaną i komentowaną Rekomendację S (II) dotyczącą dobrych praktyk w zakresie zarządzania ekspozycjami kredytowymi finansującymi nieruchomości oraz zabezpieczonymi hipotecznie. We wstępie do niej wskazuje się, iż wydana została ona na podstawie art. 137 pkt 5 ustawy Prawo bankowe¹³ i stanowi zbiór dobrych praktyk dotyczących ekspozycji kredytowych finansujących nieruchomości oraz zabezpieczonych hipotecznie. Ryzyko związane z tego rodzaju ekspozycjami może mieć w opinii KNF znaczący wpływ na kondycję finansową banku. Źródłem tego rodzaju zagrożenia może być kilka czynników, spośród których wskazać należy między innymi na: brak długookresowych doświadczeń uczestników tego rynku w Polsce, niuregulowane kwestie własnościowe wielu nieruchomości oraz niewystarczającą jakość wewnętrznych regulacji banku w zakresie

¹¹ Więcej na ten temat R. Mroczkowski, *Nadzór nad funduszami inwestycyjnymi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 61–66.

¹² E. Rutkowska, *Nadzór bankowy*, [w:] E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo bankowe w zarysie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2004, s. 139.

¹³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Prawo bankowe (Dz. U. Nr 140, poz. 939 ze zm.).

kontroli ryzyka ekspozycji kredytowych finansujących nieruchomości, w tym w szczególności dotyczących bieżącego ich monitorowania oraz ustalania limitów. W konsekwencji w dalszej części omawianego dokumentu KNF formułuje 21 rekomendacji szczegółowych odnoszących się do następujących obszarów działalności: zarządzania, kontroli ryzyka, jego kwantyfikacji, zabezpieczenia, raportowania oraz relacji z klientami. W opinii organu, mają one tworzyć swiste ramy dla poprawnej identyfikacji, zarządzania i nadzoru nad ryzykiem charakteryzującym ekspozycje kredytowe finansujące nieruchomości i proces zabezpieczania ich na nieruchomościach.

Analiza treści powyższej Rekomendacji S, w której jednym z najczęściej powtarzających się terminów jest słowo „powinno” (np. „zarząd banku powinien”, „bank powinien”, „Rada Nadzorcza powinna”) rodzi pytania o efektywność jej zastosowania jako elementu szerszego procesu stosowania norm ostrożnościowych. Efektywność tego rodzaju „środka nadzoru”, określonego przez J.A. Krzyżewskiego jako akt o cechach dydaktyki oficjalnej, kreującej modele działania banków wobec konkretnych typów ryzyka¹⁴, warunkowana jest wieloma czynnikami natury prawnej. Za T. Czechem za najważniejsze z nich uznać należy: podstawy prawne wydawania rekomendacji, ich zakres podmiotowy i przedmiotowy, miejsce w systemie źródeł prawa, oraz wiążącą się z tym możliwość stosowania ich jako podstawy prawnej decyzji administracyjnych wydawanych przez KNF.¹⁵

Rozważania na temat natury prawnej rekomendacji poprzedzić należy wskazaniem podstaw prawnych jej stosowania. Otóż jak zostało to już wspomniane, KNF formułując poszczególne rekomendacje, z reguły powołuje się na przepis art. 137 pkt 5 ustawy Prawo bankowe, w którym prawodawca zawarł delegację ustawową dla KNF do wydawania przez nią rekomendacji dotyczących dobrych praktyk ostrożnego i stabilnego zarządzania bankami, które na podstawie art. 11 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym przyjmują formę uchwał KNF. Czy jednak uchwały w tym zakresie wiążą ich adresatów? Czy mogą być one podstawą działań władczych wobec podmiotów nadzorowanych przez KNF? Odpowiadając na powyższe pytania, zgodzić należy się z M. Olszakiem, który

¹⁴ J.A. Krzyżewski, *Rekomendacje nadzorcze – charakter prawny i zakres mocy obowiązującej*, „Prawo Bankowe” 2000, nr 7–8, s. 110.

¹⁵ T. Czech, *Charakter prawny rekomendacji Komisji Nadzoru Finansowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 11.

rekomendacje KNF uznaje za instrument niewładczego, prewencyjnego oddziaływania na praktykę bankową, które nie mogą być uznane za samoistną podstawę działań władczych organu.¹⁶ Twierdzenia te mają uzasadnienie w analizie prawnej rekomendacji, której najważniejsze wątki zaprezentowano poniżej.

2. Rekomendacja – pytania o charakter prawny

Uchwały podejmowane przez polski organ nadzoru mogą posiadać charakter decyzji administracyjnych i postanowień. Jak słusznie zauważa K. Kaszubski, „prawidłowość konstrukcji prawnej – przyjmując zasadę racjonalności działania – wymaga, aby podmiot uprawniony i jednocześnie zobowiązany do realizacji określonych zadań był wyposażony w służące temu odpowiednie instrumenty prawne”.¹⁷ Niemniej jednak w przypadku wykonywania szeroko rozumianych funkcji nadzorczych pojawia się rozpatrywany od wielu lat w doktrynie – problem charakteru prawnego uchwał, kwalifikowanych jako przepisy prawa powszechnie obowiązującego.

Jeżeli chodzi o ostatnią kwestię, to oczywistym jest fakt, iż organ nadzoru finansowego nie ma prawa do wydawania tego rodzaju przepisów. Wynika to przede wszystkim z interpretacji przepisów Konstytucji RP w szczególności wskazanej wcześniej zasady legalizmu, stanowiącej, iż organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, a tym samym wyklucza się domniemanie ich władzy prawotwórczej.

Niemniej jednak, jak wynika z cytowanego już art. 11 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym, organ nadzoru w zakresie swojej właściwości podejmuje uchwały, w tym wydaje decyzje administracyjne i postanowienia, określone w przepisach odrębnych. W drodze uchwał zatwierdza on między innymi rekomendacje kierowane przede wszystkim do podmiotów z sektora bankowego, które poprzez swoją działalność finansową oddziałują także na rynek bankowy. Charakter prawny tychże uchwał (rekomendacji) jest niezwykle skomplikowany

¹⁶ M. Olszak, *Rekomendacje organu nadzoru bankowego – geneza, przedmiot regulacji, charakter prawny*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2010, nr 11, s. 11.

¹⁷ R.W. Kaszubski, *Komentarz do ustawy z dnia 21 lipca 2006 roku o nadzorze nad rynkiem finansowym*, System Informacji Prawnej Lex (Lex dla Banków Prestige) 2009, nr 1.

i poszukuje się zarówno w doktrynie, jak i praktyce optymalnego rozwiązania – które zakwalifikowałoby je do określonej formy prawnej działania administracji. Należy w tym miejscu podkreślić, iż w nauce administracji, jak dotychczas nie ustalono bezspornego katalogu form prawnych jej działania.¹⁸

Na szczególną uwagę zasługują między innymi rozważania T. Czecha, analizującego prawny charakter rekomendacji (uchwał) KNF, który przy tej okazji czerpie z istniejących już, jakże ciekawych koncepcji.¹⁹ W ogólności koncentrują się one na możliwości wydawania przez KNF przepisów prawa o charakterze wewnętrznym. Wskazać przy tym należy na fakt, iż same rekomendacje mogłyby być zaliczone do wyróżnionych w art. 93 Konstytucji RP przepisów o charakterze wewnętrznym, do których stanowienia prawo mają organy wymienione w cytowanym przepisie prawa (np. Rada Ministrów czy też Prezes Rady Ministrów). Tezę taką uzasadniać miałyby się możliwością wpływania przez organ nadzoru na podmioty nadzorowane, które choć nie podlegając organizacyjnie nadzorcy mogłyby być od niego uzależnione w oparciu o pewne więzi o charakterze funkcjonalnym. Albowiem organ nadzoru ma możliwość wpływania na sytuację prawną (funkcjonowanie) podmiotów nadzorowanych.²⁰ Zaznaczyć w tym miejscu należy, iż pogląd ten nie jest powszechnie akceptowany. Co więcej, analizowana problematyka była już przedmiotem wykładni Trybunału Konstytucyjnego w wydanym przez niego wyroku z dnia 28 czerwca 2000 roku²¹, który co prawda dotyczył uchwał Rady Polityki Pieniężnej oraz Zarządu Narodowego Banku Polskiego, jednak do dziś jest przywoływany w dyskusjach na temat natury prawnej uchwał KNF.

Trybunał Konstytucyjny uznał w swym orzeczeniu, iż uchwały wspomnianych podmiotów uznać można za akty prawa wewnętrznego w ramach wyróżnionego w doktrynie systemu prawa bankowego. Jego zdaniem wiodąca rola banku centralnego jako banku banków powoduje, że mimo samodzielności i formalnej niezależności banków komercyjnych, w zakresie polityki pieniężnej

¹⁸ P. Wajda, *Rola decyzji administracyjnej...*, op. cit., s. 192.

¹⁹ T. Czech, *Charakter prawny rekomendacji...*, op. cit., s. 63; Zob. także C. Kosikowski, *Publiczne prawo bankowe*, PWE, Warszawa 1999, s. 95–97; C. Kosikowski, *Akty wykonawcze w prawie bankowym jako problem konstytucyjny*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz [red.], *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa*, Wydawnictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999, s. 384; E. Fojcik-Mastalska, *Podstawowe źródła prawa bankowego po nowelizacji*, [w:] „Prawo Bankowe” 2002, nr 4, s. 51–52; A. Skoczylas, *Środki ochrony banku w postępowaniu przed Komisją Nadzoru Bankowego (wybrane zagadnienia)*, „Prawo Bankowe” 2002, nr 2, s. 53–61.

²⁰ T. Czech, *Charakter prawny rekomendacji...*, op. cit., s. 69–71.

²¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2000 roku, sygn. K 25/99, OTK 2000, nr 5, poz. 141.

są one poddane zależności, pozwalającej na określenie jej funkcjonalną podległością. Zdaniem Trybunału, w tym wypadku podległość organizacyjna powinna być rozumiana szerzej, a więc również jako obejmująca podległość funkcjonalną. Jednocześnie Trybunał widząc niebezpieczeństwo „rozchwiania” konstytucyjnej koncepcji prawa wewnętrznego, ograniczył możliwość takiej interpretacji do specyficznej sytuacji, gdy podmiotem jest konstytucyjna instytucja – Narodowy Bank Polski, zaś przedmiotem konstytucyjnie określone zadania publiczne. Tylko więc spełnienie łącznie obu przesłanek, podmiotowej i przedmiotowej, pozwala na przyjęcie ich jako kryteriów podległości organizacyjnej do wydawania aktów normatywnych o wewnętrznym charakterze.

Mając powyższe na uwadze, należy zgodzić się z koncepcją T. Czecha, iż w przypadku uchwał KNF, odnoszących się nie tyle do zindywidualizowanego podmiotu nadzorowanego, ale do przykładowo określonego kręgu podmiotów z danego segmentu rynku finansowego (np. rynku bankowego) – nie ma jak na razie możliwości uznania ich za przepisy wewnętrzne w odniesieniu do podmiotów nadzorowanych.²² Zaznaczyć jednak należy, iż teza ta nie ma zastosowania wobec decyzji administracyjnej, będącej określonym środkiem nadzoru wobec danego podmiotu, który ze względu na kolegialność KNF przyjmuje formę uchwały.²³

Natomiast w przypadku uchwał podejmowanych w celu przyjęcia określonej rekomendacji skierowanej do podmiotów nadzorowanych, wydawanych w celu organizacji rynku, jego stabilności i bezpieczeństwa²⁴, uznawanych za niewładcze formy działania administracji (nienormatywne formy działania administracji), należy stwierdzić, iż są one źródłem norm abstrakcyjno-generalnych, nie mających jednak statusu norm prawnych.²⁵ W literaturze uznaje się je za szczególny przykład tzw. miękkiego prawa, czyli pozaprawnych zbiorów norm postępowania.²⁶ Twierdzi się wręcz, iż rekomendacje zawierają normy zalecanego przez organ nadzoru postępowania, których przestrzeganie nie może

²² T. Czech, *Charakter prawny...*, op. cit., s. 71–72.

²³ E. Rutkowska, P. Zawadzka, *Zadania Komisji Nadzoru Finansowego a sytuacja prawna inwestora na rynku kapitałowym*, „Prawo Bankowe” 2008, nr 5, s. 76; zob. także T. Woś, *Prawomocność decyzji administracyjnych*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2008, nr 5, s. 21–46.

²⁴ P. Wajda, *Rola decyzji administracyjnej...*, op. cit., s. 326–327.

²⁵ T. Czech, *Charakter prawny...*, op. cit., s. 74.

²⁶ *Ibidem*, s. 75; zob. także R.W. Kaszubski, *Funkcjonalne źródła prawa bankowego publicznego*, Zakamycze, Kraków 2006, s. 44 i n.

być jednak egzekwowane stosowaniem przymusu państwowego.²⁷ A ze względu na ich niewładczy charakter, rekomendacje tego typu nie mogą być podstawą do wydania decyzji administracyjnej przez organ nadzoru i nie mogą być przedmiotem kontroli przez sądy administracyjne.²⁸ W przypadku wydania zaś przez organ nadzoru decyzji administracyjnej opartej na rekomendacji, postuluje się możliwość stwierdzenia jej nieważności²⁹ ze względu na brak podstawy prawnej do jej wydania na podstawie art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.

Owe niewiążące uchwały, zwierające normy generalno-abstrakcyjne, choć nie mogą stanowić podstawy wydania decyzji administracyjnej, to jednak jak się uważa, mogą przyczynić się do ujednoczenia zasad stosowania przepisów prawa w sprawach indywidualnych.³⁰ Jak słusznie zauważa T. Czech, uchwały organu nadzorczego, podejmowane w celu przyjęcia określonej rekomendacji, nie będąc źródłem norm prawnych, są jednak powszechnie przestrzegane przez podmioty nadzorowane. W takim przypadku żywić należy nadzieję, iż nie czerpią one jednak swej faktycznej mocy z przymusu państwowego, ale raczej z aurytetytu KNF i merytorycznych źródeł norm w nich zawartych.³¹

Podsumowanie

Podsumowując, rekomendacje KNF uznać należy za ważny instrument służący realizacji stawianych przed nią zadań. Zadań, mających przede wszystkim na celu zapewnienie stabilności i bezpieczeństwa rynkowi finansowemu. I choć z całą pewnością nie są one źródłem prawa, a tym samym nie mogą być podstawą do wydania na ich podstawie decyzji administracyjnej przez organ nadzoru, to jednak stanowią efektywne, perswazyjne narzędzie nadzorcze. Obserwacja zachowań podmiotów, będących adresatami tychże rekomendacji jednoznacz-

²⁷ M. Olszak, *Rekomendacje organu nadzoru bankowego...*, op. cit., s. 10.

²⁸ A. Skoczylas, *Środki ochrony banku...*, op. cit., s. 58; zob. także A. Kabat, *Skarga do sądu administracyjnego na decyzję Komisji Nadzoru Bankowego (zagadnienia wybrane)*, „Prawo Bankowe” 2004, nr 12, s. 33–44; A. Skoczylas, *Zaskarżenie do sądu administracyjnego decyzji o ustanowieniu zarządu komisarycznego banku – wybrane zagadnienia*, „Prawo Bankowe” 2001, nr 1, s. 90–94.

²⁹ T. Czech, *Charakter prawny...*, op. cit., s. 78.

³⁰ M. Romanowski, *Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1999, s. 215; M. Bączyk, M.H. Koziński, M. Michalski, W. Pyziół, A. Szumański, I. Weiss, *Papiery wartościowe*, Zakamycze, Kraków 2000, s. 722.

³¹ T. Czech, *Charakter prawny...*, op. cit., s. 79; zob. także J.A. Krzyżewski, *Rekomendacje nadzorcze...*, op. cit., s. 110 i n.

nie wskazuje na ich skuteczność, która z pewnością wzmacniana jest potencjalnymi działaniami, które podjąć może wobec „niepokornych” podmiotów organ nadzoru (na przykład w oparciu o zapisy art. 138 ustawy Prawo bankowe). Sytuację tę tłumaczy się w literaturze przedmiotu, odchodząc od postrzegania paradygmatu prawa jako zespołu odpowiednio ustanowionych norm postępowania (ang. *law in books*) przy jednoczesnym ujęciu zachowania podmiotu nadzorowanego w perspektywie społeczno-psychologicznej (ang. *law in action*).³² Koncepcja ta pozwala bowiem, choć w części uzasadnić postępowanie podmiotów nadzorowanych, które akceptują „narzucane” im w drodze rekomendacji normy postępowania, nie będące jednak normami prawnymi.

³² T. Czech, *Charakter prawny rekomendacji...*, op. cit., s. 79.

Adam Nita

Wariantowe kształtowanie stosunku podatkowoprawnego

1. Pojęcie stosunku podatkowoprawnego

Stosunek podatkowoprawny jest dwustronną relacją prawną łączącą podmiot uprawniony z tytułu podatku oraz podmiot obowiązany z tytułu podatku. Jego treścią są zaś różnego rodzaju powinności kształtowane przez normy prawa podatkowego. Stosunek podatkowoprawny ma więc charakter zobowiązaniowy i z tego względu – do pewnego stopnia – przypomina stosunek zobowiązaniowy istniejący na gruncie prawa cywilnego. Sprawia to, że podmiot uprawniony z tytułu podatku określany jest mianem wierzyciela podatkowego, natomiast w odniesieniu do podmiotu obowiązanego z tytułu podatku używane jest określenie „dłużnik podatkowy”¹. Zarazem jednak, stosunek podatkowoprawny charakteryzuje się cechami pozwalającymi odróżnić go od relacji prawnych istniejących w prawie prywatnym. Są one następstwem ustawowej definicji podatku, zawartej w przepisach Ordynacji podatkowej – postrzegania tej daniny publicznej jako publicznoprawnego, nieodpłatnego, przymusowego oraz bezwrotnego świadczenia pieniężnego na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikającego z ustawy podatkowej². W konsekwencji, sposobem oddziaływania na zachowanie adresata normy prawnej dominującym na gruncie prawa podatkowego jest, wyodrębnione w oparciu o model instrumentalny prawa, sterowanie zachowaniem, a nie właściwe prawu cywilnemu sterowanie roszczeniowe.

Istotną cechą stosunku podatkowoprawnego jest nierównorzędność stron tej relacji prawnej. Jeden podmiot tego stosunku prawnego (podmiot obowiązany

¹ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 199.

² Por. art. 6 Ordynacji podatkowej.

z tytułu podatku) podlega bowiem drugiemu (organowi podatkowemu będącemu wierzycielem podatkowym). Organ podatkowy jako podmiot uprawniony z tytułu podatku jest zaś nie tylko stroną stosunku zobowiązaniowego, ale i wydaje rozstrzygnięcia w sprawach podatkowych. Występuje więc w „podwójnej roli” artykułowanej przez E. Iserzona – jest „sędzią we własnej sprawie”³. Taki model stosunku podatkowoprawnego wydaje się być koniecznością uzasadnioną właściwością podatku jako należności nieodpłatnej (nieekwiwalentnej). Gdyby podmioty stosunku podatkowoprawnego były sobie równe, mogłyby nie dojść do skutku świadczenie podatnika na rzecz podmiotu uprawnionego z tytułu podatku dokonywane bez uzyskania świadczenia wzajemnego ze strony państwa lub jednostki samorządu terytorialnego⁴.

Wyróżnikiem stosunku podatkowoprawnego jest również sposób jego ukształtowania. Inaczej niż w prawie cywilnym, podmioty stosunku podatkowoprawnego nie mają możliwości swobodnego determinowania treści łączącej je relacji prawnej⁵. Jedynym sposobem powstania powinności podatkowej jest natomiast realizacja podatkowego stanu faktycznego określonego w normach zawartych w ustawie podatkowej. Właściwość ta jest konsekwencją cechy podatku określanej jako ogólny charakter tej daniny publicznej i wiąże się ściśle z prawnym wymogiem ustawowego kształtowania stosunku podatkowoprawnego. Ustawodawca uchwalając ustawę podatkową nakłada powinność świadczenia podatku nie na poszczególne osoby ale na całe kategorie osób, które znajdują się w sytuacji opisanej w treści podatkowego stanu faktycznego.

Oznacza to, że podatek opiera się na regule ogólnej i abstrakcyjnej – na przepisie prawa przedmiotowego wiążącym powinność podatkową z określonym w tym przepisie stanem faktycznym⁶. Abstrakcyjna norma prawna określa więc zachowanie, którego realizacja powoduje powstanie stosunku podatkowoprawnego. Dochodzi do tego niezależnie od wiedzy, woli czy świadomości podatnika⁷, zaś treść tej relacji prawnej jest „z góry” zaplanowana przez ustawodawcę kształtującego podatkowy stan faktyczny – bez możliwości jej determinowania mocą uzgodnień dokonywanych przez obydwie strony stosunku podatkowo-

³ E. Iserzon, *Uwagi o kryterium stosunku administracyjnoprawnego (Próba rewizji)*, „Państwo i Prawo” 1965, nr 11, s. 666–668.

⁴ Por. R. Mastalski, *op. cit.*, s. 20.

⁵ Por. E. Frenkel, *Zur Entstehung von Steueransprüchen und Steuerschulden*, „Deutsches Steuerrecht” 1979, nr 10, s. 283.

⁶ S. Rozmaryn, *Podatek i prawo*, „Państwo i Prawo” 1947, s. 38.

⁷ K. Tipke, H.W. Kruse, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Köln 1992, s. 35.

prawnego⁸. Jak bowiem stwierdza A. Hensel, na gruncie prawa o zobowiązaniach podatkowych ustawowy stan faktyczny zastępuje prywatnoprawną zgodną wolę stron⁹. Stanowi on abstrakcyjne, zakodowane w treści normy prawnej odzwierciedlenie konkretnej sytuacji życiowej¹⁰.

Łączenie powstawania stosunku podatkowoprawnego z realizacją podatkowego stanu faktycznego jest kryterium, w oparciu o które możliwe jest odróżnienie relacji prawnej istniejącej w prawie podatkowym od klasycznego stosunku administracyjnoprawnego. W większości przypadków kiedy dochodzi do stosowania norm prawa administracyjnego, regulacji prawnej podlegają bowiem stany mające nastąpić w przyszłości. Prawo administracyjne pełni zaś funkcję jednego z elementów kształtowania tych przyszłych stanów¹¹. Oznacza to, że prawo administracyjne (akt stosowania norm prawa administracyjnego) kreuje zachowania ludzkie – stany faktyczne będące przedmiotem regulacji prawnej.

Inaczej jest w przypadku prawa podatkowego – na obszarze tej dziedziny prawa punktem odniesienia norm prawnych są bowiem zdarzenia, które już zaistniały. Jak stwierdza R. Seer, stosowanie prawa podatkowego sprowadza się do retrospektywnej weryfikacji już urzeczywistnionych stanów faktycznych¹². Odbywa się ona poprzez zestawienie ze sobą dwóch czynników – zrealizowanego już, rzeczywistego zachowania podatnika mieszczącego się w sferze naturalnych stosunków społecznych z przewidzianym przez ustawodawcę, „potencjalnym” zachowaniem tego podmiotu, stanowiącym element podatkowego stanu faktycznego. Jeżeli obydwa te czynniki są ze sobą tożsame, dochodzi do powstania nieskonkretyzowanej powinności podatkowej – obowiązku podatkowego.

Z tego właśnie względu, istotnego znaczenia w procesie stosowania prawa podatkowego nabiera odtworzenie przeszłości jako podstawy do kształtowania przyszłych stosunków prawnych. Funkcjonowanie norm prawa podatkowego przypomina zaś sądowy model stosowania prawa – rekon-

⁸ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 34, por. także P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe*, Bydgoszcz–Lublin 2002, s. 16–17.

⁹ A. Hensel, *Steuerrecht*, Berlin 1927, s. 42.

¹⁰ K. Tipke, H.W. Kruse, *op. cit.*, s. 35.

¹¹ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 26.

¹² R. Seer, *Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!*, [w:] P. Kirchhof, M. Lehner, A. Raupach, M. Rodi (red.), *Staaten und Steuern. Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag*, Heidelberg 2000, s. 715.

strukcja zdarzeń z przeszłości jest podstawą dla powstania powinności podatkowej w następstwie ustalenia następstw prawnych faktów uznanych za udowodnione na podstawie obowiązujących norm prawnych¹³. Należy przy tym zauważyć, iż wspomniana, retrospektywna weryfikacja zrealizowanych stanów faktycznych dokonywana jest nie tylko poprzez wydanie decyzji podatkowej. W polskim prawie podatkowym dominuje bowiem technika ustalania należności podatkowej, w której organ podatkowy nie wydaje konstytutywnej decyzji tworzącej zobowiązania podatkowe. Powinność obliczenia wysokości powstałego z mocy samego prawa zobowiązania podatkowego ciąży zaś na podatniku lub na płatniku¹⁴.

2. Wpływ podatkowego stanu faktycznego na zaistnienie stosunku podatkowoprawnego

Podatkowym stanem faktycznym jest całokształt przesłanek abstrakcyjnie ujętych w treści materialnej normy podatkowoprawnej, których urzeczywistnienie powoduje powstanie powinności podatkowej¹⁵. Podatkowy stan faktyczny ukształtowany przez normę podatkowoprawną determinuje przede wszystkim relację prawną pomiędzy podatnikiem a podmiotem uprawnionym z tytułu podatku. Jej treścią jest powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego (zapłaty podatku). Warto jednak zauważyć, że podatkowy stan faktyczny, pośrednio stanowi również fundament innych, materialnych powinności podatkowych. W nawiązaniu do zobowiązania podatnika powstaje bowiem szereg różnorodnych obciążeń dotyczących podmiotów nie będących podatnikami, służących wymiarowi, a także egzekucji należności podatkowej. Należą do nich w szczególności obowiązki płatnika oraz inkasenta, a także powinności nakładane na spadkobierców oraz osoby trzecie odpowiedzialne za cudzą zaległość podatkową. Wszystkie one odwołują się do powinności podatnika w tym sensie, że racją ich istnienia jest zobowiązanie ciężące na tym podmiocie obowiązującym z tytułu podatku. Powinności te mają zatem charakter akcesoryj-

¹³ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 26.

¹⁴ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 27.

¹⁵ H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts. Band I. Allgemeiner Teil*, München 1991, s. 112.

ny w stosunku do zobowiązania ciężącego na podatniku i nie jest możliwe ich samodzielne istnienie w oderwaniu od zdeterminowanej treścią podatkowego stanu faktycznego powinności podatnika.

Podatkowy stan faktyczny kształtuje zarówno zakres podmiotowy, jak i przedmiotowy podatku. Poza wyznaczeniem podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, elementami podatkowego stanu faktycznego są także te jego składniki, które determinują wysokość zobowiązania podatkowego oraz określają termin i miejsce jego spełnienia. Z tych względów, podatkowy stan faktyczny nie ma charakteru jednolitego – w jego ramach wyróżnić należy podatkowy stan faktyczny pierwszego stopnia (podstawowy podatkowy stan faktyczny), obejmujący podmiot oraz przedmiot opodatkowania i determinujący treść obowiązku podatkowego. Swoistą nadbudową nad tą konstrukcją jest natomiast podatkowy stan faktyczny drugiego stopnia (wyższy podatkowy stan faktyczny) kształtujący skonkretyzowaną powinność podatkową – zobowiązanie podatkowe¹⁶. Ponieważ podatkowy stan faktyczny jest ujmowany w normie podatkowoprawnej, jego części składowe odpowiadają elementom tej normy. W konsekwencji, podmiot oraz przedmiot opodatkowania kształtujące obowiązek podatkowy objęte są hipotezą normy podatkowoprawnej. Pozostałe elementy podatkowego stanu faktycznego, konkretyzujące tę abstrakcyjną powinność podatkową i przesądzające o jej przekształceniu w zobowiązanie podatkowe znajdują zaś swoje odzwierciedlenie w dyspozycji tej normy¹⁷.

Wymóg kształtowania stosunku podatkowoprawnego w następstwie realizacji podatkowego stanu faktycznego określonego w ustawie podatkowej ma swoje głębokie uzasadnienie – łągodzi on zagrożenia będące konsekwencją nieprzestrzegania na gruncie prawa podatkowego zasady *nemo iudex idoneus in causa propria*. Organ podatkowy w relacji prawnej łączącej go z dłużnikiem podatkowym występuje bowiem w podwójnej roli – jest wierzycielem podatkowym (reprezentuje podmiot publiczny uprawniony z tytułu podatku), a jednocześnie wydaje rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej, w szczególności ustala

¹⁶ Por. E. Biergans, C. Wasmer, *Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der Einkommensteuer*, „Finanz- Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer“ 1985, nr 3, s. 58 i 61; por. także H.W. Bayer, *Der Stufenbau des Steuertatbestandes*, „Finanz- Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer“ 1985, nr 13, s. 338.

¹⁷ Por. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, tom III, Ossolineum 1985, s. 158.

lub określa wysokość zobowiązania podatkowego. Powoduje to niebezpieczeństwo tego, że lojalność organu podatkowego wobec państwa, które reprezentuje w materialnym stosunku podatkowoprawnym weźmie górę nad obiektywizmem w jego orzekaniu. Aby ograniczyć to ryzyko, organy podatkowe w swoich rozstrzygnięciach są „związane” treścią podatkowego stanu faktycznego oraz faktem jego realizacji przez podatnika.

Łączenie powstania powinności podatkowej z urzeczywistnieniem podatkowego stanu faktycznego implikuje jednak również pewne niedoskonałości dające się zauważyć w treści zaistniałego zobowiązania podatkowego. Dzieje się tak, ponieważ podatnik realizując zachowanie opisane w normie podatkowoprawnej niejako wstępuje w gotowe, „z góry” ukształtowane uprawnienia i obowiązki podatkowe¹⁸. Jego możliwość samodzielnego oddziaływania na powstanie i treść obowiązku i zobowiązania podatkowego ogranicza się natomiast do rozstrzygnięcia, czy urzeczywistnić zachowanie będące przedmiotem opodatkowania. Już sama realizacja zakresu przedmiotowego podatku sprowadza bowiem na podatnika powinność podatkową, o treści ustalonej przez ustawodawcę, bez możliwości jej jakiegokolwiek kształtowania przez sam podmiot obowiązany z tytułu podatku. To zaś rodzi niebezpieczeństwo tego, że w ten sposób powstałe zobowiązanie podatkowe w swoim kształcie odbiegać będzie od zdolności płatniczej konkretnego podmiotu obowiązane z tytułu podatku. Tymczasem, opodatkowanie nie powinno być „obcym ciałem” naruszającym porządek gospodarczy. Jest natomiast pożądane, aby stanowiło ono zgodny z nim element¹⁹.

3. Opcje podatkowe w treści podatkowego stanu faktycznego

Istotą opcji podatkowej jest tworzenie wariantowej konstrukcji podatkowego stanu faktycznego, przewidującej więcej niż jeden skutek prawny określonego zachowania podmiotu podatkowego, wraz z jednoczesnym pozostawieniem podatnikowi możliwości wyboru najwłaściwszej, najkorzystniejszej dla niego wer-

¹⁸ Por. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 167; por. także A. Hensel, *op. cit.*, s. 43 oraz O. Bühler, *Lehrbuch des Steuerrechts in zwei selbständigen Bänden*, I. Band: Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, s. 202–203.

¹⁹ W. Flume, *Besteuerung und Wirtschaftsordnung*, „Steuerberater – Jahrbuch 1973/74”, Köln 1974, s. 56–57.

sji²⁰. Ustawodawca, kształtując normę podatkowoprawną ujmuje zatem jej treść w sposób opcjonalny, zaś podmiot podatkowy wybiera do realizacji tę postać podatkowego stanu faktycznego, która najbardziej mu odpowiada – jest dla niego najdogodniejsza²¹. To podatnik ostatecznie rozstrzyga więc o kształcie ciężącego na nim zobowiązania podatkowego. Ze wskazaniem wersji urzeczywistnianego zachowania łączy się bowiem wybór takiej, a nie innej postaci powinności podatkowej – wiążące określenie prawnych konsekwencji zaistnienia stanu faktycznego objętego hipotezą normy podatkowoprawnej²². Brak wyboru oznacza natomiast, że podatkowy stan faktyczny, a w konsekwencji również obowiązek i zobowiązanie podatkowe kształtowane są wprost przez ustawodawcę – w wersji przyjętej przez niego na wypadek braku decyzji ze strony podmiotu obowiązane z tytułu podatku²³.

Trudno zatem podzielić formułowane niekiedy zarzuty i obawy, że instytucja wyboru podatkowego (opcji podatkowej) stanowi naruszenie zasad sprawiedliwości podatkowej – ustawowego kształtowania konstrukcji podatku²⁴. Także w przypadku wykorzystania tej konstrukcji, treść obowiązku i zobowiązania podatkowego jest bowiem konsekwencją urzeczywistnienia podatkowego stanu faktycznego w pełni ukształtowanego w ustawie podatkowej²⁵. Wybór dokonany przez podatnika nie jest natomiast całkowicie swobodny, ale polega na wskazaniu „zaprogramowanej”, przewidzianej przez ustawodawcę opcji obowiązku

²⁰ H. Weber-Grellet, *Die Qual der Wahl – Zur steuerrechtlichen Behandlung der Wahlrechten*, „Deutsches Steuerrecht” 1992, nr 41, s. 1418, por. także G. Rose, *Besteuerung nach Wahl. Probleme aus der Existenz steuerlicher Rechtswahlmöglichkeiten, Grundsätze für ihre Ausnutzung*, [w:] *Steuerberater – Jahrbuch 1979/80*, Köln 1980, s. 52–53 oraz H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I Allgemeiner Teil, München 1991, s. 127.

²¹ Por. B. Brzeziński, *Elementy uznania administracyjnego, wyboru i porozumienia w polskim prawie podatkowym*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Studia podatkowe*, Toruń 1991, s. 27.

²² Por. B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 27.

²³ Dzieje się tak, ponieważ skutkiem wyboru jest odstępianie od określonego rozwiązania systemowego. Jeżeli zatem wybór nie zostaje dokonany, rezygnacja nie ma miejsca, a zobowiązanie podatkowe kształtowane jest wprost przez ustawodawcę, bez jakiegokolwiek udziału podatnika. Por. B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 27.

²⁴ H. Weber-Grellet, *op. cit.*, s. 1417–1418, por. także W. Kummer, *Steuerliche Wahlrechte*, Berlin 1966, s. 33.

²⁵ Ta cecha wyboru podatkowego pozwala odróżnić go od działań podatnika polegających na takim kształtowaniu swojego zachowania, aby odpowiednio zrealizować lub nie realizować podatkowego stanu faktycznego określonego w normie podatkowoprawnej. W przypadku wyboru podatkowego podatkowy stan faktyczny jest już ukształtowany. Podatnik wybiera zaś jego opcję – jeden z wariantów, który przesądza o takiej, a nie innej treści obowiązku i zobowiązania podatkowego. Jeżeli natomiast chodzi o kształtowanie przez podatnika swojego zachowania, to w tym przypadku problem jest zupełnie innego rodzaju – podatnik świadomie zachowując się w odpowiedni sposób przesądza o tym, czy nastąpi realizacja podatkowego stanu faktycznego. Podmiot ten wpływa zatem na powstanie i treść powinności podatkowej modelując swoje zachowanie w pożądanym przez siebie sposób, tak aby realizowany podatkowy stan faktyczny przystawał lub odbiegał od podatkowego stanu faktycznego opisanego w ustawie podatkowej.

i zobowiązania podatkowego²⁶. Nie dochodzi więc do wypaczenia istoty prawa podatkowego na skutek kształtowania treści powinności podatkowej w wyniku porozumienia zawieranego przez podmiot uprawniony z tytułu podatku z podmiotem obowiązany z tytułu podatku.

Konstrukcja prawna wyboru podatkowego (opcji podatkowej) nie została – jak dotąd – skodyfikowana w przepisach ogólnego prawa podatkowego. Na podstawie analizy poszczególnych ustaw podatkowych można jedynie wyróżnić konkretne przypadki wyborów podatkowych kształtowanych w treści podatkowego stanu faktycznego. Najczęściej są one sygnalizowane przez ustawodawcę zwrotami językowymi typu „na wniosek”, „można”, „przysługuje prawo”. Klasycznymi przykładami wyborów podatkowych są więc: uprawnienie małżonków do wspólnego rozliczenia podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych²⁷, a także alternatywne zasady rozliczania podatku od towarów i usług przez tzw. małych podatników, którzy wybrali metodę kasową²⁸. Z braku systematyki ustawowej wszelkie ich charakterystyki i klasyfikacje opierają się natomiast na rozwiązaniach normatywnych wynikających z poszczególnych aktów szczególnego prawa podatkowego i są dokonywane przez doktrynę prawa podatkowego.

Na tej podstawie łatwo zauważyć, iż wybór opcji podatkowej możliwy jest w dwóch momentach czasowych: jeszcze przed rozpoczęciem lub na początku realizacji podatkowego stanu faktycznego, albo *ex post* – po urzeczywistnieniu podatkowego stanu faktycznego. W pierwszym przypadku, określanym mianem wyboru materialnego, podmiot podatkowy „z góry” opowiada się za wersją ustawowo określonego podatkowego stanu faktycznego, którą będzie realizować²⁹. Oznacza to, że z woli podmiotu obowiązanego z tytułu podatku, od początku urzeczywistniana jest wyłącznie jedna z kilku ustawowo określonych postaci jego zachowania, co powoduje powstanie tylko jednej z dwu lub

²⁶ Por. K.H. Belsler, *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte. Einflussmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf die Einkommensteuerschuld nach abgeschlossenem Sachverhalt*, Frankfurt am Main, Bern, New York 1986, s. 54.

²⁷ Por. art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. nr 51 z 2010 r., poz. 307 – ze zm.).

²⁸ Por. art. 21 ust. 1 oraz art. 86 ust. 16 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 – ze zm.).

²⁹ Przykładem takiego rozwiązania jest wybór opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub karty podatkowej. Por. art. 9 ust. 1 oraz art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. nr 144, poz. 930 – ze zm.).

więcej możliwych wersji powinności podatkowej. Tym samym, nie znając jeszcze innych możliwych treści zobowiązania podatkowego – te byłyby bowiem ukształtowane dopiero po całkowitym urzeczywistnieniu wszystkich elementów podatkowego stanu faktycznego – podatnik rezygnuje z tych potencjalnie dostępnych wariantów powinności podatkowej³⁰.

Jeżeli natomiast wskazanie opcji podatkowego stanu faktycznego dokonywane jest już po jego urzeczywistnieniu (formalny wybór podatkowy), podatnik wybiera nie tylko zdefiniowany ustawowo podatkowy stan faktyczny, ale i – bezpośrednio, postać będącego jego następstwem, istniejącego już obowiązku i zobowiązania podatkowego³¹. W tej sytuacji, podmiot podatkowy najpierw więc jednocześnie realizuje wszelkie, prawem przewidziane wersje podatkowego stanu faktycznego, następnie zaś dokonuje wyboru tej opcji zobowiązania podatkowego, która najbardziej mu odpowiada³².

Wariantowe kształtowanie podatkowego stanu faktycznego niewątpliwie ma swoje złe strony – wiąże się z nim ryzyko błędu podatnika w wyborze. Jest ono szczególnie wysokie w przypadku wyborów materialnych, kiedy podatnik opowiada się za określoną opcją opodatkowania nie znając jeszcze przebiegu zjawisk gospodarczych, których skwantyfikowane efekty tworzą podstawę opodatkowania. W konsekwencji, na skutek mylnego wyboru podatnik może płacić wyższy podatek, niż w sytuacji gdyby nie skorzystał z przysługującego mu uprawnienia i poprzestał na podstawowej, przewidzianej w ustawie wersji opodatkowania. Kwestia ta ma tym istotniejsze znaczenie, że obowiązujące normy prawa podatkowego, generalnie nie pozwalają na modyfikację lub na odstępnie od dokonanego wyboru po upływie ostatecznego terminu do jego dokonania³³. Nie sposób zaś uchylać się od skutków złożonego oświadczenia woli powołując się na normy prawa cywilnego kształtujące instytucje wad oświadczenia woli. Kodeks cywilny jest aktem prawnym regulującym stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi³⁴. W związku

³⁰ W. Kummer, *op. cit.*, s. 20-21.

³¹ W. Kummer, *op. cit.*, s. 34.

³² Tego rodzaju wybór dokonywany jest w szczególności przez małżonków lub osobę samotnie wychowującą dziecko, decydujących się na preferencyjne opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

³³ Jedynie w przypadku wyboru opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w formie karty podatkowej, podatnik może zrzec się zastosowania opodatkowania w tej postaci, w terminie 14 dni od doręczenia decyzji ustalającej wysokość zryczałtowanego zobowiązania podatkowego. Por. art. 32 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

³⁴ Art. 1 Kodeksu cywilnego.

z tym, bez wyraźnego odesłania wynikającego z ustawy podatkowej, jego normy nie mogą mieć zastosowania na gruncie prawa publicznego, w tym, w odniesieniu do zobowiązań podatkowych.

Zasadniczą zaletą wariantowego kształtowania podatkowego stanu faktycznego jest natomiast uzyskiwana dzięki temu elastyczność zobowiązania podatkowego – dostosowanie jego treści do ewoluujących w czasie stosunków społecznych. Jak się wydaje, właściwość ta pozwala łagodzić podstawową niedogodność związaną z generalnym i jednostronnym kształtowaniem całej konstrukcji podatku wprost w ustawie podatkowej – nieuwzględnienie w treści normy podatkowoprawnej sytuacji faktycznej konkretnego podatnika oraz niebezpieczeństwo, że z upływem czasu przyjęte przez ustawodawcę, bezwzględnie obowiązujące rozwiązania normatywne tracą na aktualności, a podatek przestanie być dogodny dla podatnika³⁵. Ustawa stanowi bowiem odzwierciedlenie naturalnych stosunków gospodarczych istniejących w chwili jej uchwalenia. Po tej dacie, twórcy aktu prawnego tracą wpływ na jego konstrukcję.

Przeobrażenie stosunków społecznych (ekonomicznych) stanowiących punkt odniesienia ustawy podatkowej oznacza więc jej nieprzystawalność do aktualnych realiów gospodarczych – zdeterminowanych przez upływ czasu stosunków społecznych. Każdy akt prawny uwzględnia bowiem sytuację społeczno-gospodarczą istniejącą w chwili jego uchwalenia. W pewnym sensie, przynosi on więc w przyszłość – w okres następujący po wejściu ustawy w życie – stosunki społeczne zachodzące w przeszłości³⁶. Dzięki instytucji opcji podatkowej powstaje natomiast możliwość dostosowania władczo i jednostronnie ukształtowanego obciążenia podatkowego do ewoluującej w czasie zdolności płatniczej podatnika oraz do specyfiki stosunków społecznych, w których podmiot ten uczestniczy. Dotyczy to przede wszystkim formalnych wyborów podatkowych. W tym wypadku, wskazanie opcji opodatkowania następuje już po zrealizowaniu podatkowego stanu faktycznego, a zatem z pełnym rozeznaniem aktualnych stosunków ekonomicznych. Tym samym, podatnik dokonuje bezpiecznego wyboru takiej wersji podatkowego stanu faktycznego i zobowiązania

³⁵ W. Kummer, *op. cit.*, s. 35, por. także D. Birk, „Besteuerung nach Wahl“ als verfassungsrechtliches Problem, „Neue Juristische Wochenschrift“ 1984, nr 23, s. 1326.

³⁶ K.H. von Köhler, *Die Zeit als Faktor des Verwaltungsrechts*, „Verwaltungs Archiv“ 1959, nr 3, s. 215.

podatkowego, jaka w danej chwili, ze względu na rzeczywiste stosunki społeczne najbardziej mu odpowiada.

Przedstawiona zaleta wariantowego kształtowania treści hipotezy oraz dyspozycji normy podatkowoprawnej dotyczy także materialnych wyborów podatkowych, tyle że w tych sytuacjach inny jest przedział czasu służący obserwacji stosunków społecznych ujmowanych w podatkowym stanie faktycznym. Ponieważ materialnego wyboru podatkowego podatnik dokonuje uprzednio, zanim nastąpi realizacja zachowania będącego przedmiotem opodatkowania, decyzja o przyjęciu takiego, a nie innego wariantu opodatkowania następuje w oparciu o dane dotyczące poprzednich okresów rozliczeniowych. Te zaś, ze względu na żywiołowość naturalnych stosunków społecznych mogą odbiegać od przebiegu i skali zdarzeń, które mają miejsce w teraźniejszości i wpływają na bieżące zobowiązanie podatkowe. W przypadku materialnych opcji podatkowych, dostosowanie obciążenia podatkowego do zdeterminowanej przez upływ czasu sytuacji gospodarczej następuje więc nie tyle przez wzgląd na aktualne, rzeczywiste położenie gospodarcze podatnika, co z uwagi na prognozy co do tego położenia, dokonywane w oparciu o dane z przeszłości. Z tego powodu, ryzyko błędnego wyboru jest dużo większe niż w przypadku formalnej opcji podatkowej.

Małgorzata Ofiarska, Zbigniew Ofiarski

Samodzielność jako fundamentalna wartość samorządu terytorialnego

1. Uwagi wprowadzające

Samodzielność samorządu terytorialnego jest problemem wewnątrznie złożonym. Jej zakres może być badany co najmniej w kilku głównych obszarach funkcjonowania samorządu terytorialnego: ustrojowo-organizacyjnym, finansowym, majątkowo-gospodarczym, zadaniowo-kompetencyjnym. W każdym z nich pojawiają się określone zagadnienia szczegółowe, np. dotyczące zasad podziału zadań publicznych między administrację rządową oraz administrację samorządową, wyboru określonych struktur organizacyjnych niezbędnych do bieżącego funkcjonowania j.s.t. oraz prowadzenia przez nią gospodarki komunalnej, eksploatawania określonych źródeł dochodów, decydowania o kierunkach i rozmiarach wydatków publicznych, decydowania o podjęciu oraz o formach współdziałania z innymi j.s.t., przejmowania do wykonania zadań z zakresu administracji rządowej i zawierania niezbędnych porozumień, przyjmowania wieloletnich (strategicznych) programów rozwoju i metod ich realizacji. Przyjęte w tym zakresie rozwiązania ostatecznie zależą od obowiązujących w danym okresie regulacji prawnych¹, ale są one funkcją różnych koncepcji i kompromisów politycznych. Ich źródłem są tradycje historyczno-ustrojowe danego państwa, programy i koncepcje partii politycznych sprawujących władzę w państwie lub nawet wpływy konkretnych ekspertów przygotowujących założenia określonych regulacji prawnych.

Prawna instytucja samorządu terytorialnego zawiera się w strukturze ustrojowej państwa, jego zadaniach oraz możliwościach finansowego zabezpieczenia

¹ A. Kostecki, *Legislacyjne aspekty prawno-finansowych regulacji w zakresie samorządu terytorialnego*, [w:] T. Wawak (red.), *Własność komunalna*, Kraków 1991, s. 69–72.

wykonania tych zadań. Z tych względów nie może być postrzegana w oderwaniu od instytucji państwa oraz kompetencji jego organów. Problemy samorządu terytorialnego nie mogą być rozwiązywane w oderwaniu od problemów całego państwa. W związku z tym samodzielność samorządu terytorialnego jest zdeterminowana przez porządek prawny obowiązujący w państwie i nie ma charakteru absolutnego, lecz jest funkcją przyjętego modelu ustrojowego, tradycji demokratycznych, koncepcji podziału zadań publicznych między szczeblem centralnym (ogólnopaństwowym) oraz stopniem lub stopniami samorządu terytorialnego (lokalnego, regionalnego) i związanego z tym poziomu decentralizacji.

W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że samodzielność przysługująca samorządowi terytorialnemu jest jego podstawową, „naturalną” cechą, decydującą o jego istocie jako podmiotu administracji publicznej². Samodzielność ta nie może być zniesiona w całości lub w części przesądzającej o jej istocie³. Ustawodawca jednak, pomimo tego, że zagwarantował sądową ochronę samodzielności samorządu terytorialnego zarówno w Konstytucji RP⁴, jak i w ustawach ustrojowych⁵, to jej nie zdefiniował. W związku z tym zarówno w judykaturze, jak i w piśmiennictwie zasadę samodzielności samorządu terytorialnego wyprowadza się przede wszystkim z treści norm konstytucyjnych i ustawowych⁶.

² A. Wiktorowska, *Prawne determinanty samodzielności gminy. Zagadnienia administracyjnoprawne*, Warszawa 2002, s. 9; I. Lipowicz, *Samodzielność samorządu terytorialnego w świetle Konstytucji*, „Przegląd Sejmowy” 2007, nr 4, s. 176 i n.; T. Bąkowski, M. Brzeski, M. Laskowska, *Samodzielność gminy w świetle konstytucji i ustawodawstwa zwykłego*, [w:] S. Wrzosek, M. Domagała, J. Izdebski, T. Stanisławski (red.), *Współzależność dyscyplin badawczych w sferze administracji publicznej*, Warszawa 2010, s. 17; M. Mączyński, *Samodzielność a samorządność*, [w:] M. Stec, M. Mączyński (red.), *Nadzór nad samorządem a granice jego samodzielności*, Warszawa 2011, s. 15 i n.; E. Bojanowski, *Samodzielność jako cecha ustrojowa samorządu terytorialnego*, [w:] J. Sługocki (red.), *Samorząd terytorialny w Polsce i w Europie. Doświadczenia i dylematy dalszego rozwoju*, Bydgoszcz 2009, s. 13–19.

³ Orzeczenie TK z dnia 23 października 1996 r., K. 1/96, OTK 1996, z. 5, poz. 38; wyrok TK z dnia 15 grudnia 1997 r., K. 13/97, OTK 1997, z. 5–6, poz. 69.

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁵ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.) dalej u.s.g.; ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 ze zm.) dalej u.s.p.; ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 ze zm.) dalej u.s.w.

⁶ T. Bąkowski, *W nawiązaniu do dyskusji o zakresie samodzielności gminy w kontekście przepisów art. 6 i 7 ustawy o samorządzie gminnym*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2011, nr 25, s. 473–480.

2. Konstytucyjne ramy samodzielności samorządu terytorialnego

Należy podkreślić, że od momentu restytucji samorządu terytorialnego w Polsce tj. od 1990 r. znalazł on właściwe miejsce w przepisach kolejno obowiązujących konstytucji. W znowelizowanym z dniem 31 grudnia 1989 r. art. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 lipca 1952 r.⁷ przyjęto, że Rzeczpospolita Polska gwarantuje udział samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy. Nie określono wprost istoty samodzielności, ale wprowadzono gwarancje jej ochrony sądowej w art. 44 ust. 2. Zasadę samodzielności oraz jej granice można było natomiast wyinterpretować z art. 43 ust. 1 oraz art. 44 ust. 1 Konstytucji RP z 1952 r. Zgodnie z tymi przepisami samorząd terytorialny stanowił podstawową formę organizacji życia publicznego w gminie, która wyposażona w osobowość prawną wykonywała zadania publiczne w imieniu własnym, na zasadach określonych przez ustawy.

Podobne rozwiązania zawierała ustawa konstytucyjna z dnia 17 października 1992 r.⁸ stanowiąc m.in. w art. 70 i 71, że samorząd terytorialny jest podstawową formą organizacji lokalnego życia publicznego, a j.s.t. posiadają osobowość prawną jako istniejące z mocy prawa wspólnoty mieszkańców danego terytorium. Stanowiono, że samorząd terytorialny wykonuje w ramach ustaw istotną część zadań publicznych, z wyłączeniem zadań zastrzeżonych ustawowo do kompetencji administracji rządowej, przy czym j.s.t. wykonują przysługujące im zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność dla zaspokojenia potrzeb mieszkańców. W zakresie uregulowanym ustawami j.s.t. wykonywały zadania administracji rządowej. W tym celu były wyposażone w odpowiednie środki finansowe. Były to najczęściej przywoływane przez Trybunał Konstytucyjny wzorce samodzielności samorządu terytorialnego⁹.

Działając zatem w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność j.s.t. stanowiły podmioty odrębne od organów administracji rządowej, a więc w tym znaczeniu wyposażone w przymiot samodzielności podlegającej ochronie sądo-

⁷ Tekst jedn. Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 ze zm.

⁸ Ustawa konstytucyjna z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426 ze zm.).

⁹ Uchwała TK z dnia 27 września 1994 r., W. 10/93, OTK 1994 r., cz. II, poz. 46; orzeczenie TK z dnia 18 października 1994 r., K. 2/94, OTK 1994 r., cz. II, poz. 36; orzeczenie TK z dnia 23 października 1996 r., K. 1/96, OTK 1996 r., z. 5, poz. 38.

wej. Ponadto, w takim właśnie charakterze j.s.t. uczestniczyły w sprawowaniu władzy państwowej, wykonując istotną część zadań publicznych samodzielnie, ale na podstawie ustaw. Samodzielność j.s.t. została osadzona w normach konstytucyjnych, to jednak jej zakres uregulowano ustawami zwykłymi. Ustawodawca decydując się na ograniczenie samodzielności j.s.t. powinien brać pod uwagę kilka problemów, a mianowicie:

- czy wprowadzona regulacja ustawowa jest w stanie doprowadzić do zamierzonych celów,
- czy dana regulacja jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana,
- czy efekty wprowadzonej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nałożonych przez nią na obywateli¹⁰.

Z aktualnie obowiązującej Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. najczęściej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jest przywoływany art. 16 ust. 2 oraz art. 167 ust. 1 jako wzorzec kontroli przestrzegania samodzielności j.s.t.¹¹. W poszczególnych konstytucjach RP od 1990 r. został przyjęty paradygmat demokracji opartej między innymi na niekwestionowanej roli samorządu terytorialnego, na jego znacznej samodzielności w państwie prawa oraz jego wyraźnym odróżnieniu od administracji rządowej¹². Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TK konstytucyjne prawa i obowiązki samorządu terytorialnego ukształtowane zostały przede wszystkim na podstawie zasady jego samodzielności. Oznacza to, że j.s.t., wykonując zadania publiczne, uczestniczą, w zakresie określonym przez ustawodawcę, w sprawowaniu władzy publicznej w granicach przyznanej im przez prawo i prawem chronionej samodzielności. Uznano jednak, że samodzielności j.s.t., jako wartości chronionej i gwarantowanej konstytucyjnie, nie wolno absolutyzować¹³, skoro samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne „w ramach ustaw”. Samodzielność samorządu terytorialnego zawsze ma charakter względny, który wyraża się

¹⁰ Uzasadnienie orzeczenia TK z dnia 23 października 1996 r., K. 1/96, OTK 1996, z. 5, poz. 38.

¹¹ Wyrok TK z dnia 18 grudnia 2008 r., K. 19/07, OTK-A 2008, z. 10, poz. 182; wyrok TK z dnia 19 grudnia 2007 r., K. 52/05, OTK-A 2007, z. 11, poz. 159; wyrok TK z dnia 8 maja 2002 r., K. 29/00, OTK-A 2002, z. 3, poz. 30; wyrok TK z dnia 8 października 2001 r., K. 11/01, OTK 2001, z. 7, poz. 210.

¹² J. Brzeziński, *Zakres stosowania załącznika do uchwał organów samorządu terytorialnego na tle zasad techniki prawodawczej*, „Samorząd Terytorialny” 2006, nr 11, s. 22.

¹³ Wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K. 21/01, OTK-A 2002, z. 2, poz. 17; wyrok TK z dnia 4 maja 1998 r., K. 38/97, OTK 1998, z. 3, poz. 31.

w tym, że j.s.t. działa w ramach prawa i jest podporządkowana temu prawu¹⁴. Zakres, poziom i treść tej samodzielności są określone przez prawo. Samodzielność samorządu terytorialnego ograniczają przepisy prawa powszechnie obowiązującego stanowiące podstawy prawne jego działania oraz przepisy prawa określające granice działania. Samodzielność działania nie jest ani wolnością działania, ani swobodą działania, lecz zawsze jest związana przepisami prawa powszechnie obowiązującego¹⁵.

Zasady samodzielności samorządu terytorialnego nie można jednostronnie interpretować w oderwaniu od innych zasad ustrojowych dotyczących organizacji i funkcjonowania państwa, porządku prawnego i władzy publicznej, a w szczególności od zasady jednolitości państwa wyrażonej w art. 3 Konstytucji RP oraz od zasady dobra wspólnego wyrażonej w art. 1 Konstytucji RP¹⁶, a także od zasady solidaryzmu społecznego, ponieważ w preambule Konstytucji RP wymieniono wśród podstawowych obowiązków jednostki również obowiązek solidarności z innymi¹⁷. Należy również uwzględnić wynikające z przepisów konstytucyjnych: zasadę państwa prawnego (art. 2), zasadę praworządności (art. 7), zasadę decentralizacji władzy publicznej (art. 15 ust. 1) i zasadę udziału samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy publicznej (art. 16 ust. 2).

Ustawodawca jest zatem uprawniony do ingerowania w sferę samodzielności j.s.t. Jego działanie w tym zakresie nie może być jednak dowolne. Podstawowym warunkiem formalno-proceduralnym ograniczenia samodzielności j.s.t. jest możliwość nałożenia na jednostkę określonego obowiązku wyłącznie w drodze ustawy. Gwarancja ta stanowi o niezależności samorządu od administracji rządowej. Ingerencja ustawodawcy w sferę samodzielności samorządu terytorialnego powinna być uregulowana w sposób zupełny, tak aby nie powstawała możliwość jej rozszerzającego interpretowania¹⁸. Ponadto, ograniczenia samodzielności muszą znajdować uzasadnienie w konstytucyjnie określonych celach i chronionych wartościach, którym ustawodawca dał pierwszeństwo przed

¹⁴ J. Łętowski, *Prawo administracyjne dla każdego*, Warszawa 1995, s. 20.

¹⁵ A. Błaś, *Konstrukcja prawna samodzielności j.s.t.*, [w:] E. Ura (red.), *Granice samodzielności wspólnot samorządowych*, Rzeszów 2005, s. 20; A. Błaś, *Problem samodzielności działania organów administracji publicznej i samodzielności jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] S. Dolata (red.), *Problemy prawne w działalności samorządu terytorialnego*, Opole 2002, s. 99-106.

¹⁶ Wyrok TK z dnia 18 lutego 2003 r., K. 24/02, OTK-A 2003, z. 2, poz. 11.

¹⁷ Wyrok TK z dnia 7 czerwca 2001 r., K. 20/00, OTK 2001, z. 5, poz. 119.

¹⁸ Wyrok TK z dnia 8 kwietnia 2009 r., K. 37/06, OTK-A 2009, z. 4, poz. 47; wyrok TK z dnia 24 marca 1998 r., K. 40/97, OTK 1998, z. 2, poz. 12; uchwała SN z dnia 30 kwietnia 1997 r., III CZP 13/97, OSP 1997, z. 10, s. 477.

zasadą samodzielności j.s.t. Ingerencja ustawodawcy nie może też być nadmierna, tzn. nie może wykraczać poza granice niezbędne dla ochrony interesu publicznego¹⁹.

Wielokrotnie TK różnicował ograniczenia samodzielności j.s.t., wskazując na takie, które naruszają istotę tej samodzielności oraz takie, które stanowią jedynie jej modyfikację i są dopuszczalne na gruncie norm konstytucyjnych²⁰. Związek przede wszystkim zasady samodzielności finansowej j.s.t. z wykonywaniem przez samorząd zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność na podstawie art. 16 ust. 2 Konstytucji, jest immanentny²¹.

Charakterystyczne jest to, że zasada samodzielności samorządu terytorialnego, w odróżnieniu do środków jej ochrony, nie została w przepisach konstytucyjnych ustanowiona *expressis verbis*, ale traktowana jest jako immanentny element samorządu terytorialnego. Normatywnym źródłem zasady samodzielności j.s.t. mogą być różne przepisy Konstytucji RP, oprócz już wyżej wspomnianych art. 16 ust. 2 oraz art. 167 ust. 1, również art. 165 Konstytucji RP, zgodnie z którym j.s.t. mają osobowość prawną i zagwarantowaną ochronę sądową oraz art. 169 ust. 4 zgodnie z którym ustroj wewnętrzny j.s.t. określają, w granicach ustaw, ich organy stanowiące²². Ponadto zasada samodzielności j.s.t. jest wyrowadzana z przepisów ustaw ustrojowych (art. 2 ustawy o samorządzie gminnym, art. 2 ustawy o samorządzie powiatowym i art. 6 ustawy o samorządzie województwa).

Samodzielność samorządu terytorialnego trafnie jest zestawiana z inną fundamentalną wartością ustrojową tzn. z decentralizacją²³. W doktrynie podkreślono, że organy zdecentralizowane cechuje samodzielność, rozumiana jako wyposażenie w prawo do względnie samodzielnego działania w granicach ustawowo dopuszczalnych, oraz niezawisłość oznaczająca wolność od ingerencji w ich sprawy organów wyższego stopnia. Prawna definicja decentralizacji uwypukla cztery zagadnienia:

- a) przekazanie zadań publicznych do realizacji na stopień lokalny,

¹⁹ Wyrok TK z dnia 20 marca 2007 r., K. 35/05, OTK-A 2007, z. 3, poz. 28.

²⁰ Wyrok TK z dnia 3 listopada 1998 r., K. 12/98, OTK 1998, z. 6, poz. 98; wyrok TK z dnia 15 grudnia 1997 r., K. 13/97, OTK 1997, z. 5-6, poz. 68.

²¹ Wyrok TK z dnia 9 czerwca 2010 r., K. 29/07, OTK-A 2010, z. 5, poz. 49.

²² Z. Zell, *Osobowość prawna gwarantem samorządowej samodzielności*, „Wspólnota” 1999, nr 2, s. 7.

²³ Por. uzasadnienie wyroku TK z dnia 18 lutego 2003 r., K. 24/02, OTK-A 2003, z. 2, poz. 11.

- b) korzystanie przez organy lokalne z majątku oraz uprawnień gwarantujących ich samodzielność oraz możliwość decydowania o sprawach publicznych,
- c) posiadanie przez organy lokalne odpowiednich środków finansowych dla realizacji własnej polityki,
- d) proces poszerzania uprawnień jednostek władzy publicznej niższego stopnia w drodze przekazywania im zadań, kompetencji oraz niezbędnych środków²⁴.

Pomimo szeroko stosowanej decentralizacji możliwe jest wprowadzanie takich rozwiązań ustrojowych w dziedzinie samorządu terytorialnego, które polegają na wyłączeniu pewnych spraw z kompetencji organów lokalnych i przekazaniu ich innym organom władzy. Wyłączenie to powinno być dokonane „w zakresie określonym prawem”, a zatem w zgodzie z Konstytucją, w drodze ustawy, przy poszanowaniu wymogu racjonalności. Granice decentralizacji wynikać mogą także ze zmian polityki państwa, stanu gospodarki lokalnej, możliwości dostosowania administracji do wykonywania służby publicznej zgodnie z zasadą pomocniczości. Podstawowym założeniem społecznym i konstytucyjnym w tym zakresie jest lokowanie aparatu wykonującego zadania jak najbliżej obywateli, co jednak musi być dokonywane po uwzględnieniu wszelkich okoliczności społeczno-gospodarczych warunkujących przeprowadzone zmiany²⁵.

Reasumując, w dorobku orzecznictwa TK konstytucyjna zasada samodzielności samorządu terytorialnego oznacza w szczególności, że:

- a) j.s.t. mają określony zakres zadań własnych związanych z zaspokajaniem potrzeb mieszkańców oraz zadań zleconych określonych przez ustawy,
- b) j.s.t. samodzielnie realizują swoje zadania, wyrażając wolę mieszkańców,
- c) ingerencja organów władzy wykonawczej w realizację tych zadań powinna zostać ograniczona do procedur nadzorczych opartych na kryterium legalności i jest ona dopuszczalna tylko w wypadkach określonych w ustawach,

²⁴ N. Gajl, *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*, Warszawa 1993, s. 12; M. Chłipała, *Pomocniczość, decentralizacja, samodzielność jako podstawowe zasady funkcjonowania samorządu terytorialnego. Wybrane zagadnienia*, Roczniki Nauk Prawnych 2005, t. 15, z. 2, s. 375–408; E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 196.

²⁵ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2006 r., U. 5/04, OTK-A 2006, z. 7, poz. 80.

- d) ingerencja prawodawcza w sferę samodzielności samorządu terytorialnego wymaga zachowania formy ustawowej oraz poszanowania zasady zupełności regulacji ustawowych,
- e) wszelka ingerencja w sferę samodzielności j.s.t. musi być zgodna z zasadą proporcjonalności,
- f) prawa i interesy j.s.t. podlegają ochronie sądowej²⁶.

3. Zasada samodzielności samorządu terytorialnego w regulacjach Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego

Wielostronna umowa międzynarodowa, której postanowienia – po przeprowadzeniu procesu ratyfikacji – wiązą również od dnia 1 marca 1994 r. Rzeczpospolitą Polską, czyli Europejska Karta Samorządu Lokalnego²⁷ również odwołuje się do zasady samodzielności samorządu terytorialnego. Spełnia ona istotną rolę w harmonizowaniu określonych rozwiązań, w tym finansowoprawnych, decydujących o właściwej pozycji samorządu terytorialnego i regułach jego funkcjonowania w poszczególnych państwach²⁸. Art. 3 EKSL zatytułowany „Koncepcja samorządu lokalnego” stanowi, że samorząd lokalny oznacza prawo i zdolność społeczności lokalnych, w granicach określonych prawem, do kierowania i zarządzania zasadniczą częścią spraw publicznych na ich własną odpowiedzialność i w interesie ich mieszkańców. Z końcowej części tego przepisu wynika wprost, że interes mieszkańców ma rangę interesu prawnego, co nie było możliwe przed ratyfikacją EKSL²⁹.

Zasada samodzielności znajduje również potwierdzenie w art. 4 ust. 2 i ust. 6 EKSL, zatytułowanym „Zakres działania samorządu lokalnego”. Pierwszy z przepisów stanowi, że społeczności lokalne mają – w zakresie określonym prawem – pełną swobodę działania w każdej sprawie, która nie jest wyłączona z ich kompetencji lub nie wchodzi w zakres kompetencji innych organów władzy. Oznacza

²⁶ Uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 marca 2007 r., K. 54/05, OTK-A 2007, z. 3, poz. 25.

²⁷ Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607, sprost. Dz. U. z 2006 r. Nr 154, poz. 1107), dalej EKSL.

²⁸ A. Kostecki, *Harmonizacja regulacji prawnych w zakresie finansowania samorządu lokalnego i regionalnego z wymogami Rady Europy*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej*, Warszawa 2006, s. 22–36.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 26 lutego 1998 r., I SA 1860/97, LEX nr 44680.

to z jednej strony określoną dyspozycję dla ustawodawcy stanowiącego prawo, z drugiej natomiast dla podmiotów wchodzących w relacje z j.s.t. nakaz uznania pewnej wyodrębnionej sfery, w której jednostki te mogą podejmować określoną aktywność. Według drugiego z cytowanych wyżej przepisów społeczności lokalne powinny być konsultowane o tyle, o ile jest to możliwe, we właściwym czasie i w odpowiednim trybie, w trakcie opracowywania planów oraz podejmowania decyzji we wszystkich sprawach bezpośrednio ich dotyczących. Użyty w treści tego przepisu zwrot „w miarę możliwości” oznacza, że upoważnienia do konsultowania nie należy utożsamiać w prawie polskim z obowiązkiem uzgadniania wszelkich spraw dotyczących społeczności lokalnej³⁰.

Cytowane przepisy EKSL w istocie wyrażają w słabszej, mniej imperatywnej formie zasadę samodzielności j.s.t., ujętą w art. 165 Konstytucji RP³¹. Jednocześnie nie wykluczają one ograniczeń samodzielności i swobody społeczności lokalnych decydowania o sprawach ich bezpośrednio dotyczących, ograniczenia te muszą jednak być podyktowane doniosłymi względami³².

Istotne są także postanowienia art. 4 ust. 5 EKSL, zgodnie z którym w przypadku delegowania kompetencji społecznościom lokalnym przez organy władzy centralnej lub regionalnej, powinny one, w miarę możliwości, mieć pełną swobodę dostosowania sposobu wykonywania tych kompetencji do warunków miejscowych.

Zasadę samodzielności wyraża również art. 6 EKSL zatytułowany „Dostosowanie struktur i środków administracyjnych do zadań społeczności lokalnych”. Zgodnie z jego ust. 1 w sytuacji, gdy bardziej ogólne postanowienia ustawy nie stanowią inaczej, społeczności lokalne powinny móc samodzielnie ustalać swoją wewnętrzną strukturę administracyjną, tworząc jednostki dostosowane do specyficznych potrzeb i umożliwiające skuteczne zarządzanie.

Samodzielność jest ważnym elementem konstrukcyjnym art. 9 EKSL określającego zasady finansowe społeczności lokalnych³³. W szczególności jednak

³⁰ Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2011 r., II OSK 665/11, LEX nr 950523; wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2004 r., II SA 2112/03, LEX nr 171156.

³¹ Wyrok TK z dnia 26 września 2006 r., K. 1/06, OTK-A 2006, z. 8, poz. 110.

³² Uzasadnienie wyroku TK z dnia 21 października 2008 r., P. 2/08, OTK-A 2008, z. 8, poz. 139.

³³ W. Miemieć, *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji samodzielności finansowej gmin – wybrane zagadnienia teoretyczno-prawne*, [w:] S. Dolata (red.), *Funkcjonowanie samorządu terytorialnego – diagnozy i perspektywy*, Opole 1997, s. 201–218; W. Miemieć, *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 10, s. 56–70.

należy zwrócić uwagę na ust. 1 tego artykułu, według którego społeczności lokalne mają prawo, w ramach narodowej polityki gospodarczej, do posiadania własnych wystarczających zasobów finansowych, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swych uprawnień. Prawa do swobodnego dysponowania w ramach wykonywania swoich uprawnień posiadanymi własnymi zasobami finansowymi nie można jednak utożsamiać z dowolnością dysponowania środkami finansowymi, niezgodną z obowiązującym prawem. Nie oznacza to więc pełnego, niczym nieograniczonego zakresu tej swobody³⁴.

Ważne, z punktu widzenia analizowanej problematyki, są również postanowienia ust. 7 niniejszego artykułu, zgodnie z którym o ile jest to możliwe, subwencje przyznane społecznościom lokalnym nie powinny być przeznaczane na finansowanie specyficznych projektów. Przyznanie subwencji nie może zagrażać podstawowej wolności społeczności lokalnej do swobodnego prowadzenia własnej polityki w zakresie przyznanych jej uprawnień. Wyraźnie zatem przyznano prymat subwencji ogólnej, czyli subwencji, która nie jest związana z realizacją konkretnych projektów. Z cytowanego wyżej przepisu EKSL wprost wynika, że przyznanie subwencji nie może być użyte przeciwko podstawowej wolności wspólnoty samorządowej do prowadzenia własnej polityki administracyjnej. Ten sam cel, tzn. wzmocnienie samodzielności samorządu terytorialnego, spełnia art. 9 ust. 8 EKSL regulujący dostęp j.s.t. do krajowego rynku kapitałowego³⁵.

Problem samodzielności samorządu terytorialnego można analizować również poprzez standard określony w art. 11 EKSL zatytułowany „Prawna ochrona samorządu lokalnego”. Zgodnie z tym przepisem społeczności lokalne mają prawo do odwołania na drodze sądowej w celu zapewnienia swobodnego wykonywania uprawnień oraz poszanowania zasad samorządności lokalnej, przewidzianych w Konstytucji lub w prawie wewnętrznym.

³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 marca 2007 r., V SA/Wa 1058/07, LEX nr 341327.

³⁵ I. Lipowicz, *Europejski standard samorządu terytorialnego a ustawodawstwo polskie*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 11-12, s. 75.

4. Samodzielność ustrojowo-organizacyjna samorządu terytorialnego

Samodzielność ustrojowa (utożsamiana w piśmiennictwie z samodzielnością organizacyjną lub statutową³⁶) oznacza możliwość samodzielnego kształtowania przez j.s.t. ich wewnętrznej organizacji w drodze działalności prawotwórczej³⁷. Prawo j.s.t. do kształtowania swojej struktury organizacyjnej we własnym zakresie jest gwarantowane przez zasadę pomocniczości wyrażoną w preambule Konstytucji RP³⁸. Samodzielność ustrojową wyraża art. 169 ust. 4 Konstytucji, zgodnie z którym o ustroju wewnętrznym j.s.t. decydują – w granicach ustawowych – organy stanowiące tych jednostek.

Zarówno jednak ze szczegółowych regulacji konstytucyjnych, jak i ustawowych wynikają określone ograniczenia wpływające w praktyce na prawne możliwości samodzielnego określenia przez j.s.t. ich organizacji wewnętrznej. Ustrojodawca wyczerpująco wylicza dwa obligatoryjne organy j.s.t. i określa ich funkcje, które jako jedyne są upoważnione do wykonywania ich zadań (art. 169 ust. 1 Konstytucji RP), a także zasady prawa wyborczego do organów stanowiących (art. 169 ust. 2 Konstytucji RP). Oznacza to m.in. z jednej strony, że ustawy regulujące organizację poszczególnych j.s.t. powinny ustanawiać te organy, z drugiej natomiast, że poszczególne j.s.t. są obowiązane do ich wyboru. Ponadto ustrojodawca zezwala na regulację przez j.s.t. w statucie ich ustroju wewnętrznego w granicach ustaw (art. 169 ust. 4 Konstytucji). Do tych rozwiązań nawiązano w poszczególnych ustawach ustrojowych, względnie szczegółowo normujących organizację j.s.t. (gminy, powiatu i województwa). Określenie podstawowych instytucji prawa ustrojowego

³⁶ Por. np. D. Dąbek, *Sądowa ochrona samodzielności samorządu terytorialnego w zreformowanym systemie ustrojowym – 10 lat doświadczeń*, [w:] J. Parchomiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej w Polsce*, Warszawa 2009, s. 420–421; E. Bojanowski, *Samodzielność jako cecha ustrojowa samorządu terytorialnego*, [w:] J. Sługocki (red.), *Samorząd terytorialny w Polsce i w Europie*, op. cit., s. 15; T. Bąkowski, M. Brzeski, M. Laskowska, *Samodzielność gminy w świetle konstytucji i ustawodawstwa zwykłego*, [w:] S. Wrzosek, M. Domagała, J. Izdebski, T. Stanisławski (red.), *Współzależność dyscyplin badawczych...*, op. cit., s. 20.

³⁷ M. Stahl, *Samodzielność organizacyjna gminy*, [w:] *Prawo, administracja, obywatele. Profesorowi Eugeniuszowi Smokunowiczowi – Księga pamiątkowa*. Białystok 1997, s. 333–340; W. Taras, A. Wróbel, *Samodzielność prawotwórcza samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 7–8, s. 10–19; M. Szypliński, *Samodzielność lokalnych organów administracji publicznej w ustalaniu struktur organizacyjnych, ich kształt oraz wnioski de lege ferenda*, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 5, s. 58–62; B. Zawadzka, *Glosa do wyroku NSA z dnia 30 września 1992 r.*, SA/Gd 1171/92, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 1–2, s. 136–139.

³⁸ W. Kisiel, *Statut jednostki samorządu terytorialnego a jej samodzielność*, [w:] *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 339; T. Rabska, *Pozycja samorządu terytorialnego w Konstytucji*, RPEiS 1995, z. 2, s. 42.

w znacznym stopniu zdeterminowało zakres samodzielności j.s.t. w toku kształtowania ich wewnętrznego ustroju. Ustalonego w ten sposób i zuniformizowanego kształtu prawnego j.s.t. zainteresowane jednostki albo w ogóle nie mogą regulować, albo nie mogą go uregulować inaczej. W rezultacie za pomocą norm bezwzględnie obowiązujących stworzono jednolite, powszechnie obowiązujące modele ustrojowe j.s.t., określając system organów j.s.t., zasady ich powoływania i odwoływania, organizację wewnętrzną, a także podział zadań między nimi. Podobnie uregulowano instytucję jednostek pomocniczych, które mogą być tworzone przez gminy. Należy podkreślić, że tworzenie jednostek pomocniczych jest uprawnieniem, a nie obowiązkiem gmin. W związku z tym w gminach mogą być tworzone sołectwa, dzielnice, osiedla i inne jednostki pomocnicze³⁹. Dopiero w pozostałym zakresie j.s.t. są samodzielne w kształtowaniu swojej struktury organizacyjnej, kwestii funkcjonalnych oraz wewnętrznego podziału zadań i kompetencji.

Dodatkowo, stosownie do postanowień art. 3 ust. 2 u.s.g., w gminach liczących powyżej 300 tys. mieszkańców projekt statutu powinien być uzgodniony – na wniosek ministra właściwego do spraw administracji publicznej – z Prezesem Rady Ministrów. Uzgodnienie to jest warunkiem obowiązywania statutu, a jego brak spowoduje nieważność statutu. W razie dojścia do sporu między gminą a Prezesem Rady Ministrów na tym tle, spór rozstrzyga ostatecznie Rada Ministrów. Rozstrzygnięcie jest wiążące dla obu stron i nie podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego.

Ponadto zgodnie z art. 7 ust. 1 u.s.w. statut województwa powinien być uzgodniony z Prezesem Rady Ministrów. Uzgodnienie to jest warunkiem obowiązywania statutu, a jego brak spowoduje nieważność statutu. Rozstrzygnięcie organu nadzorczego podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego. Przywołane rozwiązania prawne sprawiają, że pozostawiony przez ustawodawcę samorządowi terytorialnemu zakres samodzielności ustrojowej uznaje się za istotnie ograniczony⁴⁰. Potwierdza to także stosowana w praktyce orzecznicza wykładnia zawężająca to pojęcie⁴¹.

³⁹ Z. Zell, *Samodzielność niesamodzielnych – jednostki pomocnicze gmin*, „Wspólnota” 1999, nr 13, s. 8.

⁴⁰ D. Dąbek, *Sądowa ochrona samodzielności samorządu terytorialnego w zreformowanym systemie ustrojowym – 10 lat doświadczeń*, [w:] J. Parchomiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat reformy ustrojowej...*, op. cit., s. 421; Z. Niewiadomski, *Konstytucyjne regulacje ustroju wewnętrznego jednostek samorządu terytorialnego RP*, [w:] *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 504 i n.

⁴¹ Uchwała SN z dnia 30 kwietnia 1997 r., III CZP 13/97, OSP 1997, z. 10, s. 477.

5. Samodzielność zadaniowo-kompetencyjna samorządu terytorialnego

Samodzielność w zakresie wykonywania zadań publicznych (określana w piśmiennictwie jako administracyjna, zadaniowo-kompetencyjna, publiczno-prawna) jest nierozdzielnie związana z samodzielnością majątkową i finansową⁴². Wyraża ją przede wszystkim art. 16 Konstytucji, zgodnie z którym samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej, a więc jego zadaniem jest realizowanie zadań publicznych⁴³. Samorząd terytorialny wykonuje przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, co jest konsekwencją jego wyodrębnienia prawnego i organizacyjnego. Samodzielne wykonywanie zadań nie oznacza samodzielności nieograniczonej. Samorząd terytorialny wykonuje zadania państwa, a więc jego działalność powinna pozostać pod jego nadzorem. Granice, kryteria, środki nadzoru stosowane wobec samorządu terytorialnego i inne związane z tym zagadnienia są przedmiotem wieloaspektowych badań prowadzonych od wielu lat w Polsce⁴⁴.

Zgodnie z art. 163 Konstytucji RP samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych. Domniemanie kompetencji na rzecz samorządu terytorialnego w systemie organów władz publicznych oznacza, z jednej strony, że zadania

⁴² T. Bąkowski, M. Brzeski, M. Laskowska, *Samodzielność gminy w świetle konstytucji i ustawodawstwa zwykłego*, [w:] S. Wrzosek, M. Domagała, J. Izdebski, T. Stanisławski (red.), *Współzależność dyscyplin badawczych...*, op. cit., s. 23.

⁴³ W. Hartung, *Wykonywanie zadań publicznych na tle zasady samodzielności jednostek samorządu terytorialnego*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2008, nr 4, s. 43–52; Ł. Jaworska, *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego i ich zadania*, [w:] W.J. Wołpiuk (red.), *Organy władzy publicznej w konstytucyjnym porządku prawnym Rzeczypospolitej Polskiej. Materiały konferencyjne*, Warszawa 2003, s. 134–139.

⁴⁴ Por. np. K. Chochowski, *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego w kontekście instytucji nadzoru nad samorządem terytorialnym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 5, s. 61–74; D. Dąbek, *Zastępcze stanowienie przez organy nadzoru samorządowego prawa miejscowego a granice samodzielności samorządu*, [w:] M. Stec, M. Mączyński (red.), *Nadzór nad samorządem a granice jego samodzielności*, op. cit., s. 105–127; J. Jagoda, *Sądowa ochrona samodzielności jednostek samorządu terytorialnego wobec ingerencji nadzorczych*, [w:] M. Stec, M. Mączyński (red.), *Nadzór nad samorządem a granice jego samodzielności*, op. cit., s. 206–229; M. Kamiński, *Normatywny model przesłanek nadzorczej weryfikacji legalności aktów organów samorządowych a granice samodzielności samorządu terytorialnego*, [w:] M. Stec, M. Mączyński (red.), *Nadzór nad samorządem a granice jego samodzielności*, op. cit., s. 30–46; C. Kociński, *Nadzór administracyjny jako element determinujący zakres samodzielności jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] C. Kociński (red.), *Nadzór administracyjny. Od prewencji do weryfikacji*, Wrocław 2006, s. 79–116; J.M. Salachna, *Nadzór w zakresie polityki finansowej a granice samodzielności jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] M. Stec, M. Mączyński (red.), *Nadzór nad samorządem a granice jego samodzielności*, op. cit., s. 164–185; K. Sikora, *Samodzielność gminy w aspekcie oddziaływań nadzorczych*, Radom 2010, s. 307.

organów innych władz publicznych powinny być wyczerpująco określone w konstytucji lub w ustawach, natomiast z drugiej strony, że te zadania publiczne określone ustawowo, które nie zostały wyraźnie zastrzeżone na rzecz innych organów, pozostają we właściwości samorządu terytorialnego, co potwierdza dorobek judykatury. Podkreśla się, że społeczności lokalne mają – w zakresie określonym prawem – pełną swobodę działania w każdej sprawie, która nie jest wyłączona z ich kompetencji lub nie wchodzi w zakres kompetencji innych organów władzy⁴⁵. Omawiana zasada odnosi się do zadań publicznych, a więc służących zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnot lokalnych i podejmowanych na rzecz dobra wspólnego. Są one wykonywane przez j.s.t. jako zadania własne (art. 166 ust. 1 Konstytucji RP).

Według art. 164 ust. 3 Konstytucji RP gmina wykonuje wszystkie zadania samorządu terytorialnego nie zastrzeżone dla innych j.s.t., a więc przyznano tym samym domniemanie kompetencji na rzecz gminy jako podstawowej j.s.t. Zasadę samodzielności zadaniowo-kompetencyjnej należy odnieść także do wzajemnych relacji pomiędzy j.s.t. wszystkich kategorii. Zadania powiatu nie mogą naruszać zakresu działania gmin (art. 4 ust. 6 u.s.p.), natomiast zakres działania samorządu województwa nie narusza samodzielności powiatu i gminy (art. 4 ust. 1 u.s.w.).

Wybór formy organizacyjno-prawnej, w ramach której będzie wykonywane określone zadanie publiczne j.s.t., również zawiera się w sferze kompetencji organów j.s.t. W szczególności wybór taki dokonywany jest spośród następujących form organizacyjno-prawnych: jednostka budżetowa, samorządowy zakład budżetowy lub spółka prawa handlowego. Należy jednak podkreślić, że nie jest to wybór nieograniczony, ponieważ zgodnie z art. 14 ustawy o finansach publicznych⁴⁶ tylko określone kategorie zadań j.s.t. mogą być realizowane w ramach samorządowych zakładów budżetowych. Ponadto istotne w tym zakresie ograniczenia wynikają z postanowień ustawy o gospodarce komunalnej⁴⁷ oraz z innych ustaw, np. ustawy – Prawo zamówień publicznych⁴⁸ lub ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁴⁹.

⁴⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 maja 2010 r., II SA/Wr 70/10, LEX nr 674616.

⁴⁶ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).

⁴⁷ Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 45, poz. 236).

⁴⁸ Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.).

⁴⁹ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536 ze zm.).

6. Samodzielność finansowa samorządu terytorialnego

Samodzielność finansowa j.s.t. stanowi jedną z konstytutywnych cech podmiotowości samorządu terytorialnego. Istota jej wyraża się w zapewnieniu j.s.t. przede wszystkim dochodów pozwalających na realizowanie przypisanych im zadań publicznych, pozostawiając im, przy uwzględnieniu wymogów ustawowych, swobodę w kształtowaniu wydatków oraz stworzenie odpowiednich gwarancji formalnych i proceduralnych w tym zakresie⁵⁰. Nie można jednak przypisywać samodzielności finansowej j.s.t. charakteru absolutnego, gdyż może ona zostać ograniczona w drodze ustawy, pod warunkiem, że ograniczenia te znajdują uzasadnienie w konstytucyjnie określonych celach i chronionych wartościach. Ustawodawcy przysługuje też swoboda w określaniu źródeł dochodów j.s.t., jak i ich poziomu⁵¹.

Źródłem zasady samodzielności finansowej j.s.t. jest przede wszystkim art. 167 Konstytucji RP, w tym zwłaszcza jego ust. 1 i 4 wprowadzający odpowiedniość (adekwatność) udziału w dochodach publicznych j.s.t. w zakresie finansowania zadań własnych. Odpowiedniość udziału powinna odnosić się nie tylko do odpowiedniej wydajności finansowej źródła, z którego dochody są pobierane, ale także do odpowiedniości form prawnych, jakie te dochody przybierają w nawiązaniu do charakteru zadań powierzonych j.s.t. Z istoty bowiem zadania własnego wynika, iż jego finansowanie musi mieć charakter samodzielny i kreatywny, tzn. organy j.s.t. muszą mieć zagwarantowane prawo decydowania w określonej mierze o zakresie i sposobie realizacji zadania ustawowo zdefiniowanego lub co najmniej o sposobie jego realizacji i źródłach finansowania⁵².

Określoną gwarancją samodzielności finansowej j.s.t. są również postanowienia art. 167 ust. 2 Konstytucji RP. Sposób zredagowania tego przepisu, a zwłaszcza kolejność wyliczenia podstawowych kategorii źródeł dochodów j.s.t., wyraźnie wskazują, że idea samodzielności finansowej powinna być głównym elementem konstrukcyjnym systemu dochodów j.s.t. W pierwszej kolejności zostały wymienione dochody własne, a w dalszej dopiero subwencja ogólna.

⁵⁰ Wyrok TK z dnia 24 marca 1998 r., K. 40/97, OTK 1998, z. 2, poz. 12.

⁵¹ Wyrok TK z dnia 18 września 2006 r., K. 27/05, OTK-A 2006, z. 8, poz. 105; wyrok TK z dnia 31 maja 2005 r., K. 27/04, OTK-A 2005, z. 5, poz. 54; wyrok TK z dnia 3 listopada 1998 r., K. 12/98, OTK 1998, z. 6, poz. 98; wyrok TK z dnia 15 grudnia 1997 r., K. 13/97, OTK 1997, z. 5-6, poz. 69.

⁵² Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2001 r., U. 8/00, OTK 2001, z. 5, poz. 123.

Jako ostatnie źródło wymieniono dotacje celowe, które powinny mieć charakter uzupełniający i wyjątkowy, bowiem sposób ich ustalania, przekazywania oraz rozliczania z pewnością nie sprzyja samodzielności finansowej j.s.t.

Samodzielność finansowa nie może być osiągnięta bez odpowiedniej stabilizacji rozwiązań prawnych odnoszących się do gospodarki finansowej j.s.t. Gwarancje stabilizacji sformułowano w art. 167 ust. 3 Konstytucji RP, ale tylko w odniesieniu do źródeł dochodów. Wiadomo jednak, że gospodarka finansowa j.s.t. nie może być postrzegana w sposób jednostronny tzn. tylko przez pryzmat dochodów (ich kategorii, konstrukcji prawnej, wydajności) ale również jej drugą stronę tj. wydatki (ich rodzaje, wysokość, obligatoryjność i fakultatywność, sposób kreowania nowych wydatków). Niestety ten istotny problem został w konstrukcji art. 167 Konstytucji RP potraktowany z mniejszą uwagą, a podkreślenie jedynie adekwatności dochodów publicznych przysługujących j.s.t. do przypadających im zadań nie rozwiązuje wielu istotnych kwestii odnoszących się do wydatków realizowanych przez j.s.t. Wyżej wspomniana stabilizacja źródeł dochodów j.s.t. nie jest przy tym jednakowo oceniana w doktrynie. Użyte w art. 167 ust. 3 Konstytucji RP sformułowanie „określone ustawowo” można rozumieć jako zapewnienie formalne, a więc nakaz zachowania formy ustawy przy kreowaniu źródeł dochodów. Wynika z niego nakaz nadania owym źródłom dochodów charakteru obligatoryjnego, a więc j.s.t. nie mogą zrezygnować z dochodów uzyskiwanych z tych źródeł, które powinny im umożliwiać pozyskiwanie z nich dochodów w niezbędnej wysokości dla sfinansowania zadań publicznych⁵³. Z drugiej jednak strony wskazuje się, że przyjęte rozwiązanie, w którym art. 167 ust. 3 Konstytucji RP odsyła do ustaw zwykłych, szczegółowo regulujących dochody j.s.t., nie stanowi żadnej gwarancji trwałości ich dochodów, gdyż uregulowanie tych kwestii w ustawach szczególnych nie wyklucza doraźnych zmian systemu finansów j.s.t.⁵⁴.

Jednym z atrybutów samodzielności finansowej j.s.t. jest zakres i możliwość wykonywania władztwa finansowego, które można podzielić na władztwo dochodo-

⁵³ W. Miemieć, *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 5.

⁵⁴ J. Storczyński, *Postępowanie w sprawie skargi jednostki samorządu terytorialnego do NSA na rozstrzygnięcie nadzorcze kolegium regionalnej izby obrachunkowej – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2002, nr 4, s. 129.

we i władztwo wydatkowe⁵⁵. Granice władztwa dochodowego, a w zasadzie jego określonego fragmentu, jakim jest władztwo podatkowe, wyznaczono w art. 168 Konstytucji RP, zgodnie z którym j.s.t. mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Niniejszy przepis upoważnia zatem wyraźnie ustawodawcę do przekazywania do normowania w drodze aktów prawa miejscowego tych elementów stosunku podatkowego, które decydują o wysokości podatków, pod warunkiem że ustawa wyznaczy precyzyjnie granice kompetencji organów j.s.t. Akty prawa miejscowego mogą w szczególności określać stawki podatków i innych opłat, ustawodawca musi jednak wyznaczyć zakres swobody regulacyjnej przysługującej upoważnionym organom⁵⁶. W art. 168 Konstytucji RP ustalono kwestię zakresu samodzielności j.s.t. w odniesieniu do decydowania o wysokości podatków i opłat lokalnych. Oznacza to, że j.s.t. nie są całkowicie autonomiczne w ustalaniu obciążeń podatkowych. Dotyczy to zarówno wprowadzania (oraz likwidacji) obciążeń podatkowych, jak i decydowania o wysokości obciążeń już istniejących (stawki podatkowe, zwolnienia od podatku)⁵⁷.

Użyty w treści art. 168 Konstytucji RP zwrot „w zakresie określonym w ustawie” oznacza jednak, że kompetencje j.s.t. są reglamentowane przez ustawodawcę, wskazującego rodzaje podatków i opłat zaliczonych do kategorii podatków i opłat lokalnych, co do których dopuszczalne jest określanie ich wysokości przez j.s.t.⁵⁸. W związku z tym, nawet nie we wszystkich podatkach i opłatach lokalnych, tzn. takich z których wpływy w całości zasilają budżety j.s.t., zostały wprowadzone elementy władztwa podatkowego przysługującego organom j.s.t. Brak takich elementów w prawnej konstrukcji podatku od spadków i darowizn⁵⁹, podatku od czynności cywilnoprawnych⁶⁰ oraz w zryczałtowanym podatku dochodowym opłacanym w formie karty podatkowej⁶¹, a w opłacie

⁵⁵ E. Kornberger-Sokołowska, *System dochodów jednostek samorządu terytorialnego a ich samodzielność finansowa*, [w:] *Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Coronowskiemu*, pod red. W. Koniecznego, Warszawa 2005, s. 69-79; E. Kornberger-Sokołowska, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w aktualnym systemie prawnym w Polsce*, „*Studia Iuridica*” 2001, nr 39, s. 99-116.

⁵⁶ Uzasadnienie wyroku TK z dnia 2 kwietnia 2007 r., SK 19/06, OTK-A 2007, z. 4, poz. 37.

⁵⁷ M. Kotulski, *Samodzielność samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji finansów publicznych*, „*Kwartalnik Prawa Publicznego*” 2004, nr 1, s. 123.

⁵⁸ Uzasadnienie wyroku TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K. 21/01, OTK-A 2002, z. 2, poz. 17.

⁵⁹ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.).

⁶⁰ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.).

⁶¹ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.).

skarbowej⁶² omawiane władztwo sprowadzono tylko do elementów techniki jej poboru tzn. możliwości zarządzenia poboru opłaty skarbowej w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso (nie obejmuje ono możliwości decydowania o wysokości obciążenia z tytułu tej daniny publicznej). Nawet zatem tylko w kategorii źródeł dochodów własnych j.s.t. granice samodzielności finansowej zostały wyznaczone w sposób, który w przyszłości umożliwiałby ich poszerzenie bez potrzeby dokonywania zmian w przepisach konstytucyjnych.

Problem samodzielności finansowej j.s.t. jest bardziej złożony, niż mogłoby to wynikać z cytowanych wyżej przepisów konstytucyjnych. Nie może on być sprowadzany tylko do badania adekwatności dochodów publicznych udostępnionych j.s.t. oraz zadań przypadających im do realizacji, dominacji źródeł dochodów własnych nad źródłami dochodów zasilających (subwencją ogólną i dotacjami celowymi) lub zakresu władztwa podatkowego. Samodzielność finansowa j.s.t. jest problemem zdecydowanie bardziej złożonym, czego dowodem mogą być analizowane w doktrynie zagadnienia z nią związane wprost lub tylko pośrednio.

Badaniom poddaje się istotę i zakres samodzielności finansowej j.s.t. poszczególnych stopni (gmin, powiatów lub województw)⁶³, j.s.t. danego stopnia, ale o specyficznych cechach (gminy wiejskie, powiaty ziemskie)⁶⁴ albo w odniesieniu do całej struktury samorządu terytorialnego⁶⁵. Samodzielność finansowa j.s.t. badana jest również w sposób szczegółowy, np. w kontekście problematyki do-

⁶² Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 225, poz. 1635 ze zm.).

⁶³ Por. J. Glumińska-Pawlic, *Konstytucyjne gwarancje a ustawowe ograniczenia samodzielności finansowej gmin*, [w:] P. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 347–359; S. Kańduła, *Samodzielność finansowa samorządu gminnego w Polsce po 1993 roku*, Poznań 2003, s. 218; E. Markowska-Bzducha, *Samodzielność finansowa polskich gmin*, Radom 2005, s. 210; J. Zawora, *Samodzielność finansowa samorządu gminnego*, Rzeszów 2008, s. 228.

⁶⁴ K. Surówka, *Zakres samodzielności finansowej powiatów ziemskich w Polsce w latach 1999–2008*, [w:] B. Filipiak, A. Szewczuk (red.), *Samorząd terytorialny w zintegrowanej Europie. Materiały V Forum Samorządowego* (Szczecin, 2009.04.16–17), Szczecin 2009, s. 432–456; K. Trojanowska, *Zmiana zasad finansowania samorządów a samodzielność finansowa gmin wiejskich w Polsce*, [w:] J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 329–339.

⁶⁵ Por. J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*, Katowice 2003, s. 306; W. Gonet, *Uwagi o samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 1–2, s. 5–17; P. Chadała, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, „Annales UMCS Sectio H: Oeconomia” 2002, z. 36, s. 227–245; E. Denek (red.), *Samodzielność samorządu terytorialnego w Polsce*, Poznań 2001, s. 187; P. Dziekański, J. Rogalska, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w świetle prawa i danych makroekonomicznych*, [w:] J. Parchomiuk, B. Uljasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat reformy ustrojowej...*, op. cit., s. 321–339.

chodów lub nawet określonych ich kategorii⁶⁶, dokonywania wydatków⁶⁷, przysługującego j.s.t. prawa własności komunalnej⁶⁸, funkcjonowania j.s.t. w warunkach gospodarki rynkowej⁶⁹.

Z powyższego wynika zatem, że samodzielność finansowa j.s.t. jest problemem bardzo złożonym. Może być badana także w wielu innych od wyżej wymienionych płaszczyznach, np. konstruowania budżetu, wieloletniej prognozy finansowej, źródeł finansowania deficytu budżetowego, wyboru określonych zadań inwestycyjnych, samodzielnego lub wspólnego z innymi j.s.t. finansowania określonych zadań.

7. Uwagi końcowe

Samorząd terytorialny jest instytucją prawną trwale wpisaną w ideę i koncepcję państw demokratycznych. Jego uczestnictwo w sprawowaniu władzy publicznej nie podlega dyskusji. Jednak już zakres i formy tego uczestnictwa są zróżnicowane w poszczególnych państwach. W granicach określonych przepisami konstytucji⁷⁰ oraz ustaw istotna część zadań publicznych przypada do realizacji j.s.t., które wykonują je w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Duży zakres samodzielności j.s.t., w aspekcie ustrojowo – organizacyjnym, zadaniowo – kompetencyjnym oraz finansowym, oznacza również ponoszenie odpowiedzialności za skutki własnych decyzji.

⁶⁶ W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 238; P. Galiński, *Analiza samodzielności dochodowej jednostek samorządu terytorialnego w latach 2000–2010*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 6, s. 20–30; D.A. Hałaburda, *Dochody własne gmin a samodzielność finansowa*, [w:] D.A. Hałaburda (red.), *Finansowanie gminnego samorządu terytorialnego*, Białystok 2008, s. 71–77; A. Strzelecki, *Znaczenie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego dla ich samodzielności finansowej*, [w:] S. Komosiński (red.), *Organizacyjne i prawne problemy funkcjonowania samorządu terytorialnego*, Bydgoszcz 2011, s. 124–143; J. Rogalska, M. Stachowicz, *Samodzielność finansowa gmin w świetle art. 20 i 29 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] P. Chmielnicki, A. Dybała (red.), *Nowe kierunki działań administracji publicznej w Polsce i Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 275–282.

⁶⁷ A. Ostrowska, *Samodzielność samorządu terytorialnego w zakresie udzielania dotacji. Obecny i przyszły zakres w Polsce i Szkocji*, [w:] E. Ruśkowski, I. Zawierucha (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe w Europie Centralnej i Wschodniej w warunkach kryzysu finansowego*, Białystok–Lwów 2010, s. 198–209.

⁶⁸ K. Piotrowska-Marczak, *Samodzielność finansowa samorządów lokalnych a własność komunalna*, [w:] T. Wawak (red.), *Własność komunalna*, Kraków 1991, s. 63–68.

⁶⁹ T. Rabska, *Zasada gospodarki rynkowej a samodzielność jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] A. Gomulowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 91–102.

⁷⁰ J.M. Salachna, *Konstytucyjne uwarunkowania samodzielności finansowej samorządu terytorialnego w aspekcie decyzyjnym (zarządczym)*, [w:] P. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania...*, op. cit., s. 371–378.

Samodzielność jest nierozzerwalnie związana z istotą samorządu terytorialnego. Wyznaczenie jej granic nie jest zadaniem prostym. Zależy od przyjętej koncepcji ustrojowej samorządu terytorialnego w państwie i sposobu jego zorganizowania⁷¹. Samorząd terytorialny może być zorganizowany na jednym, dwóch lub nawet trzech stopniach, tak jak w Polsce. Im więcej stworzono stopni samorządu terytorialnego, tym bardziej złożonym problemem staje się właściwy podział zadań publicznych realizowanych na szczeblu centralnym (ogólnopństwowym) oraz poszczególnych stopniach samorządu terytorialnego. Nie musi to oznaczać realizacji zasady decentralizacji w najpełniejszym zakresie, lecz przyjęcie rozwiązania najbardziej optymalnego w danym momencie rozwoju państwa oraz możliwości zaspokajania potrzeb społecznych.

Nie należy analizować samodzielności samorządu terytorialnego w odewraniu od procesów decentralizacji⁷² oraz solidaryzmu społecznego. Ważnym problemem pozostaje zakres ochrony i stosowane środki ochrony prawidłowo wyznaczonych granic samodzielności samorządu terytorialnego⁷³. W sposób najbardziej trwałe granice samodzielności samorządu terytorialnego wyznaczają przepisy konstytucyjne oraz odpowiednio je uzupełniające przepisy ustaw⁷⁴. Rolą natomiast sądów, w tym konstytucyjnych, jest rozstrzyganie, czy wyznaczone granice samodzielności samorządu terytorialnego nie są naruszane zarówno przez tworzących, jak i stosujących prawo⁷⁵.

⁷¹ K. Piotrowska-Marczak, *Uwarunkowania samodzielności finansowej gmin w Polsce*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1994, nr 49, s. 217–224.

⁷² A. Werwińska, *Proces decentralizacji a samodzielność finansowa gmin w zakresie pozyskiwania dochodów*, [w:] L. Patrzalek (red.), *System finansów samorządu terytorialnego. Wybrane problemy*, Poznań–Wrocław 2003, s. 129–138; A. Werwińska, *Samodzielność finansowa gmin jako efekt procesu decentralizacji finansów publicznych*, [w:] L. Patrzalek (red.), *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego. Zagadnienia wybrane*, Poznań–Wrocław 2004, s. 115–125.

⁷³ J. Jagoda, *Prawne środki ochrony samodzielności jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] J. Boć, A. Chajbowicz (red.), *Nowe problemy badawcze w teorii prawa administracyjnego*, Wrocław 2009, s. 575–592.

⁷⁴ J. Glumińska-Pawlic, *Konstytucyjne gwarancje samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] A. Łabno, E. Zwierzchowski (red.), *Księga pamiątkowa Profesora M. Kudeja*, Katowice 2009, s. 31–42; M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Wyznaczenie i ochrona granic samodzielności, w tym finansowej, jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty konstytucyjne*, [w:] P. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 334–346.

⁷⁵ J. Małecki, *Sądowa ochrona samodzielności finansowej samorządu terytorialnego*, [w:] I Forum Samorządowe. Polska samorządność w integrującej się Europie (Szczecin, 19–20.IV.2004), Szczecin 2004, s. 323–332; S. Prutis, *Ochrona samodzielności gminy, jako jednostki samorządu terytorialnego w orzecznictwie sądowym*, [w:] J. Góral, R. Hauser, J. Trzciniński (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 359–373; J. Oniszcuk, *Omówienie wyroku TK z dnia 24 marca 1998 r.*, K. 40/97, „Glosa” 1998, nr 10, s. 13–16.

Granice samodzielności samorządu terytorialnego mogą być wyznaczone w różny sposób na poziomie samorządu lokalnego⁷⁶ oraz samorządu regionalnego⁷⁷. Samodzielność jest dla samorządu terytorialnego wartością, która wymaga właściwej ochrony. Wydaje się, że ostateczną granicą samodzielności j.s.t. powinny być najbardziej optymalne warunki wykonywania zadań publicznych i związany z tym poziom zaspokajania potrzeb społecznych. O przesuwaniu granic samodzielności j.s.t. powinna zatem decydować skuteczność określonych rozwiązań prawnych tworzących warunki do osiągnięcia takich rezultatów⁷⁸. Cechą zasady samodzielności samorządu terytorialnego jest zatem ewolucyjność i możliwość przejmowania wzorów wypracowanych w toku jego funkcjonowania, w tym również w innych państwach⁷⁹.

⁷⁶ A. Szewczuk, *Samodzielność finansowa organów lokalnych w Polsce*, [w:] J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Szołno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008, s. 265–275.

⁷⁷ L. Patrzalek, *Zakres samodzielności finansowej samorządów regionalnych*, [w:] *I Forum Samorządowe. Polska samorządność w integrującej się Europie* (Szczecin, 19–20.IV.2004), Szczecin 2004, s. 391–399.

⁷⁸ K. Peter-Bombik, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Założenia a rzeczywistość*, [w:] J. Parchomiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji...*, op. cit., s. 340–352; A. Strzelecki, *Samodzielność finansowa gminy jako warunek skuteczności działań na rzecz społeczności lokalnej (aspekty prawne i ekonomiczne)*, [w:] *Administracja na świecie i w Polsce*. t. 1. *Administracja w Polsce*. t. 2. *Administracja na świecie*. Toruń 2008, s. 71–116.

⁷⁹ A. Alińska, *Samodzielność finansowa polskich samorządów na tle krajów Unii Europejskiej*, [w:] L. Patrzalek (red.), *Finanse publiczne w warunkach akcesji do Unii Europejskiej*, Wrocław 2006, s. 263–272; A. Babczuk, *Kierunki ewolucji samodzielności finansowej samorządu lokalnego w Polsce*, „*Finanse Komunalne*” 2009, nr 6, s. 7–16; E. Rutkowska-Tomaszewska, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie gminy – uwagi wprowadzające*, [w:] J. Korczak (red.), *20 lat samorządu terytorialnego w II i III Rzeczypospolitej. Materiały konferencyjne* (Wrocław, 21.05.2010), Wrocław 2010, s. 259–265.

Alicja Pomorska

Racjonalizacja wydatków publicznych jako niezbędny i istotny warunek naprawy finansów publicznych w Polsce

1.

Za jedną z głównych przyczyn pogarszającego się stanu finansów publicznych w Polsce uznaje się nadmiernie rozbudowany zakres wydatków publicznych oraz ich nieprawidłową strukturę; stąd też konieczne jest ich uporządkowanie i ograniczenie, co stanowić winno pierwszy niezbędny i niejako „wyjściowy” warunek i etap dla przeprowadzenia głębokiej, kompleksowej reformy całego systemu finansów publicznych¹.

Sam proces reformowania wydatków publicznych wszędzie jest trudnym i niechętnie podejmowanym przez rządy; w przypadku naszego kraju napotka on na dodatkowe ograniczenia strukturalne. Są nimi:

- trwała i znacząca nierównowaga pomiędzy stroną wydatkową i dochodową sektora finansów publicznych,
- duża „sztywność” wydatków publicznych i ich niezbyt silny redystrybucyjny, a za mało prorozwojowy charakter,
- dynamicznie rosnące koszty obsługi długu publicznego².

¹ Wywołany głównie złym stanem finansów, wyraźny zwłaszcza w ostatnich latach wzrost zainteresowania przedstawicieli nauki finansów i prawa finansowego szeroko rozumianą problematyką wydatków publicznych oraz potrzebą ich generalnej naprawy zaowocował licznymi wartościowymi opracowaniami, wśród których szczególnie miejsce zajmuje książka C. Kosikowskiego, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Temida 2, Białystok 2011. Jest ona szczegółowo rozpisany scenariuszem pożądanych działań naprawczych zarówno w dziedzinie dochodów jak i wydatków publicznych. Tym ostatnim poświęcił Autor drugą część pracy, obejmującą ponad 150 stron.

² Szerzej na ten temat zob. S. Gomułka, *Polskie finanse publiczne – stan i perspektywa do 2012 roku*, Business Center Club, 22.02.2010 s. 3; J. Osiatyński, *Wnioski i rekomendacje*, [w:] *Polskie finanse publiczne – stan i perspektywa*, Raport z II posiedzenia Narodowej Rady Rozwoju, Kancelaria Prezydenta RP, Warszawa 2010, s. 30–31.

Czy i na ile w kontekście powyższych ograniczeń strukturalnych mogą okazać się realne możliwości dokonania istotnych zmian porządkujących cały polski system wydatków publicznych?

Proces porządkowania wydatków publicznych winien być wieloetapowy, rozłożony w czasie i zaplanowany do przeprowadzenia zarówno w krótkim jak i dłuższym horyzoncie czasowym; winien obejmować on zarówno zmiany polegające na redukcji niektórych rodzajów wydatków czy też nawet wręcz całkowitej ich eliminacji, ale także na zwiększeniu poziomu innych rodzajów (zwłaszcza prorozwojowych), a przede wszystkim na szeroko rozumianej racjonalizacji wydatków.

Przez racjonalizację wydatków rozumieć będziemy działania zmierzające do zapewnienia racjonalności w trzech kolejnych etapach realizacji wydatków tj.

- racjonalności wyboru dofinansowania ze środków publicznych określonych zadań, których realizacja zaspokoi najbardziej użytecznie społecznie potrzeby,
- racjonalnego określenia kosztów realizacji zadania przy wykorzystaniu określonych mierników ilościowych i jakościowych,
- racjonalności wykorzystania środków publicznych zgodnie z zasadą efektywności ekonomicznej³.

Nie ulega wątpliwości, iż najtrudniejsze będą próby istotnego ograniczenia bądź wręcz eliminacji niektórych rodzajów wydatków, jako że niezwykle trudno określić jest które z konkretnych wydatków są (w odczuciu Rządu jak i społeczeństwa) na tyle niepotrzebne, by je całkowicie wyeliminować; na ogół takich wydatków nie ma.

Na tym miejscu i przy tej okazji warto zwrócić uwagę na interesujące wyniki badań ankietowych, w których pytano respondentów o najbardziej akceptowalne przez nich działania jakie ewentualnie podjąłby Rząd dla zmniejszenia deficytu⁴; okazało się, że z najszerszą aprobatą społeczną spotkałyby się ograniczenia uposażeń dla polityków oraz zamrożenie płac dla urzędników administracji publicznej, oraz redukcje wydatków na przeznaczone dla nich

³ Zob. szerzej na ten temat m.in. E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN Warszawa 2001, s. 112 oraz M. Pypec, *Cele i kryteria racjonalności wydatków publicznych*, [w:] *Racjonalizacja wydatków publicznych w warunkach deficytu budżetowego*, pod red. nauk. A. Pomorskiej i M. Pypcia, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Finansów i Bankowości, Radom 2004, s. 37–40.

⁴ Zob. A. Fandrejewska, *Nie akceptujemy wyższych podatków trochę godzimy się na ich obniżki*, „Rzeczpospolita, Rynki i Finanse” z dnia 29.09.2010.

Racjonalizacja wydatków publicznych...

samochody służbowe i telefony komórkowe. Niestety, te sugerowane oszczędności nie byłyby tak istotne by mogły zmienić ogólny poziom wydatków.

Sama ocena poziomu wydatków publicznych w danym państwie uznająca je za zbyt wysokie czy też niskie jest utrudniona a to głównie z powodu tego, iż *jak dotąd, ani nauce, ani praktyce nie udało się wyznaczyć uniwersalnej wielkości wydatków publicznych ; o ich rozmiarze decydują konkretne czynniki i warunki historyczne, społeczne, gospodarcze, kulturalne i inne każdego państwa. Wielkość zatem tych wydatków i ich struktura podlegają zmianom w czasie*⁵.

W praktyce poziom wydatków publicznych ocenia się najczęściej poprzez ich relację do wielkości PKB i to na tle wysokości tegoż wskaźnika w innych państwach. Wysokość udziałów wydatków publicznych w Polsce jako relacji ich do PKB na tle wybranych państw Unii Europejskiej prezentuje poniższa tabela.

Tabela 1. Udział wydatków publicznych wybranych państw Unii Europejskiej w Produkcie Krajowym Brutto w latach 1995–2009

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
EU-27	:	:	:	:	:	:	:	46,6	47,2	46,8	46,8	46,3	45,6	47,0	50,9
Belgium	52,1	52,4	51,2	50,4	50,1	49,1	49,1	49,8	51,0	49,3	52,1	48,6	48,3	49,9	53,8
Bulgaria	:	:	:	39,4	40,0	41,3	40,6	39,6	39,1	38,5	39,7	34,4	39,7	37,6	40,8
Czech Republic	54,5	42,6	43,2	43,2	42,3	41,8	44,4	46,3	47,3	45,1	45,0	43,7	42,5	42,9	45,9
Denmark	59,3	58,9	56,7	56,3	55,5	53,7	54,2	54,6	55,1	54,6	52,8	51,6	50,8	51,5	58,0
Germany	54,9	49,1	48,2	48,0	48,2	45,1	47,6	47,9	48,5	47,1	46,9	45,3	43,5	44,0	48,1
Estonia	41,3	39,5	37,4	39,2	40,1	36,1	34,8	35,8	34,8	34,0	33,6	33,6	34,4	39,9	45,2
Ireland	40,7	38,7	36,3	34,2	33,7	31,0	32,9	33,2	33,0	33,3	33,7	34,3	36,7	42,6	48,6
Greece	45,7	44,1	44,9	44,3	44,4	46,7	45,3	45,1	44,7	45,5	44,0	45,2	46,5	49,2	53,2
Spain	44,4	43,2	41,6	41,1	39,9	39,1	38,6	38,9	38,4	38,9	38,4	38,4	39,2	41,3	45,8
France	54,4	54,5	54,2	52,8	52,6	51,7	51,6	52,8	53,5	53,3	53,6	53,0	52,5	53,2	56,5
Italy	52,5	52,5	50,3	49,2	48,2	46,2	48,0	47,4	48,3	47,7	48,2	48,7	47,9	48,9	51,9
Hungary	55,7	50,6	49,2	50,4	48,4	46,8	47,2	51,2	49,4	48,7	50,2	52,0	50,0	48,8	50,5
Netherlands	56,4	49,4	47,5	46,7	46,0	44,2	45,4	46,2	47,1	46,1	44,8	45,5	45,3	46,2	51,4
Austria	56,3	55,9	53,5	53,7	53,4	51,9	51,3	50,7	51,3	53,8	50,0	49,1	48,6	49,3	52,9
Poland	:	:	:	:	:	:	:	44,3	44,7	42,6	43,4	43,9	42,2	43,2	44,4

⁵ Szerzej na ten temat zob. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 236.

Portugal	41,5	42,1	41,1	40,8	41,0	41,1	42,5	42,3	43,8	44,7	45,8	44,5	43,6	43,6	48,0
Romania	34,1	33,2	34,6	35,5	39,2	38,6	36,2	35,0	33,5	33,6	33,6	35,5	38,2	39,3	41,1
Slovenia	:	:	:	:	46,2	46,5	47,3	46,2	46,2	45,7	45,2	44,5	42,4	44,2	49,1
Slovakia	48,6	53,7	48,9	45,8	48,1	52,1	44,5	45,1	40,1	37,7	38,0	36,5	34,2	34,9	41,5
Finland	61,4	60,0	56,5	52,9	51,6	48,3	47,8	48,8	50,1	50,0	50,1	49,0	47,2	49,1	55,6
Sweden	64,9	62,9	60,7	58,8	58,1	55,1	54,5	55,6	55,7	54,2	53,9	52,7	51,0	51,7	55,2
United Kingdom	44,0	42,4	40,5	39,5	38,8	39,0	40,1	41,1	42,1	42,9	44,1	44,2	44,0	47,4	51,5

Źródło: dane z Eurostatu.

Powyższe dane wskazują wyraźnie, iż wbrew temu co się powszechnie sądzi udział wydatków publicznych w Polsce w PKB jest jednym z najniższych wśród 27 państw członkowskich; zaledwie tylko w 6 państwach unijnych odnotowano niższy udział od polskiego wskaźnika.

Głównymi determinantami zakresu i rodzajów zadań państwa a w dalszej konsekwencji i wielkości oraz struktury wydatków publicznych są:

- przyjęty i realizowany w praktyce model ustrojowy i gospodarczy państwa wyznaczający zakres jego zadań,
- wielkość środków publicznych pozostających w dyspozycji państwa, samorządu oraz innych podmiotów publicznoprawnych,
- ogólny stan gospodarki mierzony wielkością głównych wskaźników makroekonomicznych takich jak: tempo wzrostu gospodarczego oraz wzrostu dochodu narodowego, poziom inflacji i bezrobocia, kurs waluty krajowej i inne,
- zaszłości historyczne w postaci niespłaconych a zaciągniętych wcześniej długów państwa obciążających kosztami ich obsługi współczesne pokolenia,
- poziom dochodów i zasobności majątkowej społeczeństwa, jego ogólna kondycja materialna i psychiczna a także struktura demograficzna,
- tradycja, przyzwyczajenia i oczekiwania społeczeństwa wobec państwa w zakresie zaspokajania jego potrzeb materialnych i społecznych,
- uwarunkowania geopolityczne i wynikające zeń dodatkowe obciążenia państwa nowymi wydatkami z tytułu członkostwa w różnych międzynarodowych organizacjach gospodarczych i wojskowych.

Podstawowym wyznacznikiem zakresu i rodzajów zadań państwa a w konsekwencji wielkości i struktury wydatków publicznych jest przyjęty model państwa. Model ten podlegał wyraźnej ewolucji zapoczątkowanej na przełomie XIX i XX wieku. Ramy opracowania i jego tematyka nie pozwalają na szczegółowe przedstawienie kierunków rozwoju zarówno poglądów doktryny na temat zadań państwa jak też ewolucji w zakresie realizowanych w praktyce poszczególnych państw rozwiązań modelowych; stąd też ograniczymy się jedynie do konstatacji wskazującej na ogólny kierunek ewolucji modeli polegający na odrzuceniu idei państwa „stróża nocnego” i stopniowego przejścia do modelu państwa opiekuńczego, występującego w latach 70. i 80. XX w. aż do dominacji w większości współczesnych demokratycznych państw, okrojonej z nadmiernej powinności państwa wobec społeczeństwa, koncepcji państwa bezpieczeństwa socjalnego. Ten model państwa bezpieczeństwa socjalnego znalazł swe odzwierciedlenie w regulacjach unijnych w postaci nowego podejścia do polityki społecznej z charakterystycznymi dlań dwoma dominującymi celami tj. zapewnieniem pracy oraz minimalnych standardów bezpieczeństwa socjalnego dla wszystkich obywateli. Samo pojęcie bezpieczeństwa socjalnego definiowane jest jako zagwarantowanie obywatelom pewności, że nie zostaną pozostawieni własnemu losowi i że uzyskają od państwa, gminy lub instytucji niepaństwowej stosowną pomoc finansową niezbędną do zachowania egzystencji w trudnych okresach ich życia⁶.

2.

Przechodząc do analizy i oceny aktualnej struktury wydatków budżetu państwa w pierwszym rządzie należy zwrócić uwagę na dwie charakterystyczne jej cechy tj. wysoki w niej udział wydatków sztywnych oraz dominujący socjalny charakter tychże wydatków. Mianem wydatków sztywnych określa się wydatki, których konieczność sfinansowania wynika z określonych ustaw lub wcześniej podjętych zobowiązań państwa ujętych w ramy prawne a także z za-

⁶ Autorem tejże definicji, którą podaje za: T. Zieliński, *Ustrój społeczny w przyszłej Konstytucji RP w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1995, nr 2, s. 86, jest K. Stern, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, t. 1, s. 912.

wartych umów międzynarodowych. Obok wydatków sztywnych wyróżnia się też tzw. „wydatki quasi-sztywne”, którymi są wydatki których zakres wynika bezpośrednio z ustaw, zaś ich wielkość wynika z liczby świadczeniobiorców. Obie te kategorie wydatków obejmuje się nazwą wydatków prawnie zdeterminowanych⁷. Wszystkie pozostałe wydatki budżetu są wydatkami elastycznymi, a ich wysokość wynika z corocznie uchwalanych ustaw budżetowych.

Udział obu tych kategorii wydatków w ogólnych wydatkach budżetu państwa oraz ich dynamikę wzrostu prezentują dwie poniższe tabele.

Tabela 2. Udział wydatków sztywnych i elastycznych w wydatkach budżetu państwa w latach 1999–2010 (w %)

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Wydatki sztywne	67,2	70,0	73,0	74,3	74,9	72,4	72,8	74,3	73,1	74,3	77,2	75,1
Wydatki elastyczne	32,8	30,0	27,0	25,7	25,1	27,6	27,2	25,7	26,9	25,7	27,8	24,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdań z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata*, Warszawa NIK 2000–2011.

Tabela 3. Dynamika nominalna wydatków ogółem, wydatków sztywnych i elastycznych w latach 2000–2010 (w %)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Wydatki ogółem	109,1	114,5	105,8	103,4	104,5	105,3	107,0	113,3	110,1	107,2	98,9
Wydatki sztywne	113,7	119,2	107,7	104,2	101,1	105,9	109,1	111,5	112,0	111,5	96,2
Wydatki elastyczne	99,8	103,3	100,6	101,0	114,8	103,8	101,3	118,5	105,0	95	108,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdań z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata*, Warszawa NIK 2000–2011.

Obserwowany wyraźnie zwłaszcza w okresie ostatnich 10 lat dynamiczny wzrost wydatków sztywnych był następstwem kumulacji wielu okoliczności w tym zwłaszcza przeprowadzonych reform ubezpieczeń społecznych, systemu ochrony zdrowia i reformy administracji.

Strukturę wydatków sztywnych w polskim budżecie prezentuje poniższe zestawienie.

⁷ Szerzej na ten temat zob. M. Markiewicz, J. Siwińska, *Wydatki sztywne budżetu państwa*, „Studia i Analizy”, nr 6, Wydawnictwo CASE, Warszawa 2003.

Racjonalizacja wydatków publicznych...

Tabela 4. Struktura wydatków prawnie zdeterminowanych w latach 1999–2010 (w %)

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Ogółem, w tym:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
1. Ubezpieczenia społeczne i wydatki socjalne	39,8	42,7	46,0	47,6	46,7	43,4	40,7	40,8	38,2	38,2	32,8	37,9
Dotacja do FUS	10,7	14,9	16,8	19,9	20,0	16,0	13,3	14,8	13,0	16,1	13,2	17,2
Dotacja do FER	13,9	12,5	11,8	11,1	10,6	10,6	9,7	9,0	8,0	7,2	6,8	6,7
Świadczenia emerytalno-rentowe wypłacane bezpośrednio z budżetu państwa	6,3	6,0	6,0	5,8	5,9	6,2	6,0	6,0	5,7	5,4	0,8	0,8
Świadczenia zlecone do wypłaty ZUS i KRUS	-	-	-	-	-	-	-	-	2,2	2,0	3,7	4,3
Renty socjalne oraz świadczenia i zasiłki przedemerytalne	-	-	-	-	0,2	2,4	4,6	3,8	2,9	2,0	1,8	1,8
Świadczenia rodzinne, zaliczki alimentacyjne oraz zasiłki z pomocy społecznej	6,8	7,0	6,3	5,8	5,0	5,9	6,0	5,9	5,4	4,7	1,2	1,3
Składki na ubezpieczenie zdrowotne i społeczne pokrywane z budżetu państwa	0,6	0,7	2,1	1,3	1,2	1,1	1,1	1,3	1,0	0,8	5,3	5,8
Dotacja do Funduszu Alimentacyjnego	0,8	0,8	0,9	1,0	1,0	0,4	-	-	-	-	0	0
Dotacja do Funduszu Pracy	0,7	0,8	2,1	2,7	2,8	0,8	-	-	-	-	0	0
2. Funkcjonowanie państwa	13,1	12,3	9,8	9,8	10,5	11,4	11,9	11,7	12,0	10,0	10,3	11,8
Obrona narodowa	10,2	9,3	7,0	6,9	7,0	7,7	8,2	8,0	8,4	6,7	7,3	8,3
Urzędy naczelnych organów władzy	1,1	1,1	1,0	1,0	1,1	1,1	1,1	1,0	1,0	0,9	0,8	1
Sądownictwo powszechne	1,8	1,9	1,8	1,9	2,4	2,6	2,6	2,7	2,6	2,4	2,2	2,5
3. Obsługa długu publicznego	20,2	17,0	16,6	17,8	17,0	15,8	16,5	16,8	15,0	12,2	14	15,4

4. Subwencje dla JST	21,5	22,3	21,2	20,0	20,5	21,5	21,4	20,9	19,9	19,6	19,6	21,2
5. Pozostałe	5,3	5,6	6,3	4,8	4,4	7,9	9,3	9,0	13,8	18,8	23,2	13,7
Infrastruktura drogowa	3,7	3,9	3,8	3,9	3,8	3,3	2,5	1,6	3,7	5,6	3,1	2,1
Składka do budżetu UE	-	-	-	-	-	4,1	6,4	5,9	5,8	5,9	5,8	6,5
Wydatki refundowane z budżetu UE	-	-	-	-	-	-	-	1,2	4,1	7,1	14,1	4,9
Premie gwarancyjne oraz wykup kredytów mieszkaniowych	1,6	1,7	2,5	0,9	0,6	0,5	0,4	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdań z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata*, Warszawa NIK 2000–2011.

Największymi kwotowo rodzajami wydatków, stanowiącymi łącznie około 75% ogółu wydatków sztywnych są trojakiemu rodzaju wydatki, tj. wydatki na ubezpieczenia społeczne i pomoc socjalną (obejmować je będziemy wspólnym mianem wydatków socjalnych), subwencje dla jednostek samorządu terytorialnego oraz koszty obsługi długu publicznego.

3.

Czy i w jakim zakresie istnieją możliwości racjonalizacji, a w tym także istotnego ograniczania wydatków sztywnych?

Już na wstępie należy wskazać na różny charakter tychże wydatków sztywnych jak też różny stopień ich „sztywności”. Większość wydatków sztywnych a zwłaszcza wydatki socjalne mają swe umocowanie konstytucyjne i wynikają wprost z zawartych w treści Konstytucji powinności państwa wobec obywateli. Konstytucyjne deklaratywne ujęcie tychże powinności jako jedynie ogólnych wytycznych do działania władz publicznych ukierunkowujące realizowaną przez nie politykę ekonomiczną i społeczną oraz brak w przepisach ustawy zasadniczej jakichkolwiek ilościowych i jakościowych standardów realizacji tychże powinności niesie ze sobą określone skutki natury prawnej: w postaci obowiązku przewidzenia tychże wydatków w corocznych ustawach budżetowych oraz zapewnienie

nia pierwszeństwa ich realizacji przed innymi wydatkami. Tak ujęte powinności nie stanowią w ścisłym tego słowa znaczeniu bariery prawnej dla przeprowadzania ewentualnych redukcji ich wysokości. Nie oznacza to, iż w samej treści Konstytucji nie można odnaleźć pewnych generalnych zasad wyznaczających pewne ogólne ramy realizacyjne powinności państwa zwłaszcza w zakresie zagwarantowania bezpieczeństwa socjalnego obywateli. Taki charakter mają zawarte w jej preambule zasady: pomocniczości i solidarności⁸.

Redukcje wydatków socjalnych w Polsce wydają się niecelowe i mało realne do przeprowadzenia w praktyce nie tyle z przyczyn natury prawnej, lecz ekonomicznej i społecznej. Znaczna skala ubóstwa wielu grup społecznych, niekorzystna sytuacja demograficzna ludności, a w szczególności starzenie się społeczeństwa, niski przyrost naturalny, jak też zagraniczna emigracja zarobkowa wielu tysięcy młodych ludzi zdolnych do pracy, wysoki wskaźnik bezrobocia – z jednej strony a z drugiej zaś niski poziom świadczeń emerytalno-rentowych i różnego rodzaju zasiłków społecznych znacznie odbiegający od wysokości świadczeń wypłacanych z systemów ubezpieczeń społecznych większości państw Unii Europejskiej powodują, iż ewentualne ograniczenia poziomu wydatków socjalnych nie powinny być ani powszechne ani znaczące. Ograniczenia takie pozostawałyby też w rażącej sprzeczności z realizowaną przez państwa Unii Europejskiej polityką zapewnienia obywatelom wszystkich państw członkowskich minimalnego bezpieczeństwa socjalnego. To główne zadanie znalazło swoje odbicie w treści Europejskiej Karty Społecznej, której sygnatariuszem był także Rząd Polski⁹.

Przedstawione wyżej bariery ograniczające celowość i realne możliwości istotnej redukcji wydatków socjalnych budżetu państwa nie oznaczają niedostrzegania potrzeby pilnej reformy, zwłaszcza systemu ubezpieczeń społecznych rolników. Mimo istotnych wad i słabości tegoż systemu powszechnie dostrzeganych i krytykowanych nie doczekał się on jak dotąd głębokich reform¹⁰.

⁸ Szerzej na ten temat zob. W. Łączkowski, *Finanse publiczne XXI w. – egalitaryzm czy zasada pomocniczości*, [w:] *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI w.*, A. Dobaczewska E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), CeDeWu, Warszawa 2010, s. 19 i n.; E. Ruśkowski, *Wnioski z kryzysu – uwagi do dyskusji o projekcie zmian Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *O nowy model działalności regulacyjnej państwa w sferze finansów*, PWE, Warszawa 2011, s. 181.

⁹ Karta ta sporządzona została w 1961 roku. Jej ratyfikacja przez Prezydenta RP nastąpiła 10.06.1997 (Dz. U. z 1999 r. Nr 8, poz. 67).

¹⁰ Szerzej na temat głównych wad tegoż systemu oraz potrzeby i kierunków zreformowania zob. m.in. M. Góra, *KRUS dzieli społeczeństwo*, „Rzeczpospolita” 5.01.2010, s. B5; J. Wilkin, *KRUS posiadaczy ziemskich*, „Gazeta Wyborcza” 16.03.2010, s. 17; B. Marczuk, *KRUS bez reform to wór bez dna*, „Gazeta Prawna” 9.02.2010, s. A13.

Możliwości objęcia wydatków sztywnych działaniami racjonalizującymi są w praktyce zróżnicowane w zależności od ich charakteru i stopnia „sztywności”; niemniej jednak wobec wszystkich ich rodzajów konieczne jest podjęcie działań w zakresie zapewnienia i kontroli skuteczności realizacji zadań oraz ekonomicznej efektywności wykorzystanych nań środków publicznych.

Nieprzekonywujące wydają się znane w piśmiennictwie prawnofinansowym poglądy wyłączające wydatki sztywne spod procesu racjonalizacji i wskazujące jedynie na możliwość realizowanych wobec nich działań uszczelniających ich system¹¹. Największy „stopień sztywności” posiadają wydatki przeznaczone na zabezpieczenie społeczne; chodzi tu głównie o określenie pomocy finansowej państwa w formie dotacji uzupełniającej wpływy pochodzące ze składek ubezpieczeniowych do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz do Funduszu Emerytalno-Rentowego Rolników zarządzanego przez KRUS. Wszelkie zmiany charakteru i zakresu dofinansowania przez państwo obu tych funduszy wymagałoby zmiany obu ustaw dotyczących tychże funduszy, której zawsze może dokonać Sejm, lecz z uwagi na wyjątkową drażliwość społeczną wypłat ubezpieczeniowych spotkałyby się one zapewne z protestami społecznymi a ponadto wymagałyby określenia dość długiego okresu przejściowego dla wprowadzenia zmian z uwagi na obowiązującą w prawie polskim ogólną zasadę ochrony praw nabytych.

Równie utrudnione i niecelowe byłyby też próby dokonania drastycznych zmian w zakresie minimalnych kwot pomocy ze środków publicznych przeznaczonych na wydatki na obronę narodową oraz wielkości transferów w formie subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego, a to z uwagi na ustalone, minimalne kwoty pomocy ze środków publicznych w relacji do dochodów budżetu państwa.

Reasumując – spośród wielu pożądanых zmian regulacji prawnych dotyczących wydatków publicznych zmierzających do wzmoczenia dyscypliny dokonywania ich zgodnie z zasadą efektywności i celowości wykorzystywania środków publicznych najistotniejsze wydają się być:

¹¹ Szerzej na ten temat zob. H. Sochacka-Krysiak, *Wybrane problemy racjonalizacji wydatków publicznych na finansowanie usług społecznych*, [w:] *Stan i kierunki rozwoju finansów publicznych*, pod red. T. Juji, J. Kotlińskiej, Wyd. AE w Poznaniu, Poznań 2007, s. 121-122.

Racjonalizacja wydatków publicznych...

- zamieszczenie w przepisach Konstytucji maksymalnego dopuszczalnego limitu deficytu sektora finansów publicznych w wysokości 3% PKB wraz z obowiązkiem ustalania tego wskaźnika w oparciu o wzorce wspólnotowe,
- wprowadzenie do treści Konstytucji (w przypadku planowanej jej zmiany) bądź do ustawy o finansach publicznych dopuszczalnego maksymalnego poziomu udziału wydatków sztywnych w ogólnej kwocie wydatków budżetu w sugerowanej w piśmiennictwie wysokości 50%¹² lub 75%¹³ wraz ze stworzeniem ich legalnej definicji,
- zaostrzenie sankcji przewidzianych w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych,
- określenie charakteru i skutków prawnych opinii Najwyższej Izby Kontroli na temat wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej.

¹² Zob. K. Piotrowska-Marczak, *Kontrowersje wokół uniwersalności modelu finansów publicznych*, [w:] *O nowy model działalności regulacyjnej państwa w sferze finansów państwa*, PWE, Warszawa 2010, s. 171.

¹³ Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Charakter prawny i klasyfikacja tzw. „wydatków sztywnych” a granice swobody politycznej władz państwa*, [w:] *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, pod red. J. Gluchowskiego, A. Pomorskiej, J. Szolno-Koguc, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2007, s. 292.

Eugeniusz Ruśkowski

Zasady gospodarowania środkami publicznymi w Polsce – wybrane uwagi

Wprowadzenie

W obowiązującej ustawie o finansach publicznych¹ „zasady gospodarowania środkami publicznymi” zostały określone w rozdz. 5, jako fragment regulacji dotyczących zasad finansów publicznych (dział I). Odpowiadają one wcześniej wyodrębnianym „zasadom gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych” (rozdz. 4) w ustawie o finansach publicznych z 2005 r.² oraz „zasadom gospodarki finansowej podmiotów sektora finansów publicznych” (rozdz. 4) w ustawie o finansach publicznych z 1998 r.³ Wcześniej obowiązująca ustawa Prawo budżetowe z 1991 r.⁴ także posiadała podobne regulacje (rozdział 2) „zasady gospodarki finansowej”. Jej poprzedniczki – ustawy Prawo budżetowe z poprzedniej epoki – określały niektóre z tych zasad bez redakcyjnego wyodrębnienia w specjalny rozdział⁵. Można stwierdzić, że regulacje dotyczące obowiązujących zasad gospodarowania środkami publicznymi są trwałym elementem ustaw o finansach publicznych (czy też poprzedzających je ustaw Prawo budżetowe) i podlegają istotnej ewolucji w ostatnich kilkudziesięciu latach. Warto więc zastanowić się nad istotą tych zasad, ich stosunkiem do zasad prawa finansowego i zasad budżetowych oraz kierunkami ich ewolucji. Jest to tym bardziej istotne, że wspomniane zasady podlegały poważnym modyfikacjom także w ostatnim czasie, w ramach walki z kryzysem finansów publicznych w Polsce. Zamieszczone w artykule uwagi, ze względu na jego ograniczoną objętość, mają

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

² Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

³ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 155, poz. 1014 z późn. zm.).

⁴ Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (Dz. U. Nr 4, poz. 18 z późn. zm.).

⁵ Zob. np. ustawa z dnia 3 grudnia 1984 r. Prawo budżetowe (Dz. U. Nr 56, poz. 283 z późn. zm.).

charakter wstępny i fragmentaryczny; wiele z poruszonych problemów zasługuje natomiast na pogłębione badania i odrębne opracowania.

1. Istota zasad gospodarowania środkami publicznymi i ich stosunek do zasad ogólnych prawa finansowego i zasad budżetowych

Obowiązująca ustawa o finansach publicznych używa określenia „zasady gospodarowania środkami publicznymi”, które lepiej oddaje istotę tych zasad, niż terminy używane we wcześniejszych ustawach. Z założenia obejmuje ono ustawowe zasady gospodarowania środkami publicznymi, ujęte w odrębnym rozdziale ustawy o finansach publicznych (rozdz. 5, dział I). Ich listę omówię w dalszej części artykułu. Nie oznacza to jednak, iż jest to zamknięty katalog „zasad gospodarowania środkami publicznymi”, gdyż na podstawie przepisów usytuowanych poza tym rozdziałem można ustalić jeszcze inne tego typu zasady. Niektóre bowiem zasady, ze względu na ich wagę lub nowatorstwo, zostały wymienione w obowiązującej u.f.p. poza przedmiotowym rozdz. 5, a należą do nich w szczególności:

- zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych (art. 33–41);
- zasada kontroli zarządczej oraz jej koordynacji w jednostkach sektora finansów publicznych (art. 68–71);
- zasada audytu wewnętrznego i jego koordynacji w jednostkach sektora finansów publicznych (art. 272–296).

Pierwsza grupa z wymienionych dodatkowo zasad (zasady jawności i przejrzystości finansów) podawana jest często poza tym katalogiem, jako istota lub cecha stała finansów publicznych. Z całą pewnością zasady te mają znaczenie podstawowe i są najbardziej rozbudowane, jednak nie ma racjonalnych powodów, aby nie zaliczać ich do „zasad gospodarowania środkami publicznymi”.

Dla oceny prawnego charakteru wymienionych zasad (poza faktem, iż mają one ustawowy charakter), istotne znaczenie ma art. 10 u.f.p., który zostanie tu powołany *in extenso*. „1. Jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej i państwowe fundusze celowe stosują zasady gospodarki finansowej określone w niniejszej

ustawie. 2. Do jednostek sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 9 pkt 8–14, działających na podstawie odrębnych ustaw stanowiących podstawę ich utworzenia przepisy niniejszej ustawy stosuje się odpowiednio”⁶. Wynika z niego, że zasady gospodarowania środkami publicznymi, określone w u.f.p. mają pełne, bezpośrednie i wprost zastosowanie do części jednostek sektora finansów publicznych (wymienionych w art. 9 pkt 1–7), natomiast stosuje się je odpowiednio do pozostałych jednostek tego sektora (pierwszeństwo w tym zakresie mają ustawy stanowiące podstawę utworzenia tych jednostek).

Zasady gospodarowania środkami publicznymi mają niejednolity charakter zarówno pod względem ich ogólności/szczegółowości, jak i ilości przepisów je regulujących. Niektóre z zasad mają określone gwarancje i instrumenty prawne ich realizacji, inne takowych nie posiadają. Zróżnicowanie poszczególnych zasad dotyczy także kwestii prawnej odpowiedzialności za ich nieprzebrzeżenie. W pewnych przypadkach może chodzić bowiem wyłącznie o odpowiedzialność służbową lub polityczną, w innych o odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Omawiane zasady gospodarowania środkami publicznymi sformułowane przez u.f.p. powtarzają, precyzują lub uzupełniają zasady ogólne, wynikające z Konstytucji RP lub całości systemu prawa finansowego. Te zasady ogólne nazywane są przez niektórych autorów „zasadami ogólnymi prawa finansowego”. W oparciu o analizę polskiego prawa finansowego C. Kosikowski sformułował następujący katalog zasad ogólnych prawa finansowego⁷:

- legalności;
- celowości;
- planowości;
- równowagi dochodów i wydatków publicznych w ramach sektora finansów publicznych, z dopuszczalnością deficytu i długu publicznego w ograniczonych rozmiarach;

⁶ W art. 9 pkt 8–14 u.f.p. wymieniono: Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, Narodowy Fundusz Zdrowia, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, uczelnie publiczne, Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne, państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe, inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

⁷ C. Kosikowski, *Prawo finansowe. Część ogólna*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 42 i n.

- obligatoryjności powiązań finansowych urzędzeń sektora finansów publicznych z budżetem państwa;
- jawności i przejrzystości środków publicznych oraz zachowania tajemnicy skarbowej;
- rachunkowości, sprawozdawczości i kontroli;
- nadrzędności interesu finansowego państwa nad interesami indywidualnymi;
- zdolności finansowej podmiotów biernych oraz zapewnienia im ochrony sądowej;
- praworządności postępowania organów finansowych;
- dyscypliny finansowej.

Generalnie można stwierdzić, że wymienione zasady ogólne w pełni odnoszą się także do zasad gospodarowania środkami publicznymi przez jednostki sektora finansów publicznych⁸, powinny więc być rozpatrywane i uwzględniane łącznie z zasadami gospodarowania środkami publicznymi, określonymi w u.f.p.

Zupełnie odmienny jest natomiast stosunek omawianych zasad gospodarowania środkami publicznymi do zasad budżetowych. Te ostatnie bowiem są postulatami nauki pod adresem praktyki, dotyczącymi optymalnej organizacji i funkcjonowania budżetu. Także w przeszłości, tylko w pewnym zakresie były one realizowane przez ustawodawcę. O ile do samego budżetu mają one jeszcze pewne zastosowanie, o tyle odnoszenie ich do całego sektora finansów publicznych może jednak prowadzić do nieporozumień (np. zasada zupełności, równowagi budżetowej, roczności itp.)⁹. Dlatego omawianie zasad budżetowych w tradycyjnym ujęciu, bez ich odniesienia do zmienionych warunków publicznej gospodarki finansowej, jest obecnie „sztuką dla sztuki”. Niewiele więc daje także odnoszenie tych zasad do zasad gospodarowania środkami publicznymi, określonymi w u.f.p.

⁸ Zob. C. Kosikowski, *Sektor finansów publicznych*, Dom Wydawniczy ABC oraz Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2006, s. 50–53.

⁹ Por. E. Ruśkowski, *Od prawa budżetowego do prawa finansowego sektora finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*, t. 2, *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 14.

2. Katalog zasad gospodarowania środkami publicznymi i jego formalna ewolucja

Zasady gospodarowania środkami publicznymi mają różnorodną szczegółowość regulacji prawnych. Poza bowiem zasadami wyrażonymi jednoznacznie (np. zasada gromadzenia środków publicznych tylko w sposób określony w ustawie, czy zasada powszechności dostępu do prawa realizacji zadań finansowanych ze środków publicznych), występują zasady o obszernej regulacji prawnej (np. zasada dodatkowych wymogów przy projektowaniu aktów prawnych, których skutkiem finansowym może być zwiększanie wydatków lub zmniejszenie dochodów jednostek sektora finansów publicznych). W ramach tej ostatniej grupy zasad można wyróżniać zasady szczegółowe, wynikające z poszczególnych fragmentów prawnych regulacji (np. dodatkowe wymogi w zakresie przyjmowania przez Radę Ministrów projektów ustaw oraz aktów prawnych, których skutkiem finansowym może być zwiększenie wydatków lub zmniejszenie dochodów jednostek sektora finansów publicznych, dodatkowe wymogi w przyjmowaniu przez Radę Ministrów projektów ustaw, których skutkiem finansowym może być zmiana poziomu wydatków jednostek sektora finansów publicznych, w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów, zasada mechanizmów korygujących, mających zastosowanie w przypadku przekroczenia lub zagrożenia przekroczenia przyjętego na dany rok budżetowy maksymalnego limitu wydatków itp.).

Stosując regułę maksymalnej syntezy zasad gospodarki środkami publicznymi, określonymi w obowiązującej u.f.p., można stworzyć następującą ich listę:

- 1) zasada gromadzenia środków publicznych tylko w sposób określony w ustawie (art. 42 ust. 1);
- 2) zasada niefunduszowania środków publicznych, z wyjątkami określonymi w ustawie (art. 42 ust. 2–4);
- 3) zasada powszechności dostępu do prawa realizacji zadań finansowanych ze środków publicznych (art. 43);
- 4) zasada zgodności z prawem (legalności) dokonywania wydatków publicznych (art. 44 ust. 2);
- 5) zasada celowości i oszczędności (przy zachowaniu zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz zasady optymalnego dobo-

- ru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów) oraz terminowości wydatków publicznych (art. 44 ust. 3);
- 6) zasada zawierania umów przez jednostki sektora finansów publicznych według reguł określonych w przepisach o zamówieniach publicznych (art. 44 ust. 4);
 - 7) zasada planowości gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych (art. 44 ust. 1, art. 46 oraz 52);
 - 8) zasada zakazu tworzenia fundacji ze środków publicznych na podstawie ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (art. 45);
 - 9) zasada ograniczeń w zaciąganiu zobowiązań (art. 46);
 - 10) zasada przyznawania środków publicznych na realizację wyodrębnionego zadania na podstawie oferty odpowiadającej określonym wymogom (art. 47);
 - 11) zasada możliwości (i obowiązku) dokonywania lokat wolnych środków publicznych, za wyjątkiem środków z dotacji budżetowych (art. 48);
 - 12) zasada ograniczeń w nabywaniu udziałów i akcji (art. 49);
 - 13) zasada dodatkowych wymogów przy projektowaniu aktów prawnych, których skutkiem finansowym może być zwiększenie wydatków lub zmniejszenie dochodów jednostek sektora finansów publicznych (art. 50 i 50 a);
 - 14) zasada, że zamieszczenie w budżecie państwa dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń ani zobowiązań państwa wobec osób trzecich, ani roszczeń tych osób wobec państwa, z rozszerzeniem jej na wszystkie jednostki sektora finansów publicznych (art. 51);
 - 15) zasada prognostycznego charakteru dochodów oraz przychodów i limitowego charakteru wydatków oraz łącznej sumy rozchodów (art. 52);
 - 16) zasada odpowiedzialności kierownika jednostki za całość jej gospodarki finansowej (art. 53);
 - 17) zasada obowiązkowego zatrudnienia w jednostce głównego księgowego i jego szczególnych kompetencji (art. 54);
 - 18) zasada kompleksowego uregulowania systemowego reguł umarzania w całości lub w części albo odraczania lub rozkładania na raty spłat należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym dla określonych jednostek sektora finansów publicznych (art. 55–59);

19) zasada kompleksowego uregulowania systemowego reguł należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym (art. 60–67).

Jeśli dołączymy do wymienionych zasad także określone zasady, które ze względu na ich wagę lub redakcję znalazły się poza rozdz. 5, dział I obowiązującej u.f.p. (wymieniałem je w pkt 2 artykułu), wówczas otrzymamy zestaw ponad 20 syntetycznych zasad gospodarowania środkami publicznymi. Można generalnie stwierdzić, że w kolejnych u.f.p. ilość przedmiotowych zasad ulegała systematycznemu zwiększeniu. W u.f.p. z 1998 r. było ich ok. dziesięć, w u.f.p. z 2005 r. – sformułowano ich natomiast kilkanaście. Jeśli ograniczymy się do rozdziałów poświęconych zasadom gospodarowania środkami publicznymi (lub ich odpowiednikom w poprzednich ustawach), to w obowiązującej u.f.p. zagadnieniem tym poświęcono 27 artykułów, w u.f.p. z 2005 r. – 18 artykułów, a w u.f.p. z 1998 r. – 12 artykułów (w wersji pierwotnej tej ustawy). Ten formalny, stały rozwój ilości zasad gospodarowania środkami publicznymi oraz ilości przepisów im poświęconych winien świadczyć o wzroście roli i znaczenia tych regulacji w finansach publicznych. Potwierdzenie tej tezy wymaga jednak przeprowadzenia odrębnych badań.

3. Ewolucja treści zasad gospodarowania środkami publicznymi, na wybranych przykładach

Poza formalnym rozszerzaniem ilości zasad gospodarowania środkami publicznymi oraz przepisów im poświęconych, odnotować należy także zmiany w ich treści, które – ze względu na ich syntetyczne ujęcie – nie zawsze odzwierciedlają się w ich nazewnictwie. Powstaje więc paradoks, gdy tak samo nazywana zasada oddaje zmienioną treść. Czasami występują także sytuacje, gdy zmiana treści zasady jest tylko zapowiedzią kierunku, do którego należy dążyć, nie wpływając na razie na zmiany systemowe prawa. Zachęca to wręcz do podjęcia badań w tym zakresie. Na niektóre z tych problemów zwrócę uwagę w analizie ewolucji wybranych kilku zasad gospodarowania środkami publicznymi.

Wyrażona wyżej, w pkt 14 zasada, że zamieszczenie w budżecie państwa dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń ani zobowiązań państwa wobec osób trzecich, ani roszczeń tych

osób wobec państwa, do niedawna była opatrzona wyjątkiem, że nie stosuje się jej do wydatków budżetu państwa na subwencje dla jednostek samorządu terytorialnego. Obowiązująca u.f.p. zlikwidowała ten wyjątek (art. 51). Oznacza to, że do wcześniejszego sporu o charakter prawny roszczenia o subwencję¹⁰ doszedł spór dodatkowy o prawidłowość konstrukcji art. 51 obowiązującej u.f.p., a tym samym zawartej w nim zasady. O ile można stwierdzić, że nowa konstrukcja nie ma w praktyce większego znaczenia dla jednostek samorządu terytorialnego, gdyż wszystkie jego uprawnienia w tym zakresie są określone kompleksowo w ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹¹, o tyle trzeba uznać także argumenty zwolenników zachowania powoływanego wyjątku dla subwencji jednostek samorządu terytorialnego. Słusznie bowiem podkreśla się, że uprawnienia-obowiązki dla jednostek samorządu terytorialnego w zakresie subwencji ogólnych wynikają z ustawy budżetowej¹² oraz że u.f.p. powinna utrzymywać zasadę prawa podmiotowego samorządu do roszczenia o wydatki z tytułu subwencji, zamieszczone w ustawie budżetowej, określonego w art. 167 ust. 2 Konstytucji¹³.

Generalnie można więc stwierdzić, że próba korekty omawianej zasady w art. 51 obowiązującej u.f.p. pogłębiła dotychczasowe spory w doktrynie i orzecznictwie sądowym utrudniając przyjęcie podstawowej tezy, że zarówno subwencja dla jednostek samorządu terytorialnego, jak i roszczenia o jej wypłatę mają publicznoprawny charakter i winny podlegać w całości kontroli sądownictwa administracyjnego (i w odpowiednim zakresie orzecznictwu Trybunału Konstytucyjnego).

¹⁰ Za cywilnoprawnym charakterem tych roszczeń wypowiedział się A. Borodo, *Roszczenia gmin o subwencje ogólne i dotacje celowe. Wybrane zagadnienia*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 6, za ich publicznoprawnym charakterem – T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 209. Różne były także orzeczenia sądowe w tej kwestii, np. postanowienie SN z dnia 11 sierpnia 1999 r., I CKN 414/99, OSNC 2000, nr 1, poz. 20 oraz uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 2 lipca 2001 r., FPS 1/01, ONSA 2002, nr 1, poz. 1.

¹¹ Zob. np. E. Ruśkowski, *Komentarz do art. 51*, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2010, s. 187–188. Podobne stanowisko zajmują: Z. Ofiarski, [w:] M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Taxpress, Warszawa 2010, s. 114–115.

¹² C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 180, stwierdza, że „... przepis art. 51 ust. 2 jest sformułowany nieprawidłowo”.

¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 231–232 uważa, że „Z tego punktu widzenia pominięcie takiej regulacji w art. 51 najnowszej ustawy o finansach publicznych należy uznać za błąd legislacyjny, ale taki który konstytucyjnych gwarancji dla samorządu nie może znieść”.

Artykuł 44 ust. 3 obowiązującej u.f.p. reguluje zasady dokonywania wydatków publicznych i jest odpowiednikiem art. 35 ust. 3 u.f.p. z 2005 r. W przedstawionym wyżej zestawie figuruje on jako zasada nr 5. Zgodnie z nią wydatki publiczne powinny być dokonywane:

- w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad:
 - a) uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,
 - b) optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów;
- w sposób umożliwiający terminową realizację zadań;
- w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Omawiany przepis rozszerzono o formułę „optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów”. W uzasadnieniu do projektu tego rozwiązania stwierdzono, że „rozszerzono zasady dokonywania wydatków publicznych o zasadę skuteczności, polegającą na optymalnym doborze metod i środków dla osiągnięcia założonych celów, przy celowym i oszczędnym dokonywaniu wydatków, będącą jednocześnie podstawową zasadą budżetu zadaniowego”¹⁴. Rozwój i stosowanie zasady skuteczności w dokonywaniu wydatków publicznych będą więc zależały od rozwoju planowania zadaniowego i instytucji budżetu zadaniowego w Polsce¹⁵.

Jeszcze istotniejszej modyfikacji treściowej uległa zasada ujęta w pkt 11 wykazu (zasada uprawnienia-obowiązku dokonywania lokat wolnych środków, z wyjątkiem środków pochodzących z dotacji z budżetu państwa – art. 48 u.f.p.). Pierwotna wersja tego artykułu w nowej ustawie nie różniła się w zasadzie od art. 38 u.f.p. z 2005 r. Na ich podstawie można było mówić o zasadzie uprawnień określonych jednostek sektora finansów publicznych do lokowania wolnych środków (w skarbowych papierach wartościowych, w obligacjach emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego lub na rachunkach bankowych w bankach mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej). Nowelą do obowiązującej u.f.p. z dnia 16 grudnia 2010 r.¹⁶ zmieniono generalnie treść tego

¹⁴ Druk sejmowy nr 1181, s. 23.

¹⁵ Zob. np. M. Postuła, *Budżet zadaniowy w Polsce – osiągnięcia i wyzwania na przyszłość*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *Instrymenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Temida 2, Białystok 2011, s. 83 i n.

¹⁶ Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 257, poz. 1726).

przepisu. Zgodnie z nim, większość jednostek sektora finansów publicznych może (ma prawo) dokonywać lokat wolnych środków, z wyjątkiem środków pochodzących z dotacji z budżetu, w: skarbowych papierach wartościowych, obligacjach emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego, na rachunkach bankowych w bankach mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w formie depozytu u Ministra Finansów. Z kolei agencje wykonawcze, Narodowy Fundusz Zdrowia oraz państwowe osoby prawne należące do sektora finansów publicznych mają obowiązek dokonywania lokat wolnych środków, z wyjątkiem środków pochodzących z dotacji z budżetu, w formie depozytu u Ministra Finansów. Obowiązek ten nie obejmuje środków w walutach obcych, które mogą być przechowywane na rachunkach bankowych w bankach mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej omówione reguły podkreślono, że ich celem jest „...obniżenie poziomu długu publicznego oraz kosztów jego obsługi m.in. poprzez zmniejszenie potrzeb pożyczkowych Skarbu Państwa, wynikające z wykorzystania aktywów finansowych jednostek sektora finansów publicznych w zarządzaniu płynnością budżetu państwa”¹⁷.

Na zakończenie prowadzonych rozważań chciałbym zwrócić uwagę na bardzo istotne zmiany, wprowadzone w ostatnim czasie w przygotowywaniu przez Radę Ministrów projektów ustaw, których skutkiem finansowym może być zmiana poziomu wydatków jednostek sektora finansów publicznych w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów (w ramach zasady nr 13, przedstawionej w powyższym zestawieniu). W tych sytuacjach określa się w treści projektu! (a nie jak dotychczas – w uzasadnieniu) maksymalny limit tych wydatków wyrażony kwotowo na okres 10 lat budżetowych, oddzielnie dla każdego roku, z dodatkowym podziałem ich usytuowania. Projekt taki winien zawierać także mechanizmy korygujące, mające zastosowanie w przypadku przekroczenia lub zagrożenia przekroczenia przyjętego na dany rok budżetowy maksymalnego limitu wydatków, skonstruowane według jednego z trzech podanych w ustawie typów/modeli. Minister Finansów publikuje w Biuletynie Informacji Publicznej wytyczne zapewniające stosowanie jednolitych wskaźników makroekonomicznych, stanowiących podstawę oszacowania skutków fi-

¹⁷ Druk sejmowy nr 3576, s. 2.

nansowych projektowanej ustawy, w szczególności jednolitego określenia maksymalnego limitu wydatków jednostek sektora finansów publicznych na dane zadanie, wyrażonego kwotowo, na okres 10 lat budżetowych wykonywania tej ustawy.

Przedmiotowe rozwiązanie jest absolutnie oryginalne w skali polskiej i europejskiej. Tym bardziej gdy uwzględnimy sytuację kryzysu, powodującego trudności we wszelkich przewidywaniach (co w finansach publicznych zaowocowało przykładowo „roboczym” przygotowaniem trzech wersji projektu budżetu na rok 2012). Jak więc można w tych warunkach próbować ustawowo planować realne limity wydatków na 10 lat budżetowych? Pierwsze reakcje urzędników ministerialnych na przedstawione regulacje były zdecydowanie negatywne. Mimo tych wątpliwości okazało się, że są już pierwsze ustawy, uwzględniające omówione reguły¹⁸, zaś Minister Finansów publikuje przewidziane ustawą wytyczne¹⁹. Można więc uznać wstępnie, że nowe rozwiązania wywołają liczne oczekiwane i nieoczekiwane rezultaty i wymagają przeprowadzenia pogłębionych, odrębnych badań. Zostaną one wykonane w ramach projektu badawczego „Roczność i wieloletniość w finansach publicznych”, finansowanego przez Narodowe Centrum Badań²⁰.

¹⁸ Np. ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. Nr 240, poz. 1429).

¹⁹ Zob. Minister Finansów, Wytyczne dotyczące stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw. Aktualizacja – grudzień 2011 r., Warszawa 23 grudnia 2011 r.

²⁰ Projekt badawczy nr 2011/01/B/HS5/03357.

Krystyna Sawicka

System prawnofinansowy samorządu terytorialnego

1. Zagadnienia terminologiczne

W literaturze przedmiotu¹ system finansowy definiuje się jako zespół instytucji prawnofinansowych (urządzeń prawnych), połączonych w sposób celowy w pewną całość, służących gromadzeniu i organizacji publicznych zasobów pieniężnych oraz ich rozdysponowaniu. Instytucja prawna ujmowana jest jako ogół norm prawnych, regulujących określony zakres życia społecznego (stosunków społecznych), dostatecznie ważny praktycznie i teoretycznie dla jego wartościowego wyodrębnienia². W wyniku instytucjonalizacji działalności finansowej podmiotów publicznych na gruncie prawa finansowego wykształciły się instytucje prawnofinansowe, określane również jako urządzenia prawnofinansowe. Instytucje prawnofinansowe formują się na podstawie norm prawnych regulujących określone, dające się wyodrębnić, zjawiska finansowe. Choć regulacje prawne mogą i z reguły ulegają zmianom, to zawsze odnoszą się do istotnych dla danej instytucji elementów. Stąd instytucja prawnofinansowa przybiera formę uogólnionego pojęcia dotyczącego wyodrębnionej sfery zjawisk finansowych, wyrażającego złożone zespoły reguł postępowania, ukształtowane na podstawie konkretnych norm prawnych, obowiązujących w różnym miejscu i czasie³. Jako przykład można wskazać budżet jako podstawową instytucję organizacji zasobów publicznych, podatek jako typową instytucję dochodów publicznych czy dotację będącą instytucją wydatków publicznych. Natomiast w danym miej-

¹ Zob. B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 1999, s. 18; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 55 i n.; J. Gliniecka, A. Drwillo, *Finanse gmin*, Gdańsk 1995, s. 74 i n.

² Zob. Z. Ziemiński, *Szkice z metodologii szczegółowych nauk prawnych*, Warszawa-Poznań 1983, s. 88.

³ Zob. M. Weralski, *Instytucje prawnofinansowe a prawo budżetowe*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. 1, *Instytucje ogólne*, red. M. Weralski, Ossolineum 1982, s. 38.

scu i czasie instytucje prawnofinansowe funkcjonują w kształcie określonym przez obowiązujące prawo będące instrumentem realizacji aktualnych założeń polityki finansowej państwa.

Institucje prawnofinansowe można podzielić na proste (szczegółowe) i złożone (ogólne). Pierwsze obejmują prostą formę dochodu lub wydatku, instytucje złożone natomiast składają się z szeregu instytucji prostych. Opierając się na przykładzie budżetu jako instytucji ogólnej można wskazać w jej ramach szereg instytucji szczegółowych, takich jak np. dochody bieżące, dochody majątkowe, wydatki bieżące, wydatki majątkowe, rezerwy budżetowe, wynik budżetu (nadwyżka budżetowa, deficyt), przychody, rozchody, układ wykonawczy budżetu, przenoszenie czy blokowanie wydatków budżetowych. O ostatecznym kształcie instytucji prawnofinansowej decyduje cel, jaki ma ona realizować w obszarze gospodarki publicznymi zasobami finansowymi. Z tego punktu widzenia instytucja traktowana jest jako instrument prawnofinansowy realizacji określonego celu. Instytucja o strukturze złożonej realizuje pewien cel ogólny o charakterze nadrzędnym, zaś instytucje szczegółowe realizują cele cząstkowe podporządkowane celowi nadrzędnemu, stając się tym samym szczegółowymi instrumentami prawnofinansowymi realizacji tego celu. Rozbicie pojęcia celu na nadrzędny i cele cząstkowe umożliwia przeprowadzenie w miarę wyraźnego rozgraniczenia między instytucją złożoną i prostą. Użycie odpowiednich instrumentów umożliwia realizację celu i zadań danej instytucji prawnofinansowej wyznaczonych przez politykę finansową państwa, w tym politykę budżetową, dochodową czy wydatkową. Szczegółowe konstrukcje prawne wynikające z obowiązującego prawa nadają tym instytucjom aktualną treść oraz determinują formy i zasady ich działania jako elementów systemu finansowego państwa lub innego podmiotu publicznego.

Pojęcie systemu finansowego jest nadrzędne w odniesieniu do określonych instytucji prawnofinansowych, kształtujących się na podstawie obowiązujących norm prawnych. W ramach systemu finansowego wyodrębnić można jednocześnie szczegółowe systemy finansowe odnoszące się do publicznej działalności finansowej ujętej na ogół przedmiotowo, jak np. system dochodów publicznych, system budżetowy czy system wydatków publicznych. Każdy z tych systemów tworzą poszczególne instytucje prawnofinansowe stanowiące części składowe danego systemu, które oparte są na pewnych swoistych konstrukcjach o jednorod-

nych lub zbliżonych cechach⁴. Poza tym poszczególne systemy wykazują pewne charakterystyczne dla nich cechy oraz opierają się na określonych zasadach.

Analiza systemu prawnofinansowego samorządu terytorialnego wymaga odniesienia się w pierwszej kolejności do przesłanek uzasadniających jego wyodrębnienie.

2. Wyodrębnienie systemu prawnofinansowego samorządu terytorialnego

Reaktywowany w Polsce w 1990 r., początkowo na szczeblu gminy⁵, a następnie na szczeblu powiatu⁶ i województwa⁷ samorząd terytorialny stanowi element ustroju państwowego. Istota samorządu terytorialnego polega na wykonywaniu władzy państwowej przy wykorzystaniu władztwa administracyjnego w zakresie kształtowania życia publicznego w gminie, powiecie i województwie, w ramach obowiązującego porządku prawnego, przez odrębne od państwa podmioty o strukturze korporacyjnej regulowanej ustawami⁸. Samorząd terytorialny urzeczywistnia konstytucyjną zasadę decentralizacji władzy publicznej (art. 15 ust. 1)⁹ i jest narzędziem pogłębiania ustroju demokratycznego poprzez wyposażenie społeczności lokalnych w organy decyzyjne ukonstytuowane w drodze wyborów i korzystające z samodzielności, jeżeli idzie o kompetencje, formy wykonywania uprawnień oraz środki niezbędne do realizacji zadań¹⁰. Decentralizację należy ujmować jako proces przekazywania zadań, kompetencji oraz narzędzi i instrumentów, w tym także finansowych, służących realizacji tych zadań. Na instytucjonalne warunki postępu decentralizacji składa się zatem wiele czynników, przy czym kluczową rolę, obok czynników ustrojowych, odgrywają czynniki o charakterze finansowym, pozwalające na samodzielną realizację zadań¹¹. Wiążą się one z procesami decentralizacji

⁴ Zob. N. Gajl, *Systemy w prawie finansowym*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, op. cit., s. 417 i n.

⁵ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591, z późn. zm.).

⁶ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592, z późn. zm.).

⁷ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590, z późn. zm.).

⁸ Zob. J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 1993, s. 111.

⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.).

¹⁰ Zob. A. Agopszowicz, Z. Gilowska, M. Taniewska-Peszko, *Prawo samorządu terytorialnego w zarysie*, Katowice 2001, s. 11 i n.

¹¹ Zob. E. Kornberger-Sokołowska, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w aktualnym systemie prawnym w Polsce*, „Studia Iuridica XXXIX”, 2001, s. 100 i n.

finansów publicznych, w wyniku których następuje przekazanie różnych elementów władztwa finansowego na rzecz jednostek samorządu terytorialnego w ramach ograniczania władztwa finansowego państwa¹².

Konsekwencją decentralizacji władzy publicznej jest samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego (JST). Pojęcie samodzielności finansowej rozpatrywane jest na wielu płaszczyznach, głównie zaś w zakresie gromadzenia dochodów, administrowania nimi oraz ich wydatkowania, i podlega ocenie z punktu widzenia politycznego, ekonomicznego oraz prawnego¹³. Problematyka ta ma kluczowe znaczenie w procesie kształtowania odpowiedniego systemu finansów lokalnych i regionalnych. Samodzielność finansowa nie jest przy tym kategorią stałą i niezmienną. Wraz z przebiegiem procesu decentralizacji uzyskuje ona różny zakres, zmieniają się także gwarancje prawne, które służą jej zabezpieczeniu. Samodzielność finansowa samorządu terytorialnego uzależniona jest zatem od zakresu decentralizacji finansów publicznych. Samodzielność finansowa powiązana jest zarówno z osobowością prawną JST, która umożliwia ich udział w stosunkach cywilnoprawnych, jak i z odrębną podmiotowością publicznoprawną tych jednostek, związaną z wyodrębnieniem organizacyjnym, ustrojowym, oraz kompetencyjnym. Regulacje prawne dotyczące praw podmiotowych JST w zakresie ich gospodarki finansowej zawarte są w Konstytucji RP, Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego¹⁴ oraz w ustawach zwykłych. Podstawowe znaczenie posiadają regulacje konstytucyjne (art. 165 ust. 1 oraz art. 167–168) a określone przez nie prawa wyznaczają zakres samodzielności finansowej samorządu terytorialnego. Prawa te obejmują: prawo do osobowości prawnej, prawo własności i inne prawa majątkowe, prawo do posiadania adekwatnych do zadań środków publicznych, prawo do zasilania budżetów środkami pochodzącymi z trzech rodzajów źródeł – dochodów własnych, subwencji ogólnych oraz dotacji celowych z budżetu państwa, prawo do ustawowego określania źródeł dochodów oraz prawo do władztwa podatkowego polegającego na okre-

¹² Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 16 i n.

¹³ Por. J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium prawnofinansowe*, Katowice 2003, s. 44 i n.; T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego...*, s. 170 i n.; E. Kornberger-Sokołowska, *op. cit.*, s. 102 i n.; W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Kolonia Limited 2005, s. 32 i n.; K. Piotrowska-Marczak, *Finanse lokalne w Polsce*, Warszawa 1997, s. 19; E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 23 i n.

¹⁴ Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607, sprost. Dz. U. z 2006 r. Nr 154, poz. 1107.

ślanii stawek w podatkach i opłatach lokalnych w zakresie określonym ustawowo. Uszczegółowienie tych praw następuje w ustawach zwykłych.

Samodzielność finansowa JST określana jest jako prawo do samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej w ustawowo określonych granicach. Wynika ona z możliwości gromadzenia określonych dochodów (władztwo dochodowe) oraz dysponowania nimi (władztwo wydatkowe) w celu realizacji zadań publicznych na rzecz społeczności lokalnej bądź regionalnej. O zakresie samodzielności finansowej decyduje zarówno wielkość zasobów pieniężnych przekazanych do dyspozycji samorządu terytorialnego, jak również granice swobody w kształtowaniu wydatków, organizacji budżetów samorządowych, planowaniu budżetowym oraz wykonywaniu budżetu. Rozpatrując zatem zagadnienie samodzielności finansowej JST na gruncie regulacji prawnych, należy wyodrębnić dwie podstawowe płaszczyzny analizy – samodzielność finansową związaną ze stroną dochodową budżetu samorządowego oraz samodzielność w zakresie dokonywania wydatków budżetowych i prowadzenia gospodarki zasobami budżetowymi. Podstawowymi elementami przesądzającymi na płaszczyźnie prawnej o treści pojęcia samodzielności finansowej JST związanymi z pozyskiwaniem źródeł zasilania są te, które odnoszą się do:

- prawa do posiadania środków wystarczających do zrealizowania zadań,
- prawa do określenia źródeł dochodów w drodze ustawowej, w tym takich, które mają charakter obligatoryjny, oraz takich, które są uzależnione od zaistnienia pewnych okoliczności prawnych lub faktycznych, i pozyskiwania środków z tych źródeł,
- prawa do ograniczonego władztwa podatkowego,
- prawa do uzyskiwania środków transferowanych z innych publicznych zasobów finansowych (budżetu państwa, funduszy celowych) oraz pochodzących z budżetu UE lub innej bezzwrotnej pomocy zagranicznej,
- prawa do korzystania ze środków oferowanych na rynkach kapitałowych (pożyczek, kredytów).

Samodzielność wydatkową rozważać należy natomiast w aspekcie praw i obowiązków JST do dokonywania wydatków z zasobów budżetowych danej jednostki oraz prowadzenia gospodarki finansowej na podstawie własnego budżetu¹⁵. Jest ona wyznaczana przez:

¹⁵ Zob. E. Kornberger-Sokolowska, *op. cit.*, s. 111.

- prawne ograniczenia dotyczące sposobu wydatkowania środków, w tym nakazy oraz zakazy ponoszenia określonych wydatków,
- ograniczenia wynikające z prawnie określonych obowiązków co do konstrukcji budżetu oraz procedury jego wykonywania,
- określenie form organizacyjnych gospodarki budżetowej,
- poddanie nadzorowi i kontroli gospodarki finansowej JST.

Istotne znaczenie dla samodzielności wydatkowej ma nadanie przez ustawodawcę pewnym kategoriom zadań JST cechy obligatoryjności, co rodzi obowiązek zabezpieczenia w budżecie w pierwszej kolejności środków finansowych na realizację tego rodzaju zadań. Dalsze ograniczenia mogą wynikać z prawnie określonych standardów wykonania niektórych zadań przez zagwarantowanie ich beneficjentom minimalnych świadczeń, o które mogą się ubiegać na mocy przepisów ustawy. Na swobodę organów JST w kształtowaniu wydatków ma także wpływ zakres finansowania ich zadań z dochodów o charakterze celowym. Udzielenie bowiem dotacji celowej obliguje jej beneficjenta do realizacji dotowanego zadania a następnie rozliczenia sposobu wykorzystania otrzymanych środków finansowych. Jednostki samorządu terytorialnego mają jednocześnie obowiązek zwrotu kwot dotacji wydanych niezgodnie z przeznaczeniem, a także pobranych w nadmiernej wysokości lub nienależnie. Oznacza to zatem ograniczenie samodzielności decyzyjnej samorządów, gdyż to nie one a dysponent dotacji rozstrzyga na co mają być przeznaczone przekazywane środki. W sferze zadań zleconych i powierzonych samorządowi terytorialnemu, finansowanych poprzez dotacje celowe, samodzielność sprowadza się głównie do wyboru sposobu wykonania tych zadań przy możliwie najniższych nakładach, ale też jednostka wykonująca te zadania może zadecydować o zwiększeniu środków na ich realizację pochodzących z własnych zasobów. W tym zakresie w pełni korzysta z samodzielności decyzyjnej.

O zakresie samodzielności finansowej analizowanej w płaszczyźnie ekonomicznej decyduje wielkość środków, jakimi dysponuje samorząd terytorialny w proporcji do kosztów realizacji przypisanych mu zadań, natomiast w płaszczyźnie prawnej ukształtowanie w aktualnym systemie prawnym praw i obowiązków dotyczących pozyskiwania i wykorzystywania środków finansowych. Istotne przy tym są proporcje między tymi środkami, wobec których samorząd

posiada jedynie formalne uprawnienia decyzyjne, a środkami, wobec których może realnie decydować o ich przeznaczeniu.

Gwarancje prawne samodzielności finansowej samorządu terytorialnego mają przesądzające znaczenie dla zakresu i struktury systemu prawnofinansowego samorządu terytorialnego. System ten bowiem tworzą instytucje związane z uprawnieniami do samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej, kształtowane przez normy obowiązującego prawa.

3. Elementy systemu

Przywrócenie samorządu terytorialnego spowodowało konieczność ukształtowania na nowo jego systemu finansowego. System finansowy samorządu terytorialnego tworzy ogół instytucji prawnofinansowych związanych z jego gospodarką finansową, obejmującą gromadzenie i organizację zasobów pieniężnych oraz ich wydatkowanie. Poszczególne instytucje prawnofinansowe mogą być wspólne dla gospodarki finansowej JST wszystkich trzech szczebli, mogą być również instytucje właściwe tylko dla gospodarki finansowej jednostki danego szczebla. Stąd w ramach systemu finansowego samorządu terytorialnego można wyodrębnić system finansowy gmin, system finansowy powiatów oraz system finansowy samorządów województw. Budżety JST poszczególnych szczebli różnią się źródłami i rodzajem dochodów, rodzajem zadań, które są z nich finansowane, oraz strukturą dochodów i wydatków. Jednakowa jest natomiast procedura opracowywania ich projektów, uchwalania, jak i wykonywania oraz zatwierdzania wykonania (kontroli)¹⁶.

Na system finansowy samorządu terytorialnego składają się instytucje prawnofinansowe służące:

1. gromadzeniu środków pieniężnych (podatki, opłaty, dotacje celowe, subwencje, udziały w podatkach państwowych), tworzące system dochodów JST,

¹⁶ Zob. E. Kornberger-Sokołowska, *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji i regionalizacji finansów publicznych*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 2, *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010, s. 231.

2. organizacji zasobów pieniężnych (budżet), tworzące system budżetowy,
3. wydatkowaniu środków pieniężnych przez jednostki samorządu terytorialnego (dotacje, stypendia, zasiłki pomocy społecznej), tworzące system wydatków JST.

A zatem w ramach systemu finansowego samorządu terytorialnego należy wyodrębnić systemy szczegółowe, jako jego elementy składowe.

Podstawową instytucją prawnofinansową organizacji zasobów pieniężnych JST jest budżet. Jest to instytucja o charakterze złożonym, którą tworzy szereg instytucji szczegółowych. Część z nich powiązana jest z zakresem i strukturą budżetu JST (instytucje strukturalne), a część z procedurą jego wykonywania (instytucje proceduralne). Instytucje te kształtowane są przez normy prawne odnoszące się do zasad planowania dochodów i wydatków JST oraz zasad postępowania ze zgromadzonymi zasobami pieniężnymi, jak również kompetencji do podejmowania decyzji planistycznych i realizacyjnych a także kontrolnych w zakresie gospodarki budżetowej¹⁷.

Analizując instytucję prawną budżetu należy najpierw odnieść się do jego istotnych cech (elementów) jako planu finansowego. Budżet będąc planem finansowym obejmuje zestawienie przewidywanych dochodów i wydatków (przychodów i rozchodów) podmiotu władzy publicznej (JST), ujętych w odpowiednim stopniu szczegółowości i w określonym przedziale czasowym, zwykle w okresie jednego roku¹⁸. Cechy wyróżniające budżet spośród innych planów finansowych to przede wszystkim jego zakres podmiotowy i przedmiotowy, sposób jego budowy (struktura) oraz forma, w jakiej jest uchwalany¹⁹. Będąc podstawowym planem finansowym wymaga autoryzacji politycznej przez organy stanowiące samorządu terytorialnego w formie uchwały budżetowej i z zaistnieniem tego faktu staje się aktem wiążącym organy samorządowe, które są zobowiązane do jego wykonania. Ostateczny kształt budżetu jest wynikiem kompromisu pomiędzy władzą uchwalodawczą a wykonawczą oraz grupami interesów²⁰.

¹⁷ Zob. B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *op. cit.*, s. 19.

¹⁸ Zob. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 49 i n.; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1984, s. 155 i n.; C. Kosikowski, *Pojęcie i charakter budżetu państwa*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, 3. wyd., Warszawa 2008, s. 301 i n.

¹⁹ Zob. J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 17 i n.

²⁰ Zob. A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1999, s. 66.

Budżet JST jako publiczny plan finansowy jest opracowywany, uchwalany i wykonywany w sposób regulowany przepisami prawa i przy zachowaniu obowiązku respektowania określonych wymogów odnoszących się do szczególnych jego właściwości i pożądanych cech w postaci zasad jawności, jedności formalnej, powszechności (zupełności), szczegółowości, jedności materialnej (niefunduszowania) oraz równowagi budżetowej. Jest on podstawowym planem finansowym JST posiadającym pozycję nadrzędną w stosunku do innych planów będących podstawą prowadzenia gospodarki środkami publicznymi. Postanowienia zawarte w budżecie, dotyczące planowanych dochodów i przychodów z poszczególnych ich źródeł oraz wydatków i rozchodów ze wskazaniem ich przeznaczenia, mają postać konkretnych wielkości liczbowych i są skierowane do ściśle określonych adresatów – wykonawców budżetu. Kwoty dochodów i przychodów mają z zasady charakter prognozy, zaś kwoty wydatków oraz rozchodów stanowią nieprzekraczalny limit. Plan dochodów budżetu, w przeciwieństwie do planu wydatków, nie ma zatem charakteru dyrektywnego, stanowiąc jedynie szacunkową prognozę przyszłych dochodów, a obowiązkiem wykonawców tego planu jest podejmowanie wszelkich działań, aby zaplanowane w budżecie dochody zostały zrealizowane. Dyrektywny charakter wydatków przesądza o konieczności uregulowania procedury wydatkowania środków objętych budżetem, z którą powiązanych jest szereg instytucji szczegółowych. Określenie limitów wydatków na realizację poszczególnych zadań JST oznacza nie tylko upoważnienie dla wykonawców budżetu do dokonywania wydatków danego rodzaju, ale i jednocześnie stanowi zakaz przekraczania ustalonej ich wysokości oraz nakaz ich wykorzystania zgodnie z planowanym przeznaczeniem. Limit wydatku wyznacza granice zaciągania zobowiązań angażujących środki finansowe budżetu, jak i dla dokonywania wydatków. Zestawienie prognozowanych dochodów danej JST z wydatkami koniecznymi do wykonania przypisanych tej jednostce zadań pozwala na ustalenie wyniku budżetu. W sytuacji, gdy dochody budżetu są wyższe niż wydatki – mamy do czynienia z nadwyżką budżetową, natomiast w sytuacji odwrotnej, gdy wydatki budżetu są wyższe niż dochody – powstaje deficyt budżetowy. Nadwyżka budżetowa zaplanowana w budżecie danego roku przeznaczana jest przede wszystkim na pokrycie rozchodów związanych z zaciągniętymi przez JST długoterminowymi zobowiązaniami finansowymi, tj. na spłatę kredytów i pożyczek oraz wykup papierów wartościowych czy ewentu-

alnie na sfinansowanie pożyczek udzielanych przez JST. Sfinansowaniu deficytu budżetowego, czyli tej części wydatków, która nie znajduje pokrycia w planowanych dochodach, służą przychody pochodzące głównie z zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz emisji papierów wartościowych.

Do instytucji strukturalnych funkcjonujących w ramach budżetu należy zatem w szczególności zaliczyć dochody (bieżące, majątkowe), wydatki (bieżące, majątkowe, na obsługę długu), rezerwy budżetowe, wynik budżetu (nadwyżka budżetowa, deficyt), przychody oraz rozchody. Natomiast instytucje proceduralne to m.in. kredyt budżetowy, układ (plan) wykonawczy budżetu, harmonogram realizacji dochodów i wydatków budżetowych, przenoszenie i blokowanie wydatków budżetowych, wydatki niewygasające, a w zakresie kontroli realizacji budżetu – informacja o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze oraz instytucja absolutorium.

Do systemu budżetowego należy włączyć też instytucje wieloletniego planowania finansowego z uwagi na to, że w sposób bezpośredni wiążą się one z gospodarką finansową JST prowadzoną na podstawie budżetu. W początkowym okresie miały one formę limitów wydatków ustalanych na realizację wieloletnich programów inwestycyjnych oraz prognozy kwoty długu JST i były objęte uchwałą budżetową. Obecnie narzędziem planowania wykraczającego poza rok budżetowy jest wieloletnia prognoza finansowa (WPF) w kształcie wynikającym z regulacji ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²¹. WPF łączy ze sobą trzy wzajemnie powiązane wieloletnie plany finansowe, w tym dwa stosowane dotychczas²². Podstawowym składnikiem WPF jest wieloletnia prognoza obrazująca wielkości środków objętych budżetem w nawiązaniu do ich struktury. Kolejnym elementem WPF jest wieloletnia prognoza długu, która pokazuje na przestrzeni lat poziom zadłużenia, jego spłatę w poszczególnych latach oraz indywidualny dla danej JST limit obciążenia budżetu spłatą długu wraz z kosztami jego obsługi oraz spłatami udzielonych poręczeń i gwarancji. Ostatnim składnikiem WPF jest program wieloletnich przedsięwzięć, w którym zamieszcza się dane organizacyjne oraz źródła i wielkość środków przeznaczonych na finansowanie każdego przedsięwzięcia w poszczególnych latach jego

²¹ Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

²² Zob. W. Lachiewicz, *Wieloletnia prognoza finansowa jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, red. W. Lachiewicz, Warszawa 2010, s. 402 i n.

realizacji. Ponadto system budżetowy obejmuje instytucje funkcjonujące w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej, które obrazują przepływ środków pieniężnych objętych budżetem oraz umożliwiają kontrolę gospodarki tymi środkami. Ważną instytucją tego systemu jest również dyscyplina budżetowa związana z zabezpieczeniem prawidłowego wykonania budżetu oraz przestrzeganiem zasad gospodarki środkami publicznymi.

Instytucje systemu dochodów powiązane są z kategoriami źródeł dochodów przypisanych samorządowi terytorialnemu (dochody własne, subwencja ogólna, dotacje celowe). W grupie dochodów własnych podstawowe znaczenie posiadają instytucje o charakterze publicznym w formie podatków i opłat. Instytucje te jako ogólne kształtowane są przez funkcjonujące w ich ramach instytucje szczegółowe, takie jak m.in.: przedmiot podatku, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe czy zwolnienia lub ulgi podatkowe. Samorząd terytorialny może wpływać na funkcjonowanie tych instytucji, co wynika z jego władztwa podatkowego. Spośród wszystkich JST tylko gminy mają możliwość szerszego korzystania z tego rodzaju uprawnień, bowiem jako jedyne posiadają dochody w postaci podatków lokalnych. Władztwo podatkowe obejmuje przede wszystkim uprawnienia do ustalania stawek podatkowych, wprowadzania dodatkowych zwolnień oraz ulg w drodze stanowienia aktów prawa miejscowego. Atrybuty władztwa podatkowego samorządu terytorialnego nie mają charakteru samoistnego a wynikają z woli ustawodawcy. Przepisy Konstytucji RP sankcjonują bowiem zasadę, w myśl której jedynie państwo jako podmiot finansów publicznych dysponuje pełną suwerennością²³. Granice tworzenia prawa, z którego wypływa lokalne władztwo podatkowe wyznaczone zostały przez normy konstytucyjne, a zwłaszcza przez art. 217 Konstytucji, który formułuje wprost zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych. Natomiast art. 168 Konstytucji, który przyznaje JST prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w granicach określonych w ustawie, jest przepisem szczególnym, a zatem kompetencja ta nie wynika z ogólnej zasady autonomii tych jednostek, ale wymaga wyraźnego upoważnienia ustawowego²⁴. Odpowiednie upoważnienia zawierają przede wszystkim przepisy ustaw podatkowych regulujących poszczególne podatki i opłaty lokalne.

²³ Zob. C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 11-12, s. 161.

²⁴ Zob. J. Glumińska-Pawlic, *op. cit.*, s. 133.

W grupie dochodów własnych mieszczą się także udziały w podatkach państwowych związane z partycypacją JST we wpływach ze źródeł dochodów państwa. Stanowią one szczególną konstrukcję prawną podziału dochodów płynących z jednego źródła między różne podmioty władzy publicznej. Jednostki samorządu terytorialnego nie mają żadnych możliwości oddziaływania na ich kształt oraz ponoszą konsekwencje polityki fiskalnej państwa przejawiającej się w stosowaniu ulg zmniejszających w efekcie kwotę udziałów. Partycypują one bowiem w rzeczywistych, a nie w planowanych wpływach objętych udziałem. Brak możliwości wpływania na wysokość dochodów różni instytucję udziałów JST w dochodach państwa z tytułu określonego podatku od instytucji dodatków do podatków państwowych, gdzie taka możliwość istnieje.

Instytucją przypisaną wyłącznie do systemu dochodów gmin jest samoopodatkowanie mieszkańców. Instytucja ta ma charakter fakultatywny, bowiem o jej wprowadzeniu decydują mieszkańcy gminy w drodze referendum. Świadczenie objęte samoopodatkowaniem jest świadczeniem publicznym, a jego poszczególne elementy oraz tryb poboru określa rada gminy w drodze aktu prawa miejscowego.

Subwencje ogólne i dotacje celowe są instytucjami, za pomocą których następuje transfer środków z budżetu państwa do budżetów JST. Ich struktura jest złożona. Stanowią one narzędzia bezzwrotnego zasilania finansowego samorządu terytorialnego. Subwencja ogólna składająca się z trzech części – wyrównawczej, oświatowej i równoważącej (regionalnej) powiązana jest w sposób ścisły z mechanizmem wyrównywania zróżnicowanego potencjału dochodowego poszczególnych JST oraz rodzajem wykonywanych zadań. Wewnętrzna struktura subwencji ogólnej dla poszczególnych kategorii JST jest zróżnicowana ze względu na odmienne kryteria ustalania wielkości jej części i kwot składowych. Elementem mechanizmu subwencjonowania JST służącym jego uelastycznieniu jest także instytucja rezerwy subwencji ogólnej. Podstawowym celem tego mechanizmu jest częściowe wyrównanie poziomu dochodów tych jednostek, których dochody własne charakteryzują się znaczącym nierównomiernym rozkładem terytorialnym. Subwencje ogólne powinny umożliwić wszystkim JST, bez względu na ich własną bazę podatkową, realizację obligatoryjnych zadań własnych²⁵. Dlatego środki

²⁵ Zob. C. Rudzka-Lorentz, H. Sochacka-Krysiak, *Systemy zasilania zewnętrznego budżetów samorządowych*, [w:] *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego w warunkach decentralizacji zarządzania sektorem publicznym*, red. H. Sochacka-Krysiak, Warszawa 2008, s. 164.

uzyskane z tego źródła mogą być swobodnie wykorzystane przez JST, stosownie do decyzji organów stanowiących, a wyodrębnienie poszczególnych części subwencji ogólnej ma znaczenie jedynie dla określenia kwoty należnego zasilenia.

Dotacje przekazywane JST z budżetu państwa, w przeciwieństwie do subwencji ogólnej, są formą transferu środków przeznaczonych na określony cel. Mogą one być związane z różnymi tytułami i zadaniami, które należy zrealizować na podstawie otrzymanych w tej formie środków pieniężnych. Stanowią źródło finansowania przede wszystkim zadań zleconych z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych ustawami oraz zadań realizowanych przez JST na podstawie porozumień z administracją rządową. Dotacje celowe mogą być również źródłem dofinansowania zadań własnych JST i wtedy stają się ogniwem mechanizmu wyrównywania potencjału dochodowego poszczególnych jednostek powiązanego z realizacją konkretnych zadań. Szczegółowe elementy konstrukcji instytucji dotacji celowej dotyczą zasad ustalania jej wysokości, określenia warunków udzielenia oraz trybu postępowania o udzielenie dotacji i sposobu jej rozliczania. Celowy charakter środków poza koniecznością rozliczenia ich wykorzystania rodzi również obowiązek zwrotu do budżetu państwa dotacji niewykorzystanej w ustalonym terminie, wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem oraz pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości i poniesienia określonych konsekwencji finansowych.

Budżety JST mogą być również zasilane dotacjami celowymi udzielanymi przez inne JST. Dotacje te przeznaczane są albo na dofinansowanie realizowanych przez daną jednostkę zadań, wysokość dofinansowania określa wówczas organ stanowiący jednostki, która udziela dotacji, albo na realizację zadań przekazanych do wykonania innej JST w drodze porozumienia, które jednocześnie określa kwotę dotacji celowej. Źródłem dotacji celowych dla JST są także fundusze celowe, a zasady ich udzielania regulują przepisy dotyczące gospodarki finansowej danego funduszu.

Wydatki JST powiązane są z rodzajem zadań i kosztami ich realizacji. Decydując o strukturze i wielkości wydatków na realizację zadań własnych JST podejmują rozstrzygnięcia merytoryczne z zachowaniem granic prawa, przy respektowaniu ewentualnych nakazów i zakazów²⁶. Tytuły i zasady określania

²⁶ Zob. J.M. Salachna, *Granice swobody decyzyjnej samorządu terytorialnego w sprawach finansowych*, [w:] *Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie 1995–2010. Księga Jubileuszowa*, Komitet Programowo-Redakcyjny: Z. Ofiarski i inni, Szczecin 2010, s. 95 i n.

wysokości wydatków regulowane są w dużym stopniu normami prawnymi nie należącymi do prawa finansowego. Dlatego też w zakresie wydatków nie wytworzyły się w zasadzie samodzielne instytucje, jakie funkcjonują w zakresie dochodów²⁷. Normy prawne określają zazwyczaj formy, w jakich wydatki są ponoszone (np. wynagrodzenia, zasiłki, stypendia, nagrody, dotacje). Szczególne miejsce w systemie wydatków JST zajmują dotacje z uwagi na szerokie kompetencje JST do określania zasad dotowania. Dotacje podlegają reglamentacji prawnej. Należą do grupy tych wydatków, które są kreowane z upoważnienia ustawowego. Przepisy ustawy muszą co najmniej określić tego rodzaju formę wydatku, rodzaj dotacji z punktu widzenia prawa budżetowego (podmiotowa, przedmiotowa, celowa) oraz jej beneficjenta. Natomiast zasady i tryb udzielania dotacji oraz ich rozliczania mogą być regulowane również na podstawie odsłania z ustawy w aktach prawa miejscowego lub odpowiednie postanowienia zostają zawarte w umowie o udzieleniu dotacji celowej²⁸. Donator decyduje z reguły o przyznaniu dotacji i jej wysokości, z wyjątkiem sytuacji kiedy obowiązek dotowania określonych zadań publicznych i wielkość dotacji (zasady ustalania) wynikają wprost z przepisów prawa.

System prawnofinansowy samorządu terytorialnego w większości tworzą typowe instytucje prawne związane z gospodarką publicznymi zasobami pieniężnymi. Nieliczne tylko można uznać za właściwe jedynie temu systemowi i jest to bez wątpienia instytucja samoopodatkowania mieszkańców gminy oraz z pewnymi uwagami instytucja subwencji ogólnej i udziałów w podatkach państwowych. Cechą wyróżniającą jest wpływ JST na kształtowanie instytucji systemu dochodów w zakresie podatków i opłat lokalnych w drodze stanowienia aktów lokalnego prawa podatkowego oraz określanie w aktach prawa miejscowego zasad udzielania dotacji i niektórych świadczeń na rzecz osób fizycznych (np. stypendia dla uczniów, studentów, sportowców).

²⁷ Zob. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 196.

²⁸ Zob. K. Sawicka, *Akty prawa miejscowego w sprawie dotacji udzielanych z budżetu gminy*, [w:] *Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie 1995–2000, op. cit.*, s. 270 i n.

Paweł Smoleń

Specyfika gospodarowania środkami zakładowego funduszu świadczeń socjalnych w jednostce budżetowej

1.

Jedną z podstawowych zasad prawa pracy jest obowiązek zaspokajania przez pracodawcę szeroko rozumianych potrzeb socjalnych pracownika¹. Ogólnie rzecz ujmując obowiązek ten polega na stwarzaniu odpowiednich warunków (głównie o charakterze organizacyjnym) sprzyjających zaspokajaniu wspomnianych potrzeb. W praktyce najczęstszym przejawem tego jest tworzenie tzw. zakładowego funduszu świadczeń socjalnych². Środki gromadzone w ramach tego funduszu przeznaczone są na finansowanie działalności socjalnej na rzecz pracowników (w tym również byłych pracowników) i ich rodzin, a także tych osób, którym pracodawca przyznał takie uprawnienie w regulaminie korzystania z tych świadczeń. W ramach finansowanej działalności socjalnej ujęto m.in. usługi świadczone przez pracodawców w sferze kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej i innych form wypoczynku, opieki nad dziećmi w żłobkach (klubach dziecięcych, przedszkolach), udzielanie pomocy materialnej (finansowej i rzeczowej), także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe.

Zasadniczo fundusz tworzą pracodawcy zatrudniający, co najmniej dwudziestu pracowników w przeliczeniu na pełne etaty według stanu na dzień pierwszego stycznia danego roku. W przypadku jednak jednostek budżetowych (reguła ta dotyczy także samorządowych zakładów budżetowych) zakładowy fundusz świadczeń socjalnych tworzony jest bez względu na liczbę pracowników. Tym

¹ Art. 16 i art. 94 pkt 8) ustawy z dnia 26 czerwca 1974 roku – Kodeks pracy (Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm.).

² Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 1996 r. Nr 70, poz. 335 ze zm.), cytowana dalej jako ustawa o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

samym zarówno reguły tworzenia funduszu jak i zasady gospodarowania środkami funduszu określone w ustawie o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych mają w odniesieniu do jednostek budżetowych charakter powszechny. O ile określenie warunków i samej procedury powoływania u danego pracodawcy zakładowego funduszu świadczeń socjalnych – z natury rzeczy – wypada oceniać z punktu widzenia swoistej autonomii ustawy kreującej tę instytucję (zwłaszcza, że skierowana jest do bardzo zróżnicowanych w swej formie organizacyjno-prawnej podmiotów), o tyle przyjęte w tej ustawie założenie, że określa ona „zasady gospodarowania środkami funduszu”, musi w odniesieniu do jednostek budżetowych skłaniać do refleksji, w zakresie odniesienia tych „zasad” do chociażby podstawowych norm regulujących działalność jednostek sektora finansów publicznych.

2.

Jak wiadomo, istota finansowo-organizacyjna jednostki budżetowej osadzona jest w koncepcji tzw. budżetowania brutto, będącej praktycznym wyrazem realizacji zasady powszechności (zupełności) budżetu³. Stąd też węzłowe znaczenie ma tutaj przypisana jednostkom budżetowym reguła, iż wszelkie swoje wydatki pokrywają bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W tym ujęciu istotna jest również zasada wygasania środków jednostek budżetowych na koniec roku budżetowego. Objęcie w całości przez właściwy budżet (państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) dochodów i wydatków jednostki budżetowej ma sprzyjać przejrzystości i racjonalności gospodarowania pozyskanymi środkami finansowymi. Z punktu widzenia ogólnej polityki budżetowej państwa (samorządu) są to wręcz fundamentalne założenia mające gwarantować daleko idącą efektywność całości kształtu przyjętej strategii finansowej, tak w wymiarze jej planowania i realizacji, jak też ścisłej kontroli oraz zachowania dyscypliny finansów publicznych.

³ Zob. m.in. C. Kosikowski, *Formy prawne budżetowania*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 2 – *Instytucje budżetowe*, pod red. M. Weralskiego, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 309 i n.; N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, s. 192 i n.; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 65 i n.; K. Sawicka, *Jednostki budżetowe*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*, t. 2, *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 44–53.

Specyfika gospodarowania środkami zakładowego funduszu...

Zasadniczo powyższe dotyczy także tej puli środków, które objęte są zakładowym funduszem świadczeń socjalnych. Tworzy się go bowiem z corocznego odpisu, obliczanego w stosunku do przeciętnej liczby zatrudnionych. W przypadku jednostki budżetowej są to zatem środki pochodzące z budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W przeciwieństwie jednak do ogółu środków objętych planem finansowym jednostki budżetowej⁴, niewykorzystane zasoby zakładowego funduszu świadczeń socjalnych nie są zwracane do budżetu i ulokowane na odrębnym rachunku bankowym przechodzą na następny rok budżetowy. Nie jest to jedyny wyjątek od podstawowych zasad gospodarowania środkami przez jednostki budżetowe określonych w ustawie o finansach publicznych. Otóż zgodnie z ustawą o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych pozyskana w ramach corocznego odpisu podstawowego pula środków funduszu podlega zwiększeniu o⁵:

- 1) wpływy z opłat pobieranych od osób i jednostek organizacyjnych korzystających z działalności socjalnej,
- 2) darowizny oraz zapisy osób fizycznych i prawnych,
- 3) odsetki od środków funduszu,
- 4) wpływy z oprocentowania pożyczek udzielonych na cele mieszkaniowe,
- 5) wierzytelności likwidowanych zakładowych funduszy socjalnego i mieszkaniowego,
- 6) przychody z tytułu sprzedaży, dzierżawy i likwidacji środków trwałych służących działalności socjalnej, w części nieprzeznaczonej na utrzymanie lub odtworzenie zakładowych obiektów socjalnych,
- 7) przychody z tytułu sprzedaży i likwidacji zakładowych domów i lokali mieszkalnych w części nieprzeznaczonej na utrzymanie pozostałych zakładowych zasobów mieszkaniowych.

Tym samym w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych pozostają w jednostce budżetowej (na wyodrębnionym rachunku bankowym) nie tylko niewykorzystane na koniec roku środki finansowe pochodzące z finansującego jednostkę budżetu, ale także te środki, które zasiliły pulę funduszu ze wskazanych powyżej źródeł pozabudżetowych. Dodać przy tym wypada, że

⁴ Pomijając szczególne zasady określone np. w art. 181 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 ze zm.), cytowanej dalej jako ustawa o finansach publicznych.

⁵ Art. 7 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

zawarty w ustawie o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych katalog tych źródeł wpływów ma charakter otwarty, gdyż obejmuje także „inne środki określone w odrębnych przepisach”.

Środkami funduszu administruje pracodawca. Jest on odpowiedzialny za określenie w stosownym regulaminie warunków korzystania z usług i świadczeń finansowanych z funduszu oraz zasad przeznaczania środków na poszczególne cele i rodzaje działalności socjalnej. Takie uregulowania ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych dają kierownikowi jednostki budżetowej dużą swobodę w gospodarowaniu posiadanymi zasobami funduszu. Nie oznacza to jednak dowolności w kształtowaniu polityki gospodarowania tymi środkami – mającymi przecież charakter publiczny. Niezależnie od obowiązku ustalania postanowień wspomnianego regulaminu z pracownikami (organizacjami pracowniczymi) kierownik jednostki nie może działać w oderwaniu od przepisów innych ustaw np. ustawy o finansach publicznych czy ustawy o zamówieniach publicznych⁶. Słusznie podkreśla się w orzecznictwie sądowym, iż ustawa o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych pojęciem „zasady gospodarowania” definiuje tryb podejmowania decyzji w kwestii wydatkowania środków (tzn. ustalenie przeznaczenia, konsultacje ze związkami zawodowymi), ich gromadzenie oraz sposób przechowywania (na odrębnym rachunku bankowym), ale nie określa sposobu wydatkowania⁷. W tym zakresie, bez względu na wskazane odrębności w gospodarowaniu środkami funduszu, kierownik zobligowany jest stosować reguły wydatkowania środków publicznych wiążące jednostki budżetowe. W praktyce stosunkowo często można zetknąć się z różnorodnymi uchybieniami. Zazwyczaj dotyczą one pomijania procedur zamówień publicznych przy zakupie różnorodnych usług w sferze realizacji działalności socjalnej funduszu (np. imprezy i wyjazdy integracyjne) oraz podejmowania decyzji w sprawach spłat pomocy finansowej udzielonej ze środków funduszu na podstawie zawartej umowy. W tym drugim przypadku związane jest to z tym, że kierownicy jednostek budżetowych konstruują regulaminy udzielania tych świadczeń albo podejmują decyzje co do spłaty należności (umarzanie, odraczanie terminów, rozkładanie na raty) z pominięciem stosownych postanowień ustawy o fi-

⁶ Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.).

⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 października 2004 r., III SA 2275/03, Lex nr 260867.

nansach publicznych⁸. Często zdarzenia te dotyczą przekroczenia uprawnień warunkowanych w ustawie o finansach publicznych limitami kwotowymi należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym⁹.

3.

Strategia racjonalnego wydatkowania środków z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych musi uwzględniać także potencjalne obciążenie daninowe wypłacanych świadczeń. Po stronie pracownika przysporzenia z tego tytułu stanowią przychód, który – co do zasady – stanowi podstawę zarówno do wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne oraz zdrowotne, jak i podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie oznacza to jednak, że w praktyce obciążenia te pomniejszają wypłacane pracownikom świadczenia.

Świadczenia finansowane ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych podlega aktualnie wyłączeniu z obowiązku pobierania składek¹⁰. Co przy tym istotne wyłączenie to generalnie stosuje się bez jakichkolwiek limitów i ograniczeń kwotowych. Jedynie w odniesieniu do świadczeń urlopowych zostały określone ramy wyłączenia do wysokości kwoty odpisu podstawowego określonej w ustawie o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych¹¹. Prawo zastosowania wskazanej preferencji uzależnione jest jednak od spełnienia dwóch podstawowych warunków. Po pierwsze kierownik jednostki budżetowej przyznając pracownikowi świadczenie z funduszu musi respektować – wynikającą z ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych – zasadę, iż wszelkie ulgowe usługi, świadczenia oraz wysokość dopłat z funduszu muszą być uzależnione od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z funduszu¹². W prze-

⁸ Dotyczy to przede wszystkim art. 55 – art. 59 ustawy o finansach publicznych.

⁹ Np. zgodnie z art. 58 ust. 1 pkt 3) kierownik państwowej jednostki budżetowej posiada kompetencje w zakresie umarzania, odraczania terminów lub rozkładania na raty należności, jeżeli wartość nie przekracza kwoty 40 000 zł.

¹⁰ § 2 ust. 1 pkt 19) rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe (Dz. U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.), cytowanego dalej jako rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r.

¹¹ Zob. art. 3 ust. 4 i ust. 6 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych oraz § 2 ust. 1 pkt 21) rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r.

¹² Art. 8 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

ciwnym wypadku tzn. gdy zostanie przyznane jedno powszechne i ogólnie określone świadczenie w tej samej wysokości dla wszystkich pracowników, bez względu na powyższe kryteria ustawowe, może to zostać zakwalifikowane przez ZUS jako zwykły dodatek do wynagrodzenia, podlegający obowiązkowi potrącenia składki ubezpieczeniowej. Po drugie wypłata świadczenia musi mieścić się w wytycznej w ustawie sferze działalności socjalnej. Nie może zatem wykraczać poza:

1. usługi na rzecz różnych form wypoczynku (np. wczasy, kolonie, obozy);
2. aktywności sportowo-rekreacyjne (np. karnety na basen, wynajęcie sali gimnastycznej itp.);
3. działalność kulturalno-oświatową (np. bilety do teatru, kina);
4. opiekę nad dziećmi w żłobkach, klubach dziecięcych, przedszkolach;
5. udzielanie pomocy materialnej (finansowej i rzeczowej), w tym także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe na warunkach ustalonych w zawartej umowie.

Dodać wypada, że te same zasady przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne mogą być zastosowane wobec zleceniobiorców¹³. Dzieje się tak wówczas, gdy przyjęty regulamin funduszu zakłada prawo korzystania z tych świadczeń przez zleceniobiorców i członków ich rodzin.

W świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych świadczenia sfinansowane pracownikowi z funduszu stanowią przychód ze stosunku pracy. Ich istota sprawia, że podobnie jak w przypadku składek na ubezpieczenie społeczne przewidziano w tym względzie specjalne przywileje podatkowe. Zwolnione z opodatkowania zostały dopłaty do wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące tego typu działalność w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką, pobyty na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo – opiekuńczych. Obejmuje to również przejazdy związane z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu, ale w odniesieniu tylko

¹³ Przepisy te stosuje się odpowiednio także przy ustalaniu podstawy wymiaru składek: osób wykonujących prace nakładczą, funkcjonariuszy Służby Celnej, osób świadczących odpłatnie pracę w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania na podstawie skierowania do pracy, członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni kółek rolniczych oraz osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia – zob. § 5 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r.

do dzieci i młodzieży w wieku do lat osiemnastu¹⁴. Przywilej ten nie jest limitowany kwotowo. Pamiętać jednak należy, że wolne od podatku są dopłaty (niezależnie od wielkości), a nie pełne finansowanie wskazanych form wypoczynku¹⁵. Nadto wypoczynek ten musi mieć charakter „zorganizowany”, tak więc poza ramami tego zwolnienia znajdują się wszelkiego rodzaju indywidualne inicjatywy podatników np. w postaci tzw. wczasów pod gruszą¹⁶.

Żadnych ograniczeń ani limitów kwotowych nie przewidziano w zwolnieniu dotyczącym świadczeń przekazywanych w związku z pobytem dzieci pracowników w żłobkach lub klubach dziecięcych¹⁷. Jest to stosunkowo nowy przywilej podatkowy bowiem wprowadzony został w 2011 roku i chociaż w treści tej regulacji nie zawarto wprost jakichkolwiek wyłączeń podmiotowych lub przedmiotowych, uwagę musi przykuwać pominięcie przedszkoli.

Ograniczenia kwotowe i przedmiotowe przewiduje natomiast zwolnienie odnoszące się do świadczeń pieniężnych i rzeczowych sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Wprowadzono tutaj łączny limit w wysokości 380 zł w roku podatkowym. Jednocześnie za świadczenia rzeczowe nie zostały uznane: bony, talony, i inne znaki uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi¹⁸. Z uwagi na powszechny charakter tego rodzaju świadczeń socjalnych (zwłaszcza w okresach świątecznych) w praktyce często podejmowane są próby obchodzenia wskazanego ograniczenia przedmiotowego poprzez nabywanie różnego rodzaju produktów handlowych mających tę samą istotę ale inną formę niż tradycyjne bony czy talony np. w postaci elektronicznej. Wprawdzie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wymienia tych produktów w katalogu świadczeń wykluczających stosowanie zwolnienia, ale wypada uznać takie zabiegi za wykraczające poza zakres przedmiotowy tego przywileju. Nawet jeśli przyjąć, że wszelkie tego typu produkty elektroniczne nie mieszczą się w pojęciu „innych znaków uprawniających do ich wymiany na towary lub usługi”, to należy pamiętać o podstawowej re-

¹⁴ Art. 21 ust. 1 pkt 78) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.), cytowanej dalej jako ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

¹⁵ Zob. pismo dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 4 sierpnia 2010 roku, ITPB2/415-453b/10/IB, Lex nr 46910.

¹⁶ Dofinansowanie tej formy wypoczynku inaczej może być ocenione przez organy podatkowe w ramach zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 67) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zob. pismo dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 lipca 2010 roku, ILPB2/415-466/10-2/AJ, Lex nr 40133.

¹⁷ Art. 21 ust. 1 pkt 67a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

¹⁸ Art. 21 ust. 1 pkt 67) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

gule, zgodnie z którą wszelkie preferencje podatkowe są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania i w związku z tym nie można kształtujących ich unormowań interpretować w sposób rozszerzający.

4.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych jednostki budżetowe pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a uzyskane dochody odprowadzają do budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W świetle przeprowadzonych już reform reguła ta wydaje się być znacznie mocniej podkreślona w nowej ustawie o finansach publicznych. Przy całym wachlarzu racjonalnych i praktycznie uzasadnionych przesłanek stosowania tej formy budżetowania trudno nie zgodzić się z oceną, iż jej wadą jest brak odpowiednich instrumentów prawnofinansowych zachęcających do oszczędnego wydatkowania środków budżetowych¹⁹. Przymus odprowadzenia do budżetu uzyskanych dochodów oraz zwrot niewykorzystanych środków odbierane są przez pracowników jednostek budżetowych w konwencji „strat finansowych”. Poczucie to, w połączeniu z przyjętym brakiem powiązania uzyskanych przez jednostkę budżetową wyników finansowych z wynagrodzeniem pracowników tych jednostek, w rzeczywistości nie sprzyja oszczędnemu gospodarowaniu środkami pozyskanymi z budżetu. W tym kontekście przyjęta w odniesieniu do zakładowego funduszu świadczeń socjalnych specyfika gospodarowania środkami publicznymi, wyraźnie odrębna od przewidzianej dla pozostałej puli środków ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej, wydaje się być usprawiedliwiona względami socjalnymi.

Prowadzenie zakładowego funduszu świadczeń socjalnych jest działalnością jedynie towarzyszącą głównemu nurtowi funkcjonowania jednostki budżetowej, której nakaz prowadzenia wynika z regulacji mieszczących się poza ramami – normującej zasady sektora finansów publicznych – ustawy o finansach publicznych. Założenia jednostki budżetowe nie prowadzą działalności na własny rachunek. Powoływane są bowiem do wykonywania budżetu, a nie prowadze-

¹⁹ Zob. C. Kosikowski, *Zasady i problemy ogólne finansów publicznych*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 282; Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 66.

Specyfika gospodarowania środkami zakładowego funduszu...

nia własnej polityki budżetowej²⁰. Kierownik jednostki budżetowej w zakresie gospodarowania środkami zakładowego funduszu świadczeń socjalnych jest zmuszony jednak do opracowania efektywnej strategii, która – mając na uwadze przywołane regulacje podatkowe i składkowe – przybiera wręcz postać polityki optymalizacji wydatkowania. Znamienne przy tym jest to, że obie sfery gospodarowania (nurt głównej działalności i jedynie towarzyszący jej nurt socjalny) obejmują środki publiczne – co do zasady poddane reżimowi budżetowania brutto. W tym sensie specyfika gospodarowania środkami zakładowego funduszu świadczeń socjalnych została określona i uwypuklona poprzez stosunkowo jednolity kierunek kształtowania przyjętych unormowań, stanowiących wyjątek od podstawowych zasad obowiązujących czy to na gruncie prawa daninowego (składki i podatki), czy ustawy o finansach publicznych.

²⁰ Zob. Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 66 oraz cytowaną tam uchwałę RIO w Rzeszowie z 10 czerwca 2003 r.

Ryszard Sowiński

Instytucja ujawniania podatkowych rozwiązań optymalizacyjnych (DOTAS) w brytyjskim prawie podatkowym

W polskiej literaturze podatkowej od lat toczy się dyskusja na temat wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego ogólnej klauzuli obejścia ustawy podatkowej¹. Pierwszym promotorem takiego pomysłu był, już w okresie międzywojennym, Stefan Rosmarin², który definiował obejście prawa podatkowego jako celowe ukształtowanie stosunków prawnych, którego skutkiem jest wyłączenie zobowiązania podatkowego przy jednoczesnym osiągnięciu tych samych celów, które podlegałyby opodatkowaniu³. Kwintesencją dyskusji o obejściu prawa było wprowadzenie do Ordynacji podatkowej art. 24b § 1, zgodnie z którym organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, miały pominąć skutki podatkowe czynności prawnych, w przypadku udowodnienia, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia

¹ Brzeziński B., *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, s. 7-13; Karwat P., *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002; Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 2, s. 46-51; Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń, 2001; Kalinowski M., *Glosa do wyroku 7 sędziów NSA z 24.11.2003 r.*, FSA 3/03, OSP 2004, nr 6, poz. 71a; Bartosiewicz A., Kubacki R., *Glosa do uchwały NSA z 24.11.2003 r.*, FSA 3/03, „Glosa” 2004, nr 2, s. 26-29; Szubielska D., *Glosa do wyroku 7 sędziów NSA z 24.11.2003 r.*, FSA 3/03, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 2, s. 6-8; Kleczkowski L., *Jest klauzula, problemy pozostały. Sądowa koncepcja obejścia przepisów podatkowych*, „Rzeczpospolita” 2003, nr 71; Litwińczuk H., *Problematyka obejścia podatku w świetle doktryny i orzecznictwa w Niemczech i w Polsce*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius*, Poznań 2003, s. 239-248; Puszka M., *Skutki podatkowe łączenia spółek w świetle zjawiska obejścia prawa*, „Glosa” 2004, nr 9, s. 24-28; Kaźmierczyk-Jachowicz A., *Klauzula obejścia prawa podatkowego*, „Rejent” 2007, nr 4, s. 122-147; Litwińczuk H., *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 9, s. 3-5; Malinowski D.M., *Stosowanie przepisów dotyczących obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 4, s. 3-4; Radzikowski K., *Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności prawnej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 2, s. 9-38; Radzikowski K., *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 9, s. 17-25; Zelwiarński R., *Obejście prawa podatkowego (na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03)*, [w:] *Ius et Lex. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Adama Strzembosza*, Warszawa 2002, s. 411-420.

² S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.

³ S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 224-225.

straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Ponadto, jeżeli strony, dokonując takiej czynności osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia była inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe należało wywodzić z tej innej czynności prawnej.

Wyrokiem TK⁴ przepis art. 24b § 1 został uznany za niezgodny z Konstytucją RP. Trybunał zwrócił uwagę, że omawiany przepis „nie spełnia (...) standardów konstytucyjnych (...). W szczególności zastrzeżenia budzi użycie w nim zwrotów niedookreślonych: „nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści”, „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania”, a także stwierdził, że „nie ma normy prawnej, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia lub uniknięcia opodatkowania”⁵.

Choć opisywana próba wprowadzenia do Ordynacji podatkowej ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego była nieudana, dyskusja nad jej implementacją do polskiego systemu prawa podatkowego nie zakończyła się. Przedstawiciele administracji podatkowej nadal podkreślają, że istnienie takiej instytucji jest celowe i pożądane⁶.

Bez względu na to, jak potoczą się dalsze losy klauzuli obejścia ustawy podatkowej, kwestia jej zasadności pozostanie kwestią kontrowersyjną. Wprowadzenie klauzuli obejścia prawa podatkowego pozwala bowiem z jednej strony, na ochronę interesów budżetowych przed nadużywaniem niedoskonałości prawodawstwa podatkowego, ale z drugiej strony w istotnym stopniu pogarsza stopień pewności prawa podatkowego i tworzy nowe pola konfliktu pomiędzy administracją podatkową a podatnikami.

Ciekawym rozwiązaniem, umożliwiającym państwu ograniczanie skali zjawiska unikania opodatkowania bez konieczności wprowadzania klauzuli obejścia ustawy, jest brytyjska instytucja DOTAS (Disclosure of Tax Avoidance Schemes). Istota instytucji DOTAS polega na tym, że podmioty promujące lub korzystające z tzw. optymalizacyjnych rozwiązań podatkowych, zobowiązane są do zgłaszania organom podatkowym stosowanych przez siebie rozwiązań optymalizacyjnych. Administracja skarbową nadaje zgłaszanym rozwiązaniom numery statystyczne,

⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (K 4/03 – OTK 2004, nr 5).

⁵ Zob. także A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 232.

⁶ „Warto rozważyć wprowadzenie w Polsce klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego” – wypowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Grabowskiego podczas konferencji naukowej pt. „Czy i jaka klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest potrzebna w Polsce?”, zorganizowanej 10 stycznia 2012 r. przez Ministerstwo Finansów i Katedrę Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

które powinny być umieszczane przez stosujących je podatników na deklaracjach podatkowych. W ten sposób organy podatkowe uzyskują narzędzie do monitorowania popularności stosowanych przez podatników rozwiązań optymalizacyjnych i, w razie potrzeby, inicjowania zmian legislacyjnych, które uniemożliwią dalsze korzystanie przez podatników ze schematów, które w istotny sposób wpływają na wielkość wpływów budżetowych. O skuteczności opisywanego instrumentu świadczy fakt ograniczenia przez brytyjski parlament możliwości optymalizacyjnych o wartości 12 mld funtów w latach 2004–2009⁷.

Do zgłaszania rozwiązań optymalizacyjnych zobowiązane są dwie grupy podmiotów⁸. Pierwszą grupą zobowiązanych są tzw. promotorzy, czyli podmioty (np. banki, kancelarie prawne) zajmujące się projektowaniem rozwiązań optymalizacyjnych, ich promowaniem, przekazywaniem klientom oraz ich implementacją⁹. Odrębną kategorię, nie zobowiązaną do składania informacji są tzw. osoby wprowadzające („*introducer*”), które zajmują się jedynie kojarzeniem promotorów z potencjalnymi klientami, inicjując pierwsze kontakty. Taka klasyfikacja świadczy o tym, jak silnie rozwinięty i zorganizowany jest rynek transakcji optymalizacyjnych w Wielkiej Brytanii.

Druga grupa podmiotów zobowiązanych do zgłoszenia rozwiązań optymalizacyjnych to podatnicy, którzy z nich korzystają¹⁰, przy czym korzystający z rozwiązania optymalizacyjnego musi zgłosić je administracji podatkowej tylko wtedy, gdy:

- promotor jest podmiotem zagranicznym,
- promotor nie może zgłosić całości lub części informacji dotyczących transakcji ze względu na konieczność ochrony tajemnicy zawodowej (dotyczy to prawników),
- podatnik sam stosuje rozwiązania optymalizacyjne nie korzystając z pomocy promotora.

Brytyjskie przepisy zawierają opis szeregu szczególnych, często kazuistycznych przypadków, w których podmioty uczestniczące w procesie formułowania rozwiązań optymalizacyjnych, powinny zgłaszać je organom podatkowym – i tak, na przykład, nie uznaje się za promotora podmiotu, który biorąc

⁷ B. Hanney, *The Heat is On*, „Accountancy Magazine” 2010, nr 6, s. 33.

⁸ „Finance Act” 2004, część 7.

⁹ „Finance Act” 2004, sekcja 307.

¹⁰ „Finance Act” 2004, sekcja 309, 310.

udział w projektowaniu takich rozwiązań, nie udziela porad z zakresu prawa podatkowego. Takim podmiotem może być podmiot zajmujący się księgowością, udzielający porad na temat skutków lub sposobu kwalifikacji rozwiązań optymalizacyjnych jedynie na gruncie prawa bilansowego¹¹. Brytyjskie przepisy podatkowe przyznają organom podatkowym uprawnienia do uzyskiwania informacji o przyczynach, dla których promotorzy nie zgłosili promowanego rozwiązania, oraz żądania uzupełnienia dostarczonych przez promotorów niekompletnych informacji. Organy podatkowe są również uprawnione do uzyskania od podmiotów wprowadzających (*introducer*) informacji pozwalających zidentyfikować promotorów uchylających się od swoich obowiązków.

Obowiązek zgłoszenia rozwiązań optymalizacyjnych dotyczy tych transakcji, dzięki którym uzyskiwane są korzyści podatkowe, a osiągnięcie tych korzyści jest jedynym lub jednym z podstawowych celów przeprowadzanej transakcji¹². Taka definicja odpowiada pojęciu obejścia ustawy podatkowej stosowanej w państwach, które wprowadziły lub usiłowały wprowadzić do ustawodawstwa podatkowego klauzulę obejścia prawa podatkowego. Podobna definicja została również sformułowana w orzecznictwie TSUE¹³.

Brytyjskie przepisy podatkowe opisują kilka szczególnych przypadków, które skutkują koniecznością zgłoszenia rozwiązań optymalizacyjnych. W niektórych przypadkach intencją prawodawcy jest ujawnianie nowych, innowacyjnych, nie znanych wcześniej rozwiązań. W innych przypadkach chodzi o monitorowanie transakcji, których cechy mogą wskazywać na szczególny, „optymalizacyjny” charakter. Cechami powodującymi obowiązek zgłoszenia transakcji są¹⁴:

- poufność – promotor stara się utrzymać rozwiązanie optymalizacyjne w tajemnicy przed innymi promotorami lub organami podatkowymi,
- prowizja od sukcesu – wynagrodzenie promotora jest uzależnione od wysokości korzyści podatkowych wynikających z transakcji,
- warunki nierynkowe – dostawcy produktów finansowych gwarantują ponadprzeciętną rentowność tych produktów możliwą dzięki osiągnięciem korzyściom podatkowym¹⁵,

¹¹ *HM Revenue & Customs*, „Disclosure of Tax Avoidance Schemes” 2011, s. 21.

¹² „Finance Act” 2004, sekcja 306.

¹³ Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. (C-255/02).

¹⁴ *HM Revenue & Customs*, „Disclosure of Tax Avoidance Schemes” 2011, s. 30.

¹⁵ Ta przesłanka zgłoszenia transakcji przestała obowiązywać od 2010 roku.

- standaryzowane produkty podatkowe – promotor oferuje gotowe, standaryzowane produkty, które nie wymagają indywidualnych modyfikacji,
- generowanie strat – promotor zachęca do dokonywania transakcji, których celem jest maksymalizacja strat podatkowych,
- umowy leasingu – dotyczy to umów przekraczających wartość 10 mln funtów w okresie dwóch lat.

Brytyjskie przepisy określają termin zgłoszenia faktu lub zamiaru wykorzystania rozwiązań optymalizacyjnych. Generalną zasadą jest konieczność poinformowania administracji skarbowej w ciągu pięciu dni od dnia, w którym promotor zaoferował potencjalnemu klientowi możliwość skorzystania z rozwiązania optymalizacyjnego, udostępnił klientowi gotowe rozwiązanie lub powziął informację o tym, iż klient samodzielnie rozpoczął działania stanowiące realizację takiego rozwiązania. Jeżeli w procesie optymalizacji nie występuje promotor (dzieje się tak na przykład w przypadku samodzielnie opracowanych rozwiązań optymalizacyjnych) podatnik zobowiązany jest do zgłoszenia schematu w ciągu 30 dni od pierwszej czynności prawnej („transakcji” wg. brytyjskiej nomenklatury) będącej realizacją zgłaszanego rozwiązania. Zgłoszenia dokonywane są na formularzach zawierających dane promotora (albo, w przypadku braku promotora, dane podatnika korzystającego z rozwiązania optymalizacyjnego), szczegółowy opis rozwiązania optymalizacyjnego oraz oczekiwanych korzyści podatkowych¹⁶.

Przepisy dotyczące instytucji ujawniania rozwiązań optymalizacyjnych przewidują sankcje dla podmiotów, które uchylają się od swoich obowiązków. Sankcje dotyczą zarówno uchybień w zakresie ujawniania schematów optymalizacyjnych, zaniechań w zakresie obowiązków informacyjnych (np. nieprzekazaniu klientowi przez promotora numeru statystycznego) jak i nieposługiwania się numerami statystycznymi rozwiązań w deklaracjach podatkowych składanych przez podatnika. Wielkość sankcji uzależniona jest od szeregu czynników, takich jak rodzaj przewinienia, poziom wiedzy na temat instytucji DOTAS oraz wiedzy na temat prawa podatkowego, której należałoby oczekiwać od promotora rozwiązań optymalizacyjnych, biorąc pod uwagę charakter jego działalności itd. I tak, dla przykładu, maksymalna kara za nieujawnienie promowanego rozwiązania opty-

¹⁶ HM Revenue & Customs, „Disclosure of Tax Avoidance Schemes” 2011.

malizacyjnego wynosi 600 funtów za każdy dzień zwłoki, przy czym w przypadku, gdy kara ta może okazać się niewspółmiernie mała w stosunku do osiągniętych przez podatnika korzyści podatkowych, może zostać wymierzona w łącznej kwocie nie przekraczającej 1 mln. funtów. Wielkość kar jest obecnie tematem dyskusji – brytyjska administracja podatkowa planuje podwyższenie ich wysokości.

Konsekwencją zgłoszenia rozwiązania optymalizacyjnego jest nadanie przez organy podatkowe unikalnego numeru identyfikacyjnego zgłoszonego rozwiązania. Numer identyfikacyjny otrzymuje promotor, którego obowiązkiem jest przekazanie tego numeru klientom korzystającym z rozwiązania optymalizacyjnego – ci z kolei zobowiązani są do zamieszczania numeru identyfikacyjnego na deklaracjach podatkowych. Obowiązek przekazania numeru identyfikacyjnego dotyczy również podatników, którzy otrzymali taki numer od promotora i udostępniili rozwiązanie optymalizacyjne innym podmiotom (np. spółkom należącym do tego samego holdingu). Numer identyfikacyjny powinien zostać uwzględniony również w deklaracjach podatkowych tych innych podmiotów.

Zgłoszenie faktu wykorzystania rozwiązania optymalizacyjnego nie wywiera bezpośredniego wpływu na sytuację prawną podmiotu wykorzystującego takie rozwiązanie. Podstawową funkcją instytucji DOTAS jest dostarczenie brytyjskiemu prawodawcy informacji o lukach prawnych wykorzystywanych przez podatników. Na podstawie zebranych informacji możliwe jest tworzenie przepisów ograniczających możliwości unikania opodatkowania. Brytyjska administracja podatkowa wskazuje jednak wyraźnie na możliwość uznania przez Parlament rozwiązań podatkowych za nieskuteczne, przy czym uznanie takie może dotyczyć transakcji już dokonanych, a więc może mieć moc wsteczną¹⁷, co byłoby niedopuszczalne w polskim systemie prawnym.

Brytyjskie rozwiązania dotyczące unikania opodatkowania stanowią ciekawy przykład próby rozwiązania problemu, z którym mają do czynienia zarówno władze podatkowe jak i podatnicy w krajach, w których wprowadzono lub dyskutuje się wprowadzenie generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego.

Brak klauzuli obejścia ustawy tworzy niepożądaną sytuację, w której podatnicy prowadzą swoistą grę polegającą na tworzeniu rozwiązań, które są zgodne z literą prawa podatkowego, choć naruszają cele ustaw podatkowych i konstytu-

¹⁷ *HM Revenue & Customs, „Disclosure of Tax Avoidance Schemes” 2011, s. 21.*

tucyjną zasadę powszechności obowiązku podatkowego. Dlatego państwa decydujące się na wprowadzenie ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego wyposażają organy podatkowe w ten dość skuteczny instrument ograniczania skali zjawiska unikania opodatkowania. Z drugiej jednak strony klauzula obejścia ustawy podatkowej w znacznym stopniu zmniejsza bezpieczeństwo prawne podatników, narażając ich na kwestionowanie, często po wielu latach, skutków podatkowych dokonywanych przez nich transakcji.

Brytyjskie rozwiązanie redukuje częściowo stan niepewności – głównym celem zgłoszenia transakcji optymalizacyjnych jest nie tyle możliwość kwestionowania skutków konkretnych transakcji, ale stworzenie mechanizmu wykrywania luk w systemie prawa podatkowego, co może być przesłanką późniejszych zmian legislacyjnych¹⁸. Przewagę brytyjskiego rozwiązania problemu zmniejszonego poczucia pewności obrotu redukuje częściowo fakt, że brytyjski Parlament może dokonywać zmian legislacyjnych również w zakresie odnoszącym się do już dokonanych czynności prawnych, co byłoby w Polsce uznane za naruszenie przepisów Konstytucji.

Legislacja podatkowa jest niedoskonała – możliwości unikania opodatkowania wynikają często z błędów popełnianych przez prawodawcę w trakcie procesu legislacyjnego. Warto zwrócić jednak również uwagę na to, iż możliwości obejścia przepisów podatkowych wynikają również z samej natury systemu podatkowego, który bazuje na skomplikowanych, trudnych do precyzyjnego zdefiniowania, konstrukcjach podatkowych opierających się na takich pojęciach jak przychody, koszty, dochód, obrót czy wartość rynkowa. Trudno wręcz wyobrazić sobie system podatkowy który jest oparty na opodatkowaniu dochodów i obrotu, a jednocześnie pozbawiony możliwości obejścia ustawy. Warto również pamiętać, że wysokość obciążeń fiskalnych zachęca a czasami prowokuje do poszukiwania przez podatników rozwiązań optymalizacyjnych. Oceniając zarówno brytyjskie jak i kontynentalne rozwiązania w zakresie klauzuli obejścia ustawy podatkowej można sformułować tezę, że te pierwsze w większym stopniu odnoszą się do przyczyn obchodzenia przepisów podatkowych (ich głównym celem jest wyznaczanie kierunków zmian prawa podatkowego) podczas gdy te drugie polegają na zwalczaniu skutków nieprawidłowej legislacji.

¹⁸ B. Murphy, *DOTAS Position*, „Money Marketing” 5 maja 2011, s. 47.

Wanda Wójtowicz

Zmiana charakteru prawa dewizowego w warunkach członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej

1.

Prawo dewizowe jako integralna część prawa finansowego jest ściśle powiązane z innymi gałęziami prawa, zwłaszcza z publicznym prawem gospodarczym, prawem administracyjnym, karnym skarbowym, a także prawem cywilnym. Podlega też – podobnie jak cały system prawny – przeobrażeniom, które są następstwem zmian politycznych, społecznych i gospodarczych zarówno na arenie międzynarodowej, jak i wewnątrz kraju.

Regulując zasady posiadania i posługiwania się w różnych czynnościach prawnych obcą walutą, dewizami oraz innymi wartościami uważanymi za dewizowe (np. metalami szlachetnymi), ten dział prawa ma swoje miejsce zarówno w gospodarce centralnie zarządzanej, jak i w gospodarce wolnorynkowej, opartej na własności prywatnej i swobodzie prowadzenia działalności gospodarczej. Nie traci także znaczenia w warunkach integracji państw w ramach różnych wspólnot politycznych i gospodarczych. W odmiennych warunkach gospodarczych i politycznych inna jest jednak pozycja i charakter prawa dewizowego.

Na zmianę charakteru i roli prawa dewizowego w końcu XX i pierwszym dziesięcioleciu XXI wieku wpłynęły niewątpliwie tendencje liberalizacji życia politycznego oraz dążenia integracyjne dające się zaobserwować w gospodarce światowej. Dotyczy to zarówno państw wysoko rozwiniętych o utrwalonych tradycjach demokratycznych i rynkowych, jak i krajów odbudowujących swoją gospodarkę i demokratyczne struktury polityczne po kilkudziesięciu latach totalitaryzmu. Współczesne prawo dewizowe ma określać zasady i tryb dokonywania różnego rodzaju rozliczeń dewizowych, zmierzać do ich ujednolice-

nia w ramach integracyjnych struktur międzynarodowych, a także wspomagać przewidziane w innych działach prawa konstrukcje służące zwalczaniu zjawiska „prania pieniędzy” i innych patologii finansowych.

Prawo dewizowe traci stopniowo dotychczasowy charakter reglamentacyjny, a nabiera w coraz większym stopniu charakteru regulacyjnego. Ograniczenia reglamentacyjne – istotnie złagodzone – pozostają jedynie w obrotach dewizowych z państwami, które nadal preferują zamkniętą gospodarkę i nie uczestniczą w procesach integracyjnych – czyli z tzw. krajami trzecimi. Nadal jednak ma swoje stałe miejsce w systemie prawa publicznego związanego z funkcjonowaniem gospodarki¹. Wyraźnie jednak traci stopniowo swój charakter reglamentacyjny na rzecz charakteru regulacyjnego.

Pojęcie „regulacji dewizowej” może być używane w dwóch odrębnych znaczeniach.

Po pierwsze – jako synonim różnorodnych rozwiązań prawnych dotyczących problematyki dewizowej. W tym bardzo szerokim i dość ogólnikowym znaczeniu regulacje dewizowe to w istocie treść prawa dewizowego.

Po drugie – pojęcie „regulacja dewizowa” może być używane jako przeciwstawienie regulacyjnych przepisów prawa dewizowego przepisom reglamentacyjnym tego działu prawa. W takim ujęciu charakter regulacyjny mają te rozwiązania z zakresu prawa dewizowego, które służą celom informacyjnym, sprawozdawczym, porządkowym czy kontrolnym. Regulacyjny charakter mają proceduralne i techniczne przepisy z zakresu prawa dewizowego. Wszystkie one regulują sposób, tryb i formę dokonywania obrotów dewizowych i innych czynności z zakresu prawa dewizowego. Nie jest to równoznaczne z wprowadzaniem rozwiązań prawnodewizowych (nakazów i zakazów), które ograniczałyby swobodę podejmowania czynności dewizowych poprzez konieczność uzyskiwania zezwoleń na dokonywanie takich czynności lub zezwoleń na odstąpienie od wymaganych prawem dewizowym zachowań.

Można przyjąć, iż dewizowe przepisy regulacyjne są związane z określonymi obowiązkami, które łączą się z dokonywaniem czynności dewizowych. Przepisy te mają charakter bezwzględnie obowiązujący. Oznacza to, iż nie można uzyskać

¹ Na temat miejsca prawa dewizowego w systemie prawa patrz m.in. E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka, *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, Wrocław 2001, s. 173 i n.; S. Naruszewicz, E. Ruśkowski, *Polityka i prawo celne i dewizowe*, Siedlce 2002, s. 83 i n.

zezwoleń na odstąpienie od takich regulacyjnych obowiązków. Natomiast reglamentacyjne ograniczenia dewizowe mają charakter względny, gdyż możliwe jest uzyskanie zezwolenia na odstąpienie od zakazu czy nakazu dewizowego.

2.

Polskiej ustawy dewizowej z 2002 roku² – pomimo kilkuletnich nowelizacji nie można uznać za konstrukcję prawną, która odpowiada aspiracjom Rzeczypospolitej Polskiej po wejściu w struktury Unii Europejskiej i która spełnia warunki poprawnej legislacji. Prawo to wymaga dalszych nowelizacji. Przede wszystkim merytorycznych, związanych ze zmianą charakteru rozwiązań prawnodewizowych z reglamentacyjnych, ograniczających swobodę obrotu dewizowego, na regulacyjne, czyli regulujące sposób i tryb podejmowania czynności obrotu dewizowego. Przepisy regulacyjne nie ograniczają jednak samej możliwości dokonywania takich czynności. Konieczne są też zmiany formalne, techniczne, językowe, które doprowadziłyby do usunięcia wielu nadal pojawiających się wątpliwości, możliwości różnorodnej interpretacji czy nawet sprzeczności zawartych w treści ustawy dewizowej i przepisów wykonawczych.

Ponieważ polskie prawo dewizowe opiera się na generalnej zasadzie, że wszystko, co nie jest zabronione lub ograniczone w ustawie, jest tym samym dozwolone, nie można stosować żadnych analogii lub interpretacji rozszerzających zakazy czy nakazy dewizowe. Dlatego też wszelkie – utrzymane jeszcze – ograniczenia muszą być szczegółowo sprecyzowane w samej ustawie dewizowej.

Zagwarantowana w prawie dewizowym swoboda obrotu dewizowego nie eliminuje jednak ograniczeń wynikających z innych ustaw o charakterze szczególnym.

Istniejące ograniczenia przybierają wprawdzie nadal postać zakazów lub nakazów dewizowych, ale wyraźnie zmienił się ich charakter i znacznie zawęził zakres tych ograniczeń. Zrezygnowano z większości ograniczeń reglamentacyjnych w stosunku do obrotów dewizowych z państwami Unii Europejskiej i wszystkimi

²Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. prawo dewizowe, (Dz. U. Nr 141, poz. 1178 ze zm.), a zwłaszcza nowelizacja ustawą z dnia 26 stycznia 2007 r. o zmianie ustawy Prawo dewizowe oraz innych ustaw, (Dz. U. Nr 61, poz. 410), powoływana jako nowela 2007 r.

tymi krajami, które są traktowane preferencyjnie, analogicznie jak państwa unijne. Zachowano jednak, a nawet rozszerzono katalog obowiązków regulacyjnych. Ich celem jest kontrola dokonywanych obrotów z punktu widzenia ich legalności i prawidłowości.

3.

Regulacyjne przepisy prawa dewizowego oznaczają istnienie obowiązków informacyjnych, sprawozdawczych czy kontrolnych. Mają one najczęściej charakter formalny. Umożliwiają kontrolę prawidłowości dokonywanych obrotów dewizowych tak wewnątrz kraju, jak i w stosunkach z zagranicą. Są także niezbędne dla zwalczania zjawiska „prania pieniędzy”. Regulacyjne obowiązki dewizowe to rozwiązania prawne bezwzględnie obowiązujące. Nie można więc uzyskać zezwolenia na odstępnie od takich wymagań.

W ustawie z 2002 r. obowiązki informacyjne dotyczą przede wszystkim rezydentów. Jednakże w warunkach ewentualnej rezygnacji z dewizowych zakazów i nakazów reglamentacyjnych nawet w stosunku do obrotów z krajami trzecimi zasadna wydaje się propozycja ustawowego rozszerzenia takich obowiązków na nierezydentów dokonujących obrotów dewizowych na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, a także transferów wartości dewizowych za granicę.

Obowiązki regulacyjne powinny dotyczyć poddawania się kontroli dewizowej, udostępniania dokumentów, dokonywania zgłoszeń wartości dewizowych transferowanych przez granicę RP, składania sprawozdań z realizacji obrotów dewizowych z zagranicą itp.

Obecna regulacja prawa dewizowego – uwzględniając treść ustawy, ale i udzielone zezwolenia ogólne – stopniowo zmierza w proponowanym kierunku. Wiele ustawowych ograniczeń reglamentacyjnych zostało bowiem złagodzonych lub nawet praktycznie wyeliminowanych na podstawie zezwoleń ogólnych Ministra Finansów. Nie usunięto ich jednak z treści ustawy. Oznacza to pozostawienie „furtki” do ewentualnego ponownego zaostrzenia reglamentacji dewizowej poprzez zmianę rozporządzenia w sprawie zezwoleń ogólnych. Wydaje się, że tego rodzaju ustawowa asekuracja nie sprzyja rozszerzaniu dewizowych obrotów gospodarczych i pozagospodarczych, podważa zaufanie

do polskiego systemu prawnego zmniejszając jego stabilność, chociaż może wydawać się uzasadniona zwłaszcza w warunkach obserwowanego kryzysu gospodarczego.

W rozwiniętej gospodarce rynkowej i warunkach członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej niewątpliwie właściwym rozwiązaniem byłoby całkowite ustawowe zniesienie reglamentacyjnych ograniczeń dewizowych (zakazów i nakazów) przy pozostawieniu, a nawet rozszerzeniu obowiązków regulacyjnych. Ich przestrzeganie stanowi bowiem wystarczającą ochronę gospodarki dewizowej, bilansu płatniczego i umożliwia kontrolę prawidłowości realizowanych obrotów dewizowych. Naruszenie takich obowiązków powinno być traktowane jak przestępstwa lub wykroczenia przewidziane w kodeksie karnym skarbowym niezależnie od innych rodzajów odpowiedzialności (np. skarbowej, służbowej, administracyjnej, itp.).

4.

Reasumując – w warunkach współczesnego demokratycznego państwa opartego na gospodarce rynkowej, rozwijającego swoje różnorodne, gospodarcze i pozagospodarcze, kontakty z innymi krajami, będącego członkiem Unii Europejskiej – utrzymywanie nadal dewizowych reglamentacyjnych ograniczeń należy ocenić jako zbędne. Dla skutecznej ochrony gospodarki dewizowej, zrównoważenia bilansu płatniczego i wymagań wynikających z ochrony przed procederami „prania pieniędzy”, wystarczające wydają się dewizowe przepisy regulacyjne. Przewidują one istnienie obowiązków informacyjnych, sprawozdawczych czy dotyczących kontroli dokonywanych obrotów dewizowych. Ograniczenie swobody dokonywania obrotów dewizowych powinno być dopuszczalne, jedynie z poszanowaniem konstytucyjnych przepisów o stanach nadzwyczajnych³. Oznacza to, iż nie jest dopuszczalne – w świetle Konstytucji RP – wprowadzanie ograniczeń – nieprzewidzianych w ustawie dewizowej – w drodze rozporządzeń Rady Ministrów⁴.

³ Art. 228–234 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), reguluje wprowadzenie trzech stanów nadzwyczajnych: wojennego, wyjątkowego i klęski żywiołowej, określając okoliczności i tryb ich wprowadzenia.

⁴ Jednak art. 10 ustawy z 2002 r. przewiduje taką możliwość.

Marek Zdebel

Ulgi w płatności cywilnoprawnych należności pieniężnych – warunki stosowania na gruncie przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych

Wprowadzenie

Regulacje prawne obowiązujące w Polsce dopuszczają modyfikacje w zakresie warunków płatności zobowiązań osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, zarówno w odniesieniu do zobowiązań publicznoprawnych (podatki, niepodatkowe należności budżetowe, składki, dotacje itp.), jak i cywilnoprawnych, należnych Skarbowi Państwa, państwowym jednostkom budżetowym, samorządowi terytorialnemu, itp. Modyfikacje te mogą przybierać różną postać i w związku z tym wpływać w różny sposób na sytuację finansową zobowiązanego. Jak wskazuje dotychczasowa praktyka prawodawcza najczęściej stosowane ich formy to: umorzenie, odroczenie terminu zapłaty oraz rozłożenia płatności na raty¹. Zastosowanie, którejkolwiek z nich – dalej ulgi, oznacza w każdym przypadku odstępstwo od ogólnych zasad wykonywania zobowiązań².

Poza sporem jest, że ulgą najdalej idącą jest umorzenie zobowiązania, w przeciwieństwie do innych typów ulg nie prowadzi ona bowiem do wykonania wymagalnego zobowiązania, lecz powoduje odpowiednio w przypadku należności podatkowych ich wygaśnięcie³ bądź odstąpienie od dochodzenia należności

¹ W przypadku zobowiązań podatkowych do ulg zalicza się także zaniechanie ustalenia i poboru zobowiązania podatkowego – art. 22 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., (dalej: o.p.).

² Por. S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 13.

³ Por. M. Zdebel, *Public interest as a prerequisite for remission of tax obligations*, „Silesian Journal of Legal Studies”, Contents Vol. 3, s. 111 i n.

cywilnoprawnych⁴. W tym miejscu zauważyć jednak należy, że choć umorzenie należności, o którym mowa w przepisach art. 55, 56, 57, 59 oraz pośrednio art. 64 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: u.f.p.)⁵, stanowi nawiązanie do instytucji stosowanej w obrocie cywilnoprawnym – zwolnienia z długu (art. 508 k.c.)⁶ to jednak nie może być z nią utożsamiane⁷. Przede wszystkim dlatego⁸, iż decyzja organu o umorzeniu należności, jest jednostronną czynnością prawną i dla jej skuteczności z uwagi na fakt, iż nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania nie jest potrzebna zgoda dłużnika⁹.

Ułga przyjmująca postać odroczenia spłaty należności pieniężnej polega zasadniczo na wydłużeniu terminu do zapłaty należności, natomiast rozłożenie płatności na raty na podzieleniu kwoty należności co najmniej na dwie części i ustaleniu dla każdej z nich terminów płatności. Żadna z powołanych wyżej ulg nie prowadzi zatem do rezygnacji z należności pieniężnej, a jedynie stanowi odpowiednio zgodę na: zapłatę całości zobowiązania w terminie późniejszym lub zapłatę w częściach w terminach późniejszych niż termin wynikający z obowiązujących przepisów¹⁰.

Ustawowa możliwość zastosowania ww. ulg przez właściwe organy, o czym szerzej w dalszej części niniejszego opracowania, w sytuacji gdy wszystkie one oznaczają dysponowanie środkami publicznymi w rozumieniu art. 5 u.f.p. skłania do podjęcia próby analizy warunków ich stosowania. Analiza ta uzasadniona jest także tym, że zgodnie z brzmieniem art. 216 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹¹ środki publiczne są gromadzone i wydatkowane wyłącznie w sposób określony w ustawie, a więc modyfikowanie zasad ich poboru jest możliwe tylko w przypadkach i w zakresach wyraźnie określonych w ustawie. Gdy mowa o należnościach cywilnoprawnych w u.f.p.¹².

⁴ Por. W. Witalec, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 5 maja 2005 r. (sygn. akt I SA/GI 61/05)*, „Finanse Komunalne” 2002, nr 1–2, s. 129; R. Szostak, *Udzielanie ulg w spłacie należności cywilnoprawnych przysługujących jednostkom samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 6, s. 54.

⁵ Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.

⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.

⁷ Por. W. Czachórski, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 1974, s. 71.

⁸ Por. P. Drapała, *Zwolnienie z długu*, „Przebieg Sądowy” 2002, nr 7–8, s. 116.

⁹ Por. I. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 59 ustawy o finansach publicznych*, s. 11 <http://lex.bg.us.edu.pl/lex/content.rpc?reqId=132146284505756&nr...>; rozstrzygnięcie nadzorcze wojewody lubelskiego z dnia 28 lipca 2006 r., PN.II.Ajar.o911-231, LEX nr 237687; W. Witalec, *Glosa...*, *op. cit.*, s. 129.

¹⁰ Por. L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 55 ustawy...*, *op. cit.*, s. 1.

¹¹ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 78, poz. 483.

¹² Por. R. Szostak, *Udzielanie...*, *op. cit.*, s. 48.

Przedmiotową analizę można realizować uwzględniając różne kryteria. Do najważniejszych, choć niewątpliwie najtrudniej poddających się ocenie należy kryterium ustawowych warunków (dalej: przesłanek) stosowania omawianych ulg. Z uwagi na złożoność podjętej problematyki, przede wszystkim zaś fakt, iż na gruncie przepisów art. 55–59 u.f.p. można wyodrębnić zarówno przesłanki materialne, jak i formalne kolejność rozważań zawartych w pracy dostosowano do zasygnalizowanego podziału przesłanek. W tym miejscu podnieść także należy, iż mimo różnic występujących pomiędzy regulacjami dotyczącymi szeroko rozumianych należności publicznoprawnych oraz należności cywilnoprawnych uzasadnione jest wykorzystanie dorobku nauki i orzecznictwa sądownoadministracyjnego w zakresie ulg w płatności zobowiązań podatkowych¹³. Przemawia za tym przede wszystkim to, że ulgi w płatności tych zobowiązań¹⁴ przybierają generalnie taką samą postać (za wyjątkiem zaniechania ustalenia i poboru należności podatkowej – art. 22 o.p.¹⁵), jak ulgi stosowane w zakresie należności cywilnoprawnych. Ponadto ich stosowanie opiera się na wystąpieniu niemal tożsamyh przesłanek ustawowych oraz uznaniowym charakterze decyzji podejmowanych przez organy uprawnione do ich udzielania.

Przechodząc do analizy unormowań prawnych dotyczących ustawowych przesłanek udzielania ulg w płatności „należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym” (dalej: należności) wskazać na wstępie należy, że u.f.p. dopuszcza ich stosowanie wzorem poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych¹⁶ – art. 42 i 43¹⁷. Jednocześnie unormowania te utrwalają zasadę, że przesłanki, o których mowa wyznaczać powinny odrębne przepisy. Gdy chodzi o szeroko rozumiane należności państwowe – art. 55–58 (poprzednio 42). W przypadku należności samorządowych – art. 59 (poprzednio art. 43). Żadne z przywołanych unormowań nie definiuje jednak pojęcia „należności pieniężne o charakterze cywilnoprawnym” lub choćby przykładowo je klasyfikuje. Ta luka jest o tyle niezrozumiała, że u.f.p. normując warunki stosowania tego typu ulg

¹³ Por. L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 59...*, *op. cit.*, s. 8.

¹⁴ Określone w rozdziale 7a o.p.

¹⁵ Choć ustawodawca nie używa identycznej terminologii uznać należy, że na gruncie u.f.p. podobną funkcję pełni przepis art. 58 ust. 4, który upoważnia dysponentów części budżetowych lub dysponentów państwowych funduszy celowych do wyrażania zgody na niedochodzenie należności budżetu państwa z tytułu umów cywilnoprawnych, których kwota wraz z odsetkami nie przekracza 100 zł.

¹⁶ Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.

¹⁷ Możliwość taką przewidywał również przepis art. 34a ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148.

w odniesieniu do „środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym” opiera się na takiej klasyfikacji – art. 60. Zmusza to, przed przystąpieniem do analizy zasadniczej problematyki wyznaczonej tematem opracowania do podjęcia próby wyznaczenia zakresu pojęcia „należności pieniężne o charakterze cywilnoprawnym”.

Należności pieniężne o charakterze cywilnoprawnym – zakres pojęcia

Jak wskazano wcześniej u.f.p. nie określa istoty ani zakresu podmiotowego oraz przedmiotowego pojęcia „należności pieniężne o charakterze cywilnoprawnym”. W porównaniu z przepisami ustaw o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 r. i 30 czerwca 2005 r. w tym zakresie nie notujemy zmian, zmianie uległa natomiast terminologia, którą posłużył się ustawodawca dla oznaczenia tego typu należności. Przepisy wskazanych wyżej ustaw nie używały bowiem terminu „należności pieniężne o charakterze cywilnoprawnym”, lecz „należności pieniężne, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej”. Kierując się brzmieniem przywołanych regulacji należałoby zatem przyjąć, że przedmiotowe należności pochodzą ze źródeł innych niż typowe należności podatkowe, lecz jednocześnie, że nie ma formalnych powodów aby wyłączać te należności z kategorii dochodów publicznych (środków publicznych), o których mowa w przepisie art. 5 ust. 2 u.f.p.¹⁸. W rezultacie należałoby uznać, że należnościami cywilnoprawnymi są takie należności, które wynikają ze stosunków cywilnoprawnych kreowanych przy pomocy metody cywilnoprawnej zakładającej wolność i autonomię stron, sankcję majątkową i sądową drogę rozstrzygania sporów¹⁹. Mając powyższe na uwadze za słuszny należy uznać pogląd R. Szostaka według, którego tytułem prawnym do domagania się płatności tych należności może być nie tylko umowa, lecz także odszkodowanie i bezpodstawne wzbogacenie²⁰. Gdyby jednak podjąć próbę klasyfikacji przedmiotowych należności w oparciu o kryterium posiadania przez nie cech dochodu publicznego, przez który rozumie się dochód

¹⁸ Por. *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2010, s. 201.

¹⁹ Por. A. Stelmachowski, *Zarys teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1998, s. 35 i n.

²⁰ Por. R. Szostak, *Udziałanie...*, *op. cit.*, s. 48.

wynikający z innych tytułów niż zobowiązanie publicznoprawne o charakterze podatkowym bądź niepodatkowym, to okazałoby się, że w praktyce mogą one przybierać wyjątkowo zróżnicowaną postać. Do tej grupy dochodów należałoby bowiem zaliczyć zarówno dochody z mienia, np. z najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze (np. użytkowania wieczystego, leasingu), dywidendy z posiadanych praw majątkowych, jak i odsetki od środków na rachunkach bankowych, od posiadanych papierów wartościowych²¹ lub kar umownych naliczanych w przypadku niewykonania lub nienależytego wykonania umowy²², a gdy chodzi o należności jednostek samorządu terytorialnego (dalej: j.s.t.) należności za pobyt w szpitalu, dostawę wody, odbiór ścieków itp.²³.

Przesłanki udzielania ulg

Kierując się brzmieniem przepisów u.f.p. przesłanki od spełnienia, których ustawodawca uzależnia możliwość udzielenia ulgi należy zasadniczo podzielić na dwie kategorie. Są to przesłanki o charakterze formalnym – art. 55, 56 ust. 2 i 58, gdy chodzi o należności Skarbu Państwa, państwowych jednostek budżetowych lub państwowych funduszy celowych i art. 59 ust. 2–4 w przypadku należności samorządów terytorialnych oraz przesłanki o charakterze materialnym.

Przesłanki formalne

Przesłanki wyznaczające wymogi formalne (pozamaterialne), których spełnienie jest niezbędne dla zastosowania danej ulgi należy wiązać zarówno z oczekiwanym przez ustawodawcę zachowaniem dłużnika, jak i organów, do

²¹ Por. *Nowa ustawa...*, *op. cit.*, s. 201; R. Szostak, *Udzielanie...*, *op. cit.*, s. 48.

²² Por. Ł. Jaroszewski, *Stosowanie ulg w zakresie spłaty niepodatkowych należności jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy z 29.08. 2009 r. o finansach publicznych*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 1–2, s. 76.

²³ R. Trykozko reprezentuje w związku z tym pogląd, że specyfikowanie konkretnych należności wobec mnogości stanów faktycznych i prawnych występujących w wyniku zaistnienia czynności prawnej i zdarzeń prawnych, które należy poddać ocenie według przepisów prawa cywilnego nie znajduje uzasadnienia – por. R. Trykozko, *Zmiany w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego wynikające z nowej ustawy o finansach publicznych – część 5*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządu” 2006, nr 2, s. 35.

których należy decyzja w zakresie ich stosowania. Przede wszystkim wskazać jednak należy, iż przepisy u.f.p. wyraźnie ograniczają z podmiotowego punktu widzenia kategorie należności, które mogą być przedmiotem ulgi. Są to zatem, zgodnie z przepisem art. 55 należności przypadające wyłącznie organom administracji rządowej, państwowym jednostkom budżetowym lub państwowym funduszom celowym. Nie dotyczy to należności przypadających innym jednostkom zaliczanym do sektora finansów publicznych (art. 9 u.f.p.) nawet jeżeli posiadałyby one status państwowej osoby prawnej lub państwowej jednostki organizacyjnej. Podobną, choć nie identyczną konstrukcją prawną stosuje ustawodawca w przypadku należności przypadających samorządowi terytorialnemu. W tym wypadku należności, z płatnością których może być związana ulga wynikać mogą z działalności dwóch ogólnie określonych kategorii podmiotów – jednostek samorządu terytorialnego²⁴ i podległych im jednostek, np. jednostek budżetowych lub samorządowych zakładów budżetowych – art. 59. Opisana przesłanka posiada doniosłe znaczenie prawne z uwagi na fakt, iż niewłaściwa gospodarka finansowa należnościami stanowiącymi środki publiczne objęta jest reżimem odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²⁵.

Do przesłanek o charakterze formalnym należy zaliczyć wymóg wystąpienia przez dłużnika z wnioskiem o zastosowanie ulgi polegającej na umorzeniu należności w części, odroczeniu terminu spłaty całości lub części należności lub rozłożeniu płatności całości lub części należności na raty w razie wystąpienia przesłanki materialnej określonej przepisem art. 57. Wymogu takiego nie zawiera przepis art. 56, który w razie wystąpienia choćby jednego z typów zdarzeń określonych tym przepisem upoważnia właściwy organ do podjęcia decyzji o zastosowaniu ulgi polegającej na umorzeniu należności w całości. Wnioskowanie *per analogiam* odnoszone do przepisów art. 59 ust. 3 i 4 u.f.p. pozwala przyjąć, że przedmiotowe przesłanki powinny być spełnione także w przypadku należności przypadających j.s.t. i podległym im jednostkom w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych

²⁴ Nie ma zatem przeszkód, aby uznać, iż przepis ten znajduje zastosowanie do j.s.t. każdego szczebla oraz, że w przeciwieństwie do przepisu art. 9 pkt 2 u.f.p. ustawodawca nie wiąże stosowania ulg z funkcjonowaniem związków j.s.t.

²⁵ Por. art. 5 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 ze zm., por. R. Szostak, *Udzielanie...*, *op. cit.*, s. 48; L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 58...*, *op. cit.*, s. 1.

zadań zleconych j.s.t. ustawami bądź wówczas, gdy uchwała organu stanowiącego j.s.t. postanawia o stosowaniu z urzędu ulg, o których mowa w art. 56 w przypadku wystąpienia okoliczności (przesłanek materialnych) określonych ust. 1 przywołanego przepisu. Do katalogu przesłanek formalnych należy wreszcie zaliczyć wymogi stawiane organom uprawnionym do udzielania ulg z urzędu lub na wniosek dłużnika. Nawiązują do tego bezpośrednio przepisy art. 58 i 59 u.f.p. Pierwszy z nich w ust. 2 wprowadza obowiązek zachowania formy pisemnej z zastosowaniem przepisów prawa cywilnego w przypadku, gdy ulga przyjmuje postać umorzenia należności, odroczenia terminu spłaty całości lub części należności albo rozłożenia płatności całości lub części należności na raty, zaostrzając nawet ten wymóg w przypadku, gdy umorzenie całości należności następuje z przyczyn określonych przepisem art. 56 ust. 1 pkt 1, 2 i 4 poprzez nałożenie na organy uprawnione do stosowania przedmiotowej ulgi obowiązku złożenia jednostronnego oświadczenia woli²⁶.

Drugi z powołanych przepisów dotyczy sytuacji, gdy należności przysługują j.s.t., choć odmienne są warunki ich stosowania. Otóż przedstawione wyżej regulacje znajdują zastosowanie wprost tylko wówczas, gdy należności tej jednostki powstają w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostce ustawami (art. 59 ust. 4), z tym zastrzeżeniem, że uprawnienia kierownika państwowej jednostki budżetowej przysługują zarządowi (w gminach organowi wykonawczemu) jednostki samorządu terytorialnego. W tym miejscu podkreślić także należy, że stosowanie omawianych ulg przez jednostki samorządu terytorialnego wiąże się z obowiązkiem przestrzegania zasad określonych przez organ stanowiący danej jednostki samorządu terytorialnego – art. 59 ust. 2²⁷.

Określenie katalogu przesłanek formalnych byłoby niepełne bez wskazania wymogu wynikającego z przepisu art. 56 ust. 2. Wymóg ten dotyczy przypadku gdy obok dłużnika głównego zobowiązane są także inne osoby, np. zobowiąza-

²⁶ Zgodnie z przepisem art. 58 ust. 1 uprawnionymi do stosowania ulg są: minister właściwy do spraw Skarbu Państwa w odniesieniu do należności Skarbu Państwa wynikających ze stosunków prawnych, w zakresie których jest on właściwy; kierownik państwowej jednostki budżetowej – w odniesieniu do pozostałych należności przypadających tej jednostce budżetowej, jeżeli wartość należności głównej nie przekracza kwoty 40 000 zł; dysponent państwowego funduszu celowego w odniesieniu do należności tego funduszu, dysponent części budżetowej w pozostałych przypadkach.

²⁷ Art. 59 ust. 3 u.f.p. rozwija unormowanie ust. 2 ustalając, że organ stanowiący j.s.t. określa szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg, warunki dopuszczalności pomocy publicznej, w przypadkach gdy ulga stanowić będzie pomoc publiczną, oraz wskazuje organ właściwy lub osobę uprawnioną do udzielania tych ulg.

ni solidarnie. W takiej sytuacji zastosowanie ulgi polegającej na umorzeniu całości zobowiązania sprowadzać się będzie do stwierdzenia przez podmiot uprawniony do udzielenia ulgi, że warunki umorzenia są spełnione wobec wszystkich zobowiązanych²⁸. Konieczność zaistnienia omawianej przesłanki w zakresie należności j.s.t. jest ograniczona do sytuacji, gdy należności te wynikają z realizacji zadań, o których mowa w przepisie art. 59 ust. 4.

Przesłanki materialne

Podobnie jak przesłanki formalne, przesłanki materialne nie posiadają jednorodnego charakteru. Obok przesłanek stwarzających podstawę prawną i ekonomiczną do umorzenia należności w całości – art. 56 ust. 1 oraz art. 59 ust. 3 – w przypadku gdy organ stanowiący j.s.t. podejmie uchwałę w tym zakresie, u.f.p. w przepisach art. 57 i 59 ust. 1 określa przesłanki mające znaczenie dla stosowania ulg także innego rodzaju²⁹. U źródeł zasygnalizowanej niejednorodności przesłanek i to w ramach tego samego unormowania – art. 56 ust. 1 – leży także i to, że sposób określenia ich treści przez ustawodawcę skłania do sformułowania wniosku, że obok przesłanek odnoszących się do konkretnych zdarzeń lub ściśle określonych sytuacji, np. śmierć osoby fizycznej, likwidacja jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, obowiązują przesłanki sformułowane w sposób ogólniejszy³⁰. Te ostatnie to „przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji należności, interes publiczny” lub „ważny interes podatnika”.

Mimo niejednorodności przesłanek określonych przepisem art. 56 ust. 1 przyjąć należy, iż przepis ten wyznacza je w sposób enumeratywny, Oznacza to, że warunkiem umorzenia należności w całości jest zaistnienie choćby jednej z okoliczności określonej tym unormowaniem. Okoliczności te to sytuacja gdy:

- osoba fizyczna – zmarła, nie pozostawiając żadnego majątku albo pozostawiła majątek nie podlegający egzekucji na podstawie odrębnych prze-

²⁸ Por. *Nowa ustawa, op. cit.*, s. 209.

²⁹ W związku z tym w literaturze przedmiotu prezentowany jest także pogląd, że w przypadku ulgi, o której mowa w art. 56 ust. 1 mamy do czynienia nie z „uznaniem administracyjnym”, lecz z „uznaniem cywilnoprawnym” – *Nowa ustawa, op. cit.*, s. 202.

³⁰ Por. *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. M. Kuczkowska, S. Lewandowska-Klauza, Wrocław 2010, s. 166.

pisów³¹, albo pozostawiła przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 6000 zł³²,

- osoba prawna – została wykreślona z właściwego rejestru osób prawnych przy jednoczesnym braku majątku, z którego można by egzekwować należność a odpowiedzialność z tytułu należności nie przechodzi z mocy prawa na osoby trzecie³³,
- zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji tej należności lub postępowanie egzekucyjne okazało się nieskuteczne³⁴,
- jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej uległa likwidacji³⁵,
- zachodzi ważny interes dłużnika lub interes publiczny.

Ostatnie dwie przesłanki zasługują na szczególne potraktowanie. Wynika to z kilku powodów. Po pierwsze, jak sygnalizowano to wcześniej, identyczny rodzaj przesłanek przewidują przepisy o.p. – art. 22 oraz 67a. Po drugie do przesłanek tych odwołuje się również wprost przepis art. 59 ust. 1 u.f.p. wyznaczający okoliczności uzasadniające stosowanie ulg w płatności należności przypadających j.s.t. Po trzecie wreszcie, treść omawianych przesłanek uzasadnia pogląd, iż mamy w tym wypadku do czynienia z przesłankami wyrażonymi w sposób nieostry, będącymi w rzeczywistości klauzulami generalnymi³⁶ zaś elementem łączącym obie przesłanki jest odniesienie się do tak samo wyrażo-

³¹ Składniki majątkowe wyłączone spod egzekucji określają odrębne przepisy prawa, np. art. 18 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, tekst jedn. Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 ze zm.; art. 8 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.

³² Brzmienie przepisu nakazuje uznać, że organ udzielający ulgi w oparciu o tę przesłankę nie powinien uznawać faktu śmierci osoby fizycznej za przesłankę wystarczającą, niezbędne jest ustalenie stanu majątkowego tej osoby w oparciu o przeprowadzone postępowania spadkowe – por. L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 56, op. cit.*, s. 1.

³³ W literaturze przedmiotu zdaje się w tym zakresie przeważać pogląd, iż na treść przywołanej przesłanki składają się trzy elementy, których dopiero łączne wystąpienie pozwala na przyjęcie, że przesłanka ta zaistniała – por. *Nowa...*, *op. cit.*, s. 204.

³⁴ Interpretację przepisu art. 56 ust. 1 w zakresie tej przesłanki przez judykaturę rodzą pole do dyskusji. Przeważa pogląd, że uznanie, iż przesłanka ta zaistniała wymaga co najmniej podjęcia czynności zmierzających do wszczęcia postępowania egzekucyjnego, por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 marca 2006 r., III SA/Wa 1068/05, LEX nr 198055 oraz E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2007, s. 182. Nieco odmienny pogląd w tym zakresie reprezentuje wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 września 2008 r., V SA/Wa, 748/08, LEX nr 515339.

³⁵ Trudność w stosowaniu tej przesłanki stanowi następstwo faktu, że w prawodawstwie polskim brak definicji podmiotów tego typu – por. art. 33(1) par. 1 k.c. oraz M. Kalinowski, *Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa*, Toruń 1994, s. 9. Na brak spójnej regulacji w tym zakresie zwracał uwagę M. Uśák – por. *Opinia prawna z dnia 29 listopada 2006 r. dotycząca oceny rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych ustaw*, druk sejmowy nr 1078, s. 2 i n.

³⁶ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 44.

nego przedmiotu. W tym miejscu podnieść także należy, iż nieostrość języka prawnego w zakresie ustalenia przesłanek stosowania ulg w płatności należności, uzasadniać należy koniecznością pozostawienia organowi stosującemu prawo swoistego „luzu interpretacyjnego”. W praktyce oznacza to, iż w konkretnej sytuacji wyposażano ten organ w możliwość wzięcia pod uwagę dla celów rozstrzygnięcia specyfiki danego przypadku, lecz przesądza także o tym, iż ustawodawca posługując się pojęciami nieostrymi przerzuca ciężar i prawo podjęcia decyzji na organ. Zakładana z góry, pozytywna ocena takiej praktyki stanowi z kolei następstwo założenia, iż nieostrość przesłanek sprzyjać powinna przystosowaniu prawa do zmieniających się ocen odnoszących się do poszczególnych przypadków bez konieczności zmian istniejącego prawa³⁷.

Redakcja przepisów art. 56 i 59 ust. 1 u.f.p. zdaje się wskazywać, iż zamiarem ustawodawcy było wprowadzenie zasady, że organ podejmujący decyzję o zastosowaniu ulgi powinien kierować się ważnym interesem podatnika, interesem publicznym albo obiema przesłankami łącznie³⁸. Rodzić to jednak może wątpliwość, czy przedmiotowy przepis nie wprowadza jednocześnie „konkurencji przesłanek” preferując, jedną z nich. Na przykład, czy redakcja ww. przepisu nie uzasadnia twierdzenia, iż organ rozstrzygając wniosek dłużnika o umorzenie powinien opierać się na przesłance ważnego interesu dłużnika dopiero wówczas, gdy nie stoi temu na przeszkodzie interes publiczny.

Zdaniem Autora pogląd taki nie znajduje podstaw albowiem przemawia przeciwko temu wykładnia językowa przepisów, w szczególności użycie przez ustawodawcę wyrażenia „lub”. Stanowisko to znajduje oparcie w literaturze i judykaturze. Symptomatyczna w tym zakresie jest teza wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 stycznia 2009 r., I SA/Go 745/08³⁹, zgodnie z którą przesłanki interesu publicznego oraz ważnego interesu dłużnika nie są wobec siebie konkurencyjne⁴⁰. Z drugiej strony obszary znaczeniowe przypisane ustawowym przesłankom stosowania ulg prowadzić muszą do wniosku,

³⁷ W kategoriach ogólnych pogląd taki reprezentowali K. Opalek i J. Wróblewski, por. K. Opalek, J. Wróblewski, *Metodologia, teorie i konstrukcje prawa*, Warszawa 1991, s. 163; por. także W. Grygorowicz, *Umorzenie zaległości podatkowych*, „Glosa” 1998, nr 7, s. 3.

³⁸ Por. S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 255.

³⁹ LEX nr 511343; por. także wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 maja 2008r, I SA/Gd 998/07, LEX 469668.

⁴⁰ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 471 oraz wyroki NSA: z dnia 30 października 2002 r., III SA 668/01, niepublikowany oraz z dnia 30 maja 2001 r., III SA 830/00, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 9, s. 2.

iż istnieją pomiędzy nimi poważne różnice. Najważniejsza stanowi następstwo faktu, że interes dłużnika jest zawsze interesem indywidualnym i ogranicza się głównie do jego osoby, podczas gdy interes publiczny jest interesem ogólnym, tzn. dotyczy sytuacji finansowej większej grupy podmiotów⁴¹.

Nieostrość omawianych przesłanek wymusza ich wielopłaszczyznowe ujęcie, a zatem sposób ich interpretacji powinien być dostosowany do okoliczności, z wystąpieniem, których wiąże się ich zastosowanie⁴². W przypadku przesłanki „interes publiczny” jej wieloznaczność stanowi następstwo tego, że często jest on utożsamiany z interesem państwowym, narodowym, społecznym, prawnym itp.⁴³. Zdaniem S. Presnarowicza w tych warunkach pojęcie „interes publiczny” powinno być „odczytywane przez kategorie oczekiwań określonej grupy podmiotów funkcjonujących na danym obszarze gminy (miasta), powiatu, województwa, regionu czy kraju”⁴⁴.

Kierując się przywołanymi kryteriami orzecznictwo sądowe i wyrosła na jego bazie doktryna prawa finansowego podjęły próbę skatalogowania reguł wyznaczania treści tej przesłanki, choć w tym miejscu zgodzić należy się z poglądem H. Dzwonkowskiego, że kryterium interesu publicznego jest bardzo pojemne, dlatego orzecznictwo rozstrzyga te sprawy *ad casum*, nie tworząc wyraźnych linii orzeczniczych⁴⁵. Uwzględniając taki stan rzeczy zasadnicze znaczenie należy przypisać tezom wyroków NSA z dnia 12 lutego 2003 r., III SA 1838/01⁴⁶ oraz z dnia 6 lipca 2005 r., I SA/Bk 134/05⁴⁷, w myśl których nakaz uwzględnienia interesu publicznego, o którym mowa w art. 67a par. 1 o.p. oznacza dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji⁴⁸.

⁴¹ Według B. Rutkowskiego dotyczy to przede wszystkim sytuacji finansowej podatnika i podmiotów od niego zależnych (np. pracowników zatrudnionych przez podatnika) – por. B. Rutkowski, *Kompetencje uznaniowe*, cz. 2, „Doradca Podatnika” 1998, nr 2, s. 25.

⁴² Por. A. Wróbel, *Administracja publiczna u progu XX wieku*, red. J. Szreniawski, Przemysł 2000, s. 701.

⁴³ Por. M. Kastelik, *Pojęcie „interes publiczny” w orzecznictwie Sądu Antymonopolowego*, „Glosa” 2004, nr 10, s. 13.

⁴⁴ Cyt. *Nowa ustawa...*, *op. cit.*, s. 207.

⁴⁵ Por. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 400.

⁴⁶ „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7, poz. 43.

⁴⁷ Za A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 12, s. 49.

⁴⁸ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, Toruń 1999, s. 240 i n.; *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. E. Ruśkowski, t. 2, Warszawa 2000, s. 148.

Przechodząc do charakterystyki drugiej z wymienionych przesłanek określonych przepisem art. 56 ust. 1 pkt 5 u.f.p. oraz wychodząc ze słownikowego znaczenia nadawanego słowu „interes”⁴⁹ należałoby przyjąć, że rozumie się go najczęściej jako określenie pożytku, czyjegoś dobra i korzyści. Odpowiada to generalnie rozumieniu tego terminu także w języku prawnym i prawniczym⁵⁰. W rezultacie mówiąc o interesie dłużnika należałoby przyjąć, iż będzie to stan oczekiwania przez niego zachowania posiadanych już korzyści lub wyczekiwania na pojawienie się pewnego dobra⁵¹.

Wskazane przykłady interpretacji pojęcia „interes” pozwalają na sformułowanie dwóch wniosków. Po pierwsze, że pojęciu temu (podobnie jak pojęciu interes publiczny) nie można przypisać uogólniającego znaczenia opisowego. Wymaga ono permanentnej redefinicji. Po drugie, że uzyskanie ulgi w spłacie zobowiązania zawsze leży w interesie dłużnika, co nie oznacza jednak, że interes ten zawsze jest równoznaczny z przesłanką „istnienia ważnego interesu dłużnika”. Ustawodawca używając przymiotnika „ważny” miał na celu podkreślenie jego doniosłości, a zatem nie wystarcza subiektywne przeświadczenie dłużnika, iż taki jest jego interes w uzyskaniu ulgi⁵².

Uwzględniając tę szczególną cechę prezentowanej przesłanki uznać w konsekwencji należy, iż wymaga ona wyjątkowo indywidualnego podejścia i zgodzić z poglądem A. Bartosiewicza i R. Kubackiego, że o ile istnieje „pewien katalog okoliczności wspólnych przemawiających za istnieniem interesu publicznego (co nie oznacza, że każdorazowo w katalogu tym – obok wartości stałych i niezmiennych – nie mogą się znajdować okoliczności nowe), o tyle różnorodność sytuacji życiowych sprawia, że w zasadzie w każdym przypadku inaczej kształtować się będą okoliczności przemawiające za uznaniem wystąpienia ważnego interesu dłużnika”⁵³. W praktyce oznacza to, że każdorazowa ocena stanu faktycznego przez organ podejmujący decyzję z punktu widzenia zastosowania wnioskowanej przez dłużnika ulgi, przy zastosowaniu tej przesłanki powinna

⁴⁹ Por. *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 1, Warszawa 1983, s. 799.

⁵⁰ Por. J. Orłowski, *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w ordynacji podatkowej*, „Radca Prawny”, nr 4, s. 93; *Mała Encyklopedia Prawa*, red. Z. Rybicki, Warszawa 1980, s. 162.

⁵¹ Por. S. Presnarowicz, *Zwolnienia i ulgi uznaniowe w indywidualnych sprawach – przesłanki rozstrzygnięć*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 7, s. 30.

⁵² Por. Uzasadnienie do wyroku WSA w Warszawie z dnia 23 sierpnia 2010 r., III Sa/Wa 610/10, LEX 658146, s. 4.

⁵³ Cyt. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ulgi...*, *op. cit.*, s. 48.

być dokonywana w sposób zindywidualizowany⁵⁴ oraz być oparta na elementach natury słusznosciowej⁵⁵.

Analiza orzeczeń sądów administracyjnych zapadłych w okresie od końca lat 80. ubiegłego wieku do chwili obecnej prowadzi do wniosku, że najczęstszym argumentem i okolicznością, która ma przemawiać za istnieniem przedmiotowej przesłanki jest trudna sytuacja ekonomiczna, w której znalazł się zobowiązany. Stanowisko takie judykatura zdaje się nawet preferować. Dla przykładu wskaź należy tezę wyroku NSA z dnia 14 października 1999 r., III SA 7542/98⁵⁶, w myśl której kondycja finansowo-ekonomiczna podmiotu ubiegającego się o umorzenie zaległości podatkowej, jest okolicznością pierwszoplanową z punktu widzenia przesłanek określonych w art. 67a par. 1 o.p. (dawniej 67) oraz wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 22 listopada 1995 r., SA/Wr 622/95⁵⁷, wedle której przesłankami dla podjęcia decyzji o rozłożeniu należności na raty są: trudna sytuacja materialna lub zagrożenie egzystencji podatnika. Do tej samej kategorii zdarzeń należy zapewne zaliczyć, zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98⁵⁸, brak możliwości zarobkowania przez podatnika, czy utratę losową majątku. Na nieco inne aspekty sytuacji ekonomicznej podatnika zdają się natomiast wskazywać tezy wyroków NSA z dnia 2 września 1999 r., Sa/Sz 1753/98 oraz z dnia 24 października 1996 r., SA/Po 539/95, wskazujące, że ważny interes podatnika występuje nie tylko w sytuacjach nadzwyczajnych, ale także normalnych, gdy weźmie się pod uwagę wysokość dochodów osiągniętych przez podatnika oraz konieczność ponoszenia wydatków, np. związanych z kosztami leczenia członków rodziny podatnika⁵⁹. Przedstawione poglądy judykatury podsumował w jakimś stopniu L. Guzek stwierdzając, że ważny interes podatnika wystąpi wtedy, gdy „po uiszczeniu podatku nie będzie on dys-

⁵⁴ Por. wyrok NSA z dnia 3 marca 1988 r., III SA 1127/87, za: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, Warszawa 2003, s. 273.

⁵⁵ Por. P. Palutek, *Stosowanie ulg podatkowych w praktyce orzeczniczej samorządowych kolegiów odwoławczych*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, red. M. Poplawski, Warszawa 2008, s. 142; wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2001 r., I SA/Ka 498/00, „Prawo Przedsiębiorcy” 2001, nr 45, s. 14.

⁵⁶ Por. K. Baran, *Trudna sytuacja ekonomiczna podatnika jako przesłanka rozłożenia na raty bądź umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę*, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 3, s. 31. Element ograniczenia zdolności płatniczej podatnika oraz konieczności istnienia związku pomiędzy obniżeniem tej zdolności a zajęciem wypadków powodujących i uzasadniających niemożność zapłaty eksponuje wyrok NSA z dnia 26 listopada 1999 r., I SA/Łd, za: S. Presnarowicz, *Ulgi...*, op. cit., s. 88; por. także wyrok NSA z dnia 18 lutego 2000 r., III Sa 372/99, za: K. Dworniak, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 111.

⁵⁷ Por. K. Baran, *Trudna...*, op. cit., s. 31.

⁵⁸ Za: C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 240.

⁵⁹ Por. B. Dauter, *Niefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 6, s. 50.

ponował (wraz z rodziną) środkami na wyżywienie, mieszkanie, ubranie oraz inne niezbędne potrzeby życiowe”⁶⁰. Ponadto w wyroku z dnia 17 marca 1994 r. NSA, SA/Po 3579/93, przyjął, że przesłanką umorzenia może być pożar, choroba oraz bezrobocie osoby zobowiązanej, jeżeli posiada ona innych źródeł dochodu, pozwalających na spłatę zobowiązania⁶¹.

Obok wymienionych sytuacji drugą zasadniczą kategorią zdarzeń, z którymi judykatura wiąże wystąpienie omawianej przesłanki jest wystąpienie szeroko rozumianych klęsk żywiołowych lub nadzwyczajnych losowych przypadków. Potwierdzają to tezy wyroków NSA z dnia 28 stycznia 2000 r., III SA 181/99⁶², z dnia 3 marca 1998 r., III SA 1127/87⁶³ oraz z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98⁶⁴.

Analizując przesłanki materialne stosowania ulg w płatności należności należy również wskazać przesłankę wynikającą z przepisu art. 57 u.f.p., która uzależnia udzielenie, którejkolwiek z wymienionych wyżej ulg od wniosku dłużnika popartego „uzasadnionymi względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności zaś możliwościami płatniczymi dłużnika oraz uzasadnionym interesem Skarbu Państwa”. Porównanie ww. przesłanki z wcześniej przedstawionymi przesłankami „interes publiczny” i „ważny interes dłużnika” prowadzi do wniosku, iż i w tym wypadku ustawodawca posłużył się niedookreślonymi zwrotami⁶⁵. Mając powyższe na uwadze oraz brak normatywnych wskazówek ich interpretacji, interpretację treści przedmiotowej przesłanki również należy oprzeć na indywidualnej ocenie każdego przypadku. Ponadto i w takich razach należy odwoływać się do stanowiska judykatury prezentowanego w sprawach ulg podatkowych. Nie wdając się w szczegółowe rozważania na ten temat, gdyż przekraczałoby to ramy niniejszego opracowania, jako reprezentatywne w tym zakresie należy wskazać tezy kilku orzeczeń NSA. I tak, w pierwszym rzędzie powołać należy tezę wyroku NSA we Wrocławiu z dnia 28 września 1999 r., w myśl której skoro uwzględnienie wniosku o umorzenie zaległości podatko-

⁶⁰ Por. L. Guzek, *Umorzenie zaległości podatkowej a kognicja NSA*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 2, s. 24; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, Zakamycze 1999, s. 144.

⁶¹ „Wspólnota” 1994, nr 39, s. 14.

⁶² Za: K. Dworniak, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 112.

⁶³ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 2, poz. 40.

⁶⁴ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 6, poz. 168.

⁶⁵ Zwrotami o identycznym brzmieniu ustawodawca posłużył się w ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.

wych lub odsetek za zwłokę jest możliwe tylko wówczas, gdy jest to uzasadnione względami gospodarczymi i społecznymi, to tylko w szczególnych sytuacjach interes podatnika ma zostać uwzględniony⁶⁶. Do konkretnych sytuacji obrazujących sytuację finansową podatnika odwołuje się natomiast wyrok NSA w Łodzi z dnia 18 czerwca 1999 r. według, którego brak środków na pokrycie niezbędnych wydatków bieżących, koniecznych do utrzymania rodziny, w tym małoletnich dzieci, spowodowany niskimi dochodami, może być w określonych okolicznościach uznany za wypadek społecznie uzasadniony⁶⁷. Do tej kategorii orzeczeń należy niewątpliwie zaliczyć także wyrok NSA w Katowicach z dnia 18 grudnia 1998 r., który stwierdza, że zaległości podatkowe mogą być umarżane w wypadkach gospodarczo i społecznie uzasadnionych, a za taką sytuację można uznać znaczne obniżenie zdolności płatniczej podatnika spowodowane klęską lub innym wypadkiem losowym, a także podważenie w istotny sposób warunków egzystencji jego rodziny lub spowodowanie upadku przedsiębiorstwa, bądź prowadzonego zakładu w wyniku spłaty lub wyegzekwowania zaległości podatkowych⁶⁸.

Podsumowanie

Podsumowując rozważania zawarte w niniejszym opracowaniu, za udowodnione uznać należy, iż ustawodawca dopuszczając stosowanie ulg w płatności należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym uzależnia je od spełnienia przez dłużnika przesłanek formalnych i materialnych. Brak spełnienia, którejkolwiek z nich eliminuje możliwość zastosowania ulgi. Wskazać jednocześnie należy, iż spełnienie przez dłużnika przesłanek formalnych i przywołanie przesłanki materialnej nie gwarantuje mu skorzystania z ulgi z uwagi na fakt, iż większość przesłanek o charakterze materialnym sformułowanych przez u.f.p. przyjmuje postać nieostrych klauzul generalnych. Dotyczy to przede wszystkim przesłanki: interesu publicznego, ważnego interesu podatnika oraz uzasadnionych względów społecznych lub gospodarczych, w szczególności możliwości

⁶⁶ Sygn. I SA/Wr 131/97, LEX nr 39005.

⁶⁷ Sygn. I SA/Łd 1120/97, LEX nr 38069.

⁶⁸ Sygn. I SA/Ka 1262/96, LEX nr 32151, por. także wyrok NSA w Lublinie z dnia 20 listopada 1998 r., I SA/Lu 803/98, LEX nr 37133.

płatniczych dłużnika oraz uzasadnionego interesu Skarbu Państwa. Nie negując zatem potrzeby formułowania przez u.f.p. przesłanek materialnych o charakterze ogólnym postulować należy konieczność podjęcia przez ustawodawcę próby ich doprecyzowania, np. poprzez wykorzystanie dorobku orzecznictwa sądowego i doktryny prawa finansowego.

Andrzej Buczek

Dwuinstancyjność postępowania podatkowego w teorii i w praktyce

Zasada dwuinstancyjności postępowania wyprowadzana jest z normy konstytucyjnej wyrażonej w art. 78 Konstytucji¹ jako jeden ze środków ochrony wolności i praw. Ustrojodawca w powołanym przepisie stwierdza: „Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarzania określa ustawa”. Potraktowanie przez ustrojodawcę prawa do zaskarżenia, jako jednego ze środków ochrony wolności i praw, należy traktować jako realizację naczelnej zasady ustrojowej określonej w art. 2 Konstytucji. Zgodnie z tą zasadą: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”².

Pojęcie zaskarzania nie zostało przez ustrojodawcę zdefiniowane. Należy więc je rozumieć jak najszerzej, co pozwala „na objęcie jego zakresem różnych, specyficznych dla danej procedury, środków prawnych, których cechą wspólną jest umożliwienie stronie weryfikacji podjętego w pierwszej instancji orzeczenia bądź decyzji”³. Należy w tym wypadku stanąć na stanowisku, że z istoty użycia przez ustrojodawcę zwrotu o „zaskarżeniu orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji” wynika, iż musi istnieć jakaś druga instancja, do której

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

² Wyrażenie tej zasady jest dalece nieostre i wzbudza wiele kontrowersji. M.in. L. Morawski stwierdził (*Spór o pojęcie państwa prawnego*, „PiP” 1995, z. 4): „Pozostanie na zawsze tajemnicą Trybunału Konstytucyjnego, przy pomocy jakiej to logiki wyprowadził on z kilku słów zawartych w art. 1 przepisów konstytucyjnych taki ogrom zasad, o tak zróżnicowanych zakresach zastosowania i normowania, a przy tym uzasadnił tyle wyjątków od nich”. Poglądy podkreślające nazbyt szeroką interpretację zasady demokratycznego państwa prawnego zachowały aktualność i na gruncie obecnego orzecznictwa TK, zwłaszcza, że formuła konstytucyjna nie uległa zasadniczej zmianie. Z. Witkowski, powołując w 2006 r. zacytowaną tu wypowiedź L. Morawskiego, pisze: „Jest w tym wiele racji. Niepoznana jeszcze do końca zasada państwa prawnego otrzymuje w orzecznictwie TK i w literaturze jakby „na kredyt” najszerze z możliwych znaczenie. Czyni się przy tym z niej atrakcyjny „worek bez dna”, który ma zawierać potężny katalog państwa (...) bogatego doświadczeniami wielkich demokracji zachodu” (zob. Z. Witkowski (red.), *Prawo konstytucyjne*, Toruń 2006, s. 81–82).

³ Wyr. TK z 24.1.2001 r., SK 30/99, OTK 2000, Nr 1, poz. 3.

można wystąpić⁴. Jedynie w odniesieniu do procedur sądowych ustrojodawca w art. 176 wprost stwierdził, że „Postępowanie sądowe jest co najmniej dwuinstancyjne”. W odniesieniu natomiast do innych procedur, w tym przede wszystkim administracyjnych, konieczność istnienia drugiej instancji jest wynikiem przytoczonej interpretacji Trybunału Konstytucyjnego i opartego na tej interpretacji orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Zgodnie z powołaną dyrektywą konstytucyjną tryb zaskarżania winien być określony w drodze regulacji ustawowych. Regulacje te znajdują swój wyraz w odniesieniu do procedur administracyjnych w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁵, a w odniesieniu do procedur podatkowych w przepisach Ordynacji podatkowej⁶.

Stosownie do zasady konstytucyjnej wyrażonej w art. 78 Konstytucji, w art. 127 Ordynacji podatkowej stwierdza się: postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne. Przepis ten stanowi dosłowny odpowiednik art. 15 K.p.a. Zasada dwuinstancyjności zaliczana jest, przez przedstawicieli nauki prawa administracyjnego oraz prawa podatkowego, do kanonu państwa prawnego, w którym adresat każdego rozstrzygnięcia powinien mieć do dyspozycji środki zaskarżenia tego rozstrzygnięcia⁷. Konsekwencją takiego stanowiska jest to, że środki służące zaskarżeniu muszą mieć charakter dewolutywny, co oznacza, że muszą powodować przeniesienie sprawy do wyższej instancji i nie wystarczy tylko ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ, który wydał zaskarżone orzeczenie lub decyzję⁸. Doniosłość zasady dwuinstancyjności i jej wpływ na kształtowanie się podstawowych praw obywatela, a także na cały system postępowania administracyjnego w państwie prawa oznacza, że ustawodawca nie powinien wprowadzać od niej wyjątków⁹.

Postulat przedstawicieli nauki pod adresem ustawodawcy nie został w pełni zrealizowany przez rozwiązania przyjęte w Ordynacji podatkowej. Na przeszkodzie realizacji tego postulatu stanęły rozwiązania dotyczące ustroju

⁴ Stanowisko takie zajął, po wcześniejszych wahaniach, Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 15.5.2000 r., (SK 29/99, OTK 2000, Nr 4, poz. 110).

⁵ Tekst jednolity z dnia 9 października 2000 r. (Dz.U. Nr 98, poz. 1071), zwany dalej K.p.a.

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. z 2005 r. Dz. U. Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwana dalej: Ordynacja podatkowa.

⁷ Por. J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa, komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 31.

⁸ Por. B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2009, Legalis.

⁹ Por. J. Zimmermann, j. w., s. 33.

organów podatkowych. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem¹⁰ art. 13 § 3 pkt 2 Ordynacji Minister Finansów w niektórych sprawach, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, był organem pierwszej instancji i w tych to właśnie sprawach brak było organu drugiej instancji. Podobna sytuacja istniała w odniesieniu do samorządowych organów podatkowych. W tej sytuacji również brak było organu drugiej instancji w odniesieniu do decyzji podejmowanych przez samorządowe kolegium odwoławcze jako organ pierwszoinstancyjny. Konsekwencją braku organów drugiej instancji było przyjęcie rozwiązania zawartego w art. 221. Zgodnie z tym rozwiązaniem: „W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Ministra Finansów lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym”. Rozwiązanie to oceniano krytycznie z punktu widzenia przyjętej interpretacji Trybunału Konstytucyjnego i postulatów nauki. Uważano nawet, że wyjątek ten tworzy fikcję dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Fikcja przeprowadzenia ponownego i bezstronnego postępowania, jaka towarzyszy rozpoznawaniu sprawy drugi raz przez ten sam organ, wzrasta, jeżeli zważyć na zjawisko strukturalnego subiektywizmu organów administracji publicznej, wynikające z faktu orzekania w sprawach, w których ten sam organ jest stroną. Podstawowym zadaniem organu podatkowego jest realizowanie przede wszystkim zadań związanych z maksymalizacją dochodów budżetowych. Trudno wyobrazić sobie obiektywne orzekanie w ewentualnym sporze pomiędzy sobą jako organem działu finansów publicznych a podatnikiem.

Od strony formalnej można stwierdzić, że wyjątek ten nie stanowi naruszenia rozwiązań konstytucyjnych skoro ustrojodawca w art. 78 Konstytucji wprost dopuszcza wyjątki od zasady zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki te oraz tryb zaskarżania winny być określone przez ustawę. Można się jedynie zastanawiać nad prawidłowością miejsca umieszczenia tego wyjątku. Skoro bowiem w art. 127 Ordynacji określono zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego, to właściwym byłoby umieszczenie w tym przepisie wyjątków od tej zasady. Takie rozwiązanie wydaje się tym bardziej uzasadnione, że zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego umieszczona jest w rozdziale określającym zasady ogólne postępowania podatkowego.

¹⁰ Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926.

Wyjątki od niektórych z tych zasad zostały właśnie wprost wyartykułowane przy ich określeniu¹¹. Nie umieszczenie wyjątku od zasady ogólnej w miejscu jej sformułowania stwarza możliwość uznania tej zasady jako bezwzględnie obowiązującej. Stąd też uznać należy, że konieczne jest, aby przyjęte rozwiązanie mieściło się w porządku przyjętym w systemie przepisów proceduralnych i posiadało w związku z tym łatwy do odczytania sens. Połączenie natomiast organów usytuowanych w dwuinstancyjnej strukturze z organami, które w takim układzie nie funkcjonują czyni to unormowanie co do celu niezrozumiałym, a ze względu na sposób wyrażenia nieczytelnym.

Jak wcześniej wspomniano, konsekwencją braku organów drugiej instancji było przyjęcie rozwiązania zawartego w art. 221 Ordynacji. Zgodnie z tym rozwiązaniem: w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra finansów lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. Okazało się jednakże, iż przyjęcie tego wyjątku wkrótce doprowadziło do jego rozszerzenia, wcale nie wynikającego z braku organów, które były organami drugiej instancji. W wyniku nowelizacji Ordynacji podatkowej¹² zmieniona została treść art. 13 i art. 221. Zgodnie z nowym brzmieniem przepisu art. 221 również w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez izbę skarbową odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ¹³. Rozwiązanie to spotkało się z krytyczną oceną zawartą w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 kwietnia 2007 r.¹⁴.

Zgodnie ze stanowiskiem NSA: „Wyprowadzenie z art. 13 § 1 lit b i c oraz art. 221 Ordynacji podatkowej właściwości do rozpatrzenia takiej sprawy, przez ten sam organ narusza porządek prawny określony w art. 127 i 220 § 2 tej ustawy, jak również pozostaje w sprzeczności z art. 2, 32 ust. 1 i 78 Konstytucji”. NSA zwraca również uwagę na to, że Ordynacja podatkowa wyróżnia trzy rodzaje organów podatkowych, a mianowicie „organ I instancji”, „organ odwoławczy”

¹¹ Tak jest chociażby w odniesieniu do zasady udziału strony (art. 123) oraz możliwości uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznych, stwierdzenia ich nieważności oraz wznowienia postępowania (art. 128).

¹² Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387. Nowe brzmienie art. 13 i 221 obowiązywało od 1 stycznia 2003 r.

¹³ W wyniku kolejnej nowelizacji zmienione zostało nazewnictwo organów podatkowych. Brzmienie obowiązujące od 01.09.2003 r. „W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując przepisy o postępowaniu odwoławczym” (Dz.U. Nr 137, poz. 1302).

¹⁴ Sygn. akt II FSK 519/06, Legalis.

i „organ wyższego stopnia”. Dwa z nich, tj. organ odwoławczy i organ wyższego stopnia są przez ustawodawcę traktowane jako tożsame (§ 3 art. 13 i § 2 art. 220). Natomiast Ordynacja podatkowa nie wprowadza wprost przepisu, mocą którego organ I instancji i organ wyższego stopnia to jeden i ten sam organ. Brak jest też uregulowania stanowiącego, że jeden organ rozpatrujący dwukrotnie tę samą sprawę tego samego podmiotu działa w zgodzie z zasadą ogólną procedury podatkowej ustanowioną w art. 127 Ordynacji”.

Podzielając przedstawione stanowisko NSA dodać należy, że rozszerzenie zakresu pierwotnego wyjątku można uznać za przejaw zjawiska nazywanego psuciem prawa. Pierwotny kształt wyjątku powodował, jak wcześniej wspomniano, krytyczne uwagi przedstawicieli nauki prawa administracyjnego. Uważano jednakże, że wyjątek ten ma charakter przejściowy. Liczono, że możliwe jest takie ukształtowanie właściwości rzeczowej organów podatkowych, aby naczelny organ administracji podatkowej nie rozpatrywał spraw jako organ I instancji. Za takim kierunkiem rozumowania przemawiała treść art. 13 § 4, zgodnie z którą: organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze. Organem podatkowym wyższego stopnia dla izby skarbowej był Minister Finansów. Zdanie pierwsze pozostawało w logicznej sprzeczności z treścią art. 221. Jeśli bowiem od decyzji podjętej w I instancji przez Ministra Finansów odwołanie rozpatruje Minister Finansów, to nie ulega wątpliwości, że jest organem odwoławczym. Skoro Minister Finansów jest organem odwoławczym, to tym samym jest organem wyższego stopnia w stosunku do Ministra Finansów. Wykładnia logiczna wspomnianych przepisów prowadzi do absurdu. Sądzić należy, że absurd nawet przejściowo nie powinien mieć miejsca, tym bardziej, że zdanie drugie art. 13 § 4 wyraźnie określało Ministra Finansów jako organ wyższego stopnia dla izby skarbowej.

W wyniku wspomnianej wyżej nowelizacji Ordynacji podatkowej uległa zmianie treść art. 13. Usunięte z treści tego przepisu zostało zdanie określające Ministra Finansów jako organ wyższego stopnia dla izby skarbowej. Zabieg taki należy uznać za logiczną konsekwencję pozbawienia tego organu funkcji organu odwoławczego w stosunku do decyzji izby skarbowej. Trudno jednakże uznać, że doprowadzono treść tego przepisu do logicznej spójności. Skoro bowiem zgodnie z aktualną treścią § 1 pkt 2 lit. c dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej jest organem odwoławczym od decyzji wydanej przez

ten organ w pierwszej instancji, to jak to się ma do stwierdzenia zawartego w § 3, że organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze. Przedstawiony wyżej błąd logiczny w odniesieniu do usytuowania Ministra Finansów pozostaje nadal aktualny, tyle tylko, że w odniesieniu do dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej. Stwierdzenie w odniesieniu do wspomnianych organów zawarte w § 3 pogłębia jedynie fikcję prawną polegającą na uznaniu tego samego organu za organ wyższego stopnia w stosunku do samego siebie. Stwierdzić należy, że przyjęcie takiego rozwiązania pozostaje w sprzeczności z zasadą dwuinstancyjności postępowania podatkowego wyrażoną w art. 127 Ordynacji podatkowej. Jest również dalece wątpliwym, czy rozwiązanie to nie jest daleko idącym wypatrzeniem dyrektywy wyrażonej w art. 78 Konstytucji. Trudno również uznać rozpatrywanie odwołania od własnej decyzji jako realizację ochrony wolności i praw strony w postępowaniu podatkowym. Trudno również uznać aby to rozwiązanie służyło realizacji zasady ustalania prawdy obiektywnej.

Stworzenie fikcji dwuinstancyjności postępowania podatkowego, w przedstawionych wyżej przypadkach, prowadzi w konsekwencji do tworzenia dalszych wątpliwości i problemów interpretacyjnych, związanych chociażby z treścią art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z treścią tego przepisu; organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy. Dostrzegamy w tym przypadku, że jeśli organ pierwszej instancji jest równocześnie organem odwoławczym, to możliwość uchylenia swej własnej decyzji budzi daleko idące wątpliwości. Natomiast możliwość przekazania do ponownego rozpatrzenia sprawy sprowadza się do przekazania sprawy samemu sobie. Prowadzi to do ośmieszenia dewolutywności środka zaskarżenia jakim jest odwołanie. Również śmiesznym wydaje się wskazanie samemu sobie okoliczności faktycznych, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

W świetle przedstawionych rozważań dostrzec można m.in. ucieczkę ministra finansów od pełnienia funkcji organu odwoławczego w stosunku do dyrektora izby skarbowej. Ucieczka ta wydaje się nieuzasadniona chociażby z tego powodu,

że zgodnie z art. 13 § 2 jest on organem podatkowym. Warto również zauważyć, że minister finansów jest organem właściwym w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wydaje się, że właśnie praktyka stosowania prawa przez ministra finansów jako organu odwoławczego wpływałaby, nie tylko na wzbogaconą interpretację przepisów prawa podatkowego, ale także na bardziej wnikliwe pełnienie funkcji nadzorczych oraz co wydaje się najważniejsze; dostrzeganie kierunków potrzeby modernizacji materialnego prawa podatkowego. Pełnienie funkcji organu odwoławczego w odniesieniu do decyzji dyrektorów izb skarbowych i celnych służyłoby również ujednoczeniu orzecznictwa w zakresie rozpatrywanych przez te organy spraw.

W nauce prawa administracyjnego funkcjonuje utrwalony pogląd co do charakteru treści postępowania odwoławczego. Uważa się bowiem, że ze względu na zasadę dwuinstancyjności z chwilą zainicjowania postępowania przed organem drugiej instancji na skutek wniesienia środka odwoławczego, powstaje obowiązek traktowania postępowania odwoławczego jako powtórzenia rozpatrywania i rozstrzygania tej samej sprawy. Rozstrzygnięcie organu drugiej instancji jest takim samym aktem stosowania prawa, jak rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji, a działanie organu drugiej instancji nie ma charakteru kontrolnego, ale jest działaniem merytorycznym, równoważnym działaniu organu pierwszej instancji¹⁵.

Wydawałoby, że stanowisko to jest w pełni aktualne w odniesieniu do postępowania podatkowego. Niestety orzecznictwo w tym zakresie jest dalece niejednolite i częstokroć kontrowersyjne. W szczególności dotyczy to zobowiązań podatkowych, których wysokość określana jest w drodze decyzji konstytutywnych. Zgodnie bowiem z art. 21 § 1 pkt 2 zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Problem dotyczy przede wszystkim możliwości wydania decyzji przez organ II instancji po upływie terminów określonych w art. 68 Ordynacji podatkowej. W myśl tego przepisu, zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Termin 3 lat zostaje, w przypadkach określonych w § 2, przedłużony do 5 lat. Wykładnia językowa

¹⁵ T. Woś, J. Zimmermann, *Glosa do uchwały SN z dnia 23 września 1986 r., sygn. akt III AZP 11/86, „PiP” 1989, z. 8, s. 147.*

tego przepisu wydaje się być jednoznaczna. Po upływie określonych w art. 68 terminów doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe nie rodzi skutków prawnych. Tym bardziej wydanie takiej decyzji po upływie tych terminów skutków takich też nie może rodzić.

Faktem jest, że w literaturze prawniczej brak jest jednolitości poglądów co do interpretacji art. 68 Ordynacji podatkowej. Instytucja uregulowana w art. 68 określana jest mianem przedawnienia powstawania zobowiązania podatkowego, przedawnieniem prawa do wydania decyzji ustalającej, przedawnieniem prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego bądź przedawnieniem prawa do wymiaru zobowiązania¹⁶. To ostatnie określenie najtrafniej oddaje istotę analizowanej regulacji prawnej, bowiem wskazuje ono, że w przedawnieniu z tego przepisu chodzi nie tyle o przedawnienie powstania zobowiązania podatkowego, ile o przedawnienie uprawnienia organów podatkowych do wymiaru tego zobowiązania, czyli o wyłączenie – ze względu na upływ czasu i bierność organów – prawnej możliwości przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. W znacznej części orzecznictwa wyrażany jest pogląd, że po upływie terminów określonych w art. 68 istnieje możliwość wydania decyzji na korzyść podatnika.

Kontrowersyjne stanowisko w tej kwestii, dość dosadnie wyrażone zostało w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 23 czerwca 2010 r.¹⁷. Zgodnie z tym stanowiskiem: „W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, iż upływ tego terminu, nie stanowi przeszkody do uchylenia przez organ odwoławczy w całości albo w części zaskarżonej decyzji i orzeczenia co do istoty sprawy w sytuacji, gdy zaskarżona decyzja organu podatkowego pierwszej instancji została wydana przed upływem tego terminu¹⁸. Podobne stanowisko prezentowane jest też w doktrynie, której przedstawiciele argumentują, że skorygowanie przez organ odwoławczy decyzji wymiarowej nie jest ustaleniem zobowiązania podatkowego – **ono już istnieje po doręczeniu decyzji wymiarowej organu pierwszej instancji** – ale jest przejawem poprawności tego ustalenia i w razie stwierdzenia uchybień ich wyeliminowania”¹⁹.

¹⁶ Por. A. Huchla, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 252; A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym...*, Gdańsk 2007, s. 222.

¹⁷ Sygn. akt I SA/Bk 127/10, Legalis.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z 6 października 2005 r., sygn. akt FSK 2357/04.

¹⁹ J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005*, Wrocław 2005, s. 321.

Podobne stanowisko zaprezentował Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 marca 2010 r.²⁰. W wyroku tym NSA stwierdza: „Bez znaczenia jest wydanie decyzji drugoinstancyjnej po wskazanym terminie. Organ odwoławczy, rozpoznający odwołanie, nie kreuje w takim wypadku zobowiązania podatkowego, **które już powstało w wyniku doręczenia podatnikowi decyzji organu I instancji**, lecz kontroluje prawidłowość dokonanego ustalenia, i w razie stwierdzenia, że ustalenie jest wadliwe, zobowiązany jest do dokonania niezbędnej korekty”²¹.

W takim rozumowaniu kryje się błąd, który polega na naruszeniu doktrynalnych i normatywnych ustaleń co do charakteru prawnego decyzji II instancji i utożsamieniu dwóch znaczeń terminu zobowiązanie. Twierdzenie, że decyzja II instancji tylko koryguje zobowiązanie I instancji jest niewłaściwe, bowiem orzeczenie II instancji to nowe, samodzielne rozstrzygnięcie w tej samej sprawie po raz drugi. Jest to istota zasady dwuinstancyjności, wyrażonej w art. 127 Ordynacji podatkowej.

Powoływanie się na to, że zobowiązanie „powstało” przez wydanie decyzji w I instancji nie ma uzasadnienia z dwóch powodów.

Po pierwsze dlatego, że zobowiązanie zawsze powstaje z mocy prawa, nawet jeśli decyzji przypisuje się charakter ustalający, a po drugie dlatego, że zobowiązanie wykreowane przez decyzję I instancji może być uchylone i zmienione decyzją II instancji i może nie mieć żadnego związku merytorycznego z zobowiązaniem I-instancyjnym. Wystarczy, aby na podstawie tych samych dowodów organ II instancji zmienił kwalifikację prawną albo uznał nieistnienie zobowiązania. Wymiar, który rzekomo „powstał” w I instancji, to wówczas zupełnie inne zobowiązanie niż to, które wymierzy organ II instancji²².

Odwołując się do wskazanych orzeczeń, nie można się zgodzić z tym, że decyzja tylko koryguje wysokość zobowiązania. Za tym, co określa się w uproszczony sposób korektą decyzji, kryje się bowiem postępowanie wymiarowe, z badaniem dowodów, subsumcją oraz wykładnią całego stosunku prawnopodatkowego, a w dalszej kolejności obliczaniem podatku i dopiero wydawaniem decyzji. Rzeczywistość, a nie argumentacje, słowa, konwencje i siła argumentów, mówi

²⁰ Sygn. akt II FSK 2176/08, Legalis.

²¹ Zob. B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarczyk, (...), s. 371 i 372.

²² Por. H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 601-603.

nam, że w II instancji odwołujemy się w całości do zdarzeń, które utworzyły obowiązek podatkowy, interpretujemy przepisy dotyczące tych zdarzeń, stosujemy różne metody wykładni dotyczące tych zdarzeń. Rzeczywistości nie można podważać w imię forsowania złej wykładni złych przepisów. Korekta zobowiązania to nie jest dodanie albo odjęcie (korekta) jakiejś kwoty z wyniku wymiaru I-instancyjnego. To pełne postępowanie II instancji dotyczące stosunku prawno-podatkowego. Jeśli pierwotna decyzja I instancji była wadliwa merytorycznie, to postępowanie w II instancji może przecież wykreować całkiem nowy stosunek prawnopodatkowy, a jeśli nie całkiem nowy, to jakże często znacząco zmieniony merytorycznie, a więc nie tylko pod względem wielkości kwoty. Decyzja II instancji może zatem w całości albo w części wykreować zupełnie nowe, inne niż w I instancji zobowiązanie podatkowe. Takie postępowanie nie jest zaś dopuszczalne po upływie okresu przedawnienia. Podkreślić więc należy, że błędne są tezy, że zobowiązanie, które zostało wymierzone decyzją I instancji przed upływem okresu przedawnienia, „powstało” i „istniejąc” po upływie okresu przedawnienia, nie może się przedawnić. Teza ta przeczy rzeczywistym zjawiskom znanym z przede wszystkim orzecznictwa²³. Ponadto należy mieć na uwadze, że decyzja organu II instancji, uchylająca decyzję I instancji i „korygująca” wymiar zobowiązania „w dół”, to i tak zawsze decyzja, której treścią jest wymiar (ustalenie wysokości) zobowiązania podatkowego. Powtórny, ale w świetle zasad proceduralnych całkowicie samodzielny, niezależny od rozstrzygnięcia I-instancyjnego. Decyzja taka ma więc tak samo ustalający (przy wszystkich moich zastrzeżeniach do takiej konstytutywności) charakter jak decyzja I instancji. Ustala ona powinność zapłaty w kwocie ustalonej w tej właśnie decyzji, a nie w decyzji organu I instancji. Od momentu jej doręczenia biegnie 14-dniowy termin płatności wynikającego z niej podatku. Jest to więc bez wątpienia decyzja o charakterze ustalającym, o jakiej mowa w art. 68 Ordynacji podatkowej. Nawet zatem na gruncie konwencji decyzji ustalających i określających wydanie i doręczenie takiej decyzji nie powinno nastąpić po upływie terminów określonych w art. 68.

Konstrukcja art. 68 wymaga więc, aby w okresie trzy- lub pięcioletnim wydano decyzje obydwu instancji. Inaczej bowiem działanie organu II instancji jest działaniem poza prawem i stanowi naruszenie art. 7 Konstytucji. Art. 68 Ordynacji podatkowej zakreśla granice czasowe działania organów podatkowych

²³ Por. j.w.

i nie przewiduje w tym względzie wyjątku dla organów II instancji. Stąd też wydanie bądź doręczenie decyzji organu II instancji po prawnie określonym terminie trudno uznać za działanie w granicach prawa. Praktyka realizacji zasady dwuinstancyjności, w przedstawionym powyżej orzecznictwie, zasługuje na daleko idącą krytykę.

Podobnie zasługuje na krytykę praktyka legislacyjna tworząca logicznie nie spójny model odwoławczego postępowania podatkowego. Brak jest bowiem racjonalnie uzasadnionych przesłanek rezygnacji z pełnienia funkcji organu odwoławczego przez ministra finansów w odniesieniu do podejmowanych w I instancji decyzji dyrektora izby skarbowej lub celnej. Przyznać jednakże należy, iż brak jest natomiast właściwego modelu realizacji zasady dwuinstancyjności, w odniesieniu do decyzji podejmowanych w I instancji przez naczelne organy administracji państwowej. Brak takiego modelu występuje, nie tylko w odniesieniu do procedury podatkowej, ale dotyczy również procedury administracyjnej. Trybunał Konstytucyjny nie dostrzega tego faktu jako naruszenia Konstytucji²⁴. Sądzić należy, że w przyszłości model taki zostanie wypracowany zarówno w nauce prawa administracyjnego jak i podatkowego.

²⁴ Por. wyrok TK z 09,12,2011 r., SK 3/11 (Dz. U. z 2011 r. Nr 272, poz. 1613). TK w wyroku tym stwierdza: Art. 127 § 3 w związku z art. 24 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071, ze zm.) w zakresie, w jakim nie wyłącza osoby piastującej funkcję monokratycznego organu centralnej administracji rządowej od udziału w postępowaniu z wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, gdy osoba ta wydała zaskarżoną decyzję, jest zgodny z art. 78 w związku z art. 2 oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Irena Czaja-Hliniak

Wybrane aspekty długu publicznego jednostek samorządu terytorialnego w świetle ustawy o finansach publicznych

1. Wprowadzenie

Nowe regulacje dotyczące prawa budżetowego, a szerzej finansów publicznych, obowiązują od ponad ostatniej dekady XX wieku do ponad pierwszej dekady XXI wieku. Znalazły one wyraz w trzech kolejno obowiązujących ustawach o finansach publicznych: z 1998 r.¹, 2005 r.² i 2009 r.³. Wszystkie wspomniane regulacje obejmowały zakresem przedmiotowym szeroko ujętą problematykę długu publicznego, wraz z określeniem granic dopuszczalnego zadłużenia oraz procedur ostrożnościowych i sanacyjnych stosowanych z uwagi na poziom zadłużenia odniesiony do produktu krajowego brutto. Oczywiście znajdowało to wyraz również w źródłach finansowania tak długu publicznego w całości, jak i odrębnie ujmowanych deficytów budżetowych. Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało konieczność dostosowania szeregu regulacji do wymogów unijnych. Z kolei wymogi ekonomiczne, związane z kryzysem światowym gospodarczym i finansowym, który w ostatnim okresie dotkliwie zaznaczył się również w Unii w związku z fatalnym stanem finansów kilku państw członkowskich, spowodowały konieczność zaostrożenia wielu przewidywanych rozwiązań w dziedzinie finansów publicznych. Niestety regulacje te przede wszystkim zostały przewidziane, a niektóre zastosowane, w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego⁴, pogarszając i tak już trudną ich sytuację finansową.

¹ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 155, poz. 1014 ze zm.).

² Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.).

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.), zwana dalej ustawą o finansach publicznych.

⁴ Zwanych dalej JST.

W odniesieniu do JST, podobnie jak do państwa, wyraźnie należy odróżnić deficyt budżetowy i dług publiczny oraz podkreślić ich wzajemne powiązania i relacje. Deficyt budżetowy powiązany jest zawsze z konkretnym okresem (rokiem budżetowym), a dług publiczny narasta sukcesywnie, dotyczy więc okresu wieloletniego. Pokrywanie deficytu budżetowego powiązane jest z pozyskiwaniem przejściowych środków, tworzących kategorię przychodów budżetowych, na dług publiczny składają się deficyty budżetowe ale także inne zobowiązania jednostek sektora finansów publicznych. Wszelkie czynniki wpływające na deficyt budżetowy rzutują automatycznie na dług publiczny.

W realizacji racjonalnej samorządowej działalności finansowej winna pomóc wprowadzona w ustawie o finansach publicznych z 2009 r. instytucja wieloletniej prognozy finansowej⁵. Może ona wywrzeć dodatni wpływ zwłaszcza na planowanie wydatków inwestycyjnych, przy których zachodzi potrzeba wykorzystywania długoterminowych instrumentów finansowania (kredytów, obligacji). Istotne jest rozdzielenie w prognozie dochodów i wydatków majątkowych od bieżących oraz określanie perspektywiczne długu z uwzględnieniem przyszłej granicy zadłużenia oraz źródeł spłaty. Nakłady inwestycyjne spowodowały, iż okres sporządzania prognozy, poza zasadniczym – rok budżetowy i 3 kolejne lata, nie może być krótszy niż okres na jaki przyjęto limity wydatków na określone ustawowo wieloletnie przedsięwzięcia. Stąd prognozy nawet do 2040 r., co łatwo może przerodzić instytucję prognoz w fikcję. Dlatego winny się one posługiwać raczej wskaźnikami, niż konkretnymi wielkościami.

Przy ocenie długu publicznego należy mieć na uwadze sposób przeznaczenia środków. Można przyjąć, iż uzasadniony jest dług majątkowy, ponieważ majątek wywiera długoterminowe pozytywne skutki społeczne (np. inwestycje drogowe). Podobnie warte jest rozważenia ponowne zaliczenie remontów do wydatków majątkowych skoro służą one przywróceniu sprawności majątku trwałego.

Na podkreślenie zasługują w zakresie ponoszenia wydatków majątkowych źródła finansowania nakładów inwestycyjnych, a zwłaszcza inne niż kredytowe i pożyczkowe. Najistotniejszą rolę mogą odgrywać w tym zakresie obligacje komunalne oraz ich szczególny rodzaj tzw. obligacje przychodowe⁶, lecz również

⁵ Art. 226–230.

⁶ Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach (t.j. Dz.U. Nr 120, poz. 1300 z 2001 r. ze zm.).

takie źródła jak środki pochodzące z obligacji sekurytyzacyjnych⁷, umów o partnerstwie publiczno-prywatnym⁸, czy środki organizacji pozarządowych, w tym uzyskiwane przez nie środki unijne.

2. Granice zadłużeń

Znaczący wpływ na poziom deficytu i zadłużenia posiada od 2011 r. zmienne uregulowanie równoważenia wydatków i dochodów bieżących, a także sposób obliczania limitów zadłużenia wchodzący w życie od 2014 r.⁹, lecz już obecnie rzutujący na możliwość zaciągania zobowiązań¹⁰. Ograniczenie możliwości uchwalania, a także wykonywania budżetu JST, w którym wydatki bieżące byłyby wyższe niż dochody bieżące powiększone o nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych i wolne środki¹¹, z jednym tylko wyjątkiem¹², już aktualnie utrudniły sytuację finansową JST. Nowa górna granica dopuszczalnego poziomu zadłużenia JST¹³, nosi charakter indywidualnego wskaźnika zadłużenia, z czym wiąże się jego określone zalety¹⁴. Ustalana będzie jednakże w nawiązaniu do relacji łącznej kwoty przypadających do spłaty w danym roku budżetowym, a także w każdym następnym, określonych ustawowo zobowiązań do planowanych ogółem dochodów budżetu, która nie będzie mogła przekroczyć średniej arytmetycznej z obliczonych dla ostatnich trzech lat relacji dochodów bieżących powiększonych o dochody ze sprzedaży majątku oraz pomniejszych o wydatki bieżące, do dochodów ogółem, czyli do wielkości o charakterze historycznym. Począwszy od 2014 r. zaciąganie zobowiązań ulegnie dalszemu ograniczeniu.

⁷ Por. również art. 92a i 92c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz.U. Nr 72, poz. 665 z 2002 r. ze zm.), zwanej dalej Prawem bankowym.

⁸ Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. Nr 19, poz. 100 z 2009 r.).

⁹ Art. 121 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1241).

¹⁰ Odpowiednio art. 242 i 243 ustawy o finansach publicznych.

¹¹ Stanowiące nadwyżkę środków pieniężnych wynikających z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych (art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych).

¹² Wykonane wydatki bieżące mogą być wyższe o kwotę związaną z realizacją wydatków bieżących z udziałem określonych środków zagranicznych, jeśli nie zostały one przekazane w danym roku (art. 242 ust. 3).

¹³ Art. 243 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

¹⁴ Por. K. Sawicka, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wyd. 1, Prescom, Wrocław 2010, s. 657.

Ponadto Ministerstwo Finansów planuje niestety dalsze¹⁵, drastyczne ograniczenia zadłużenia JST, które mogą doprowadzić do wręcz ograniczenia samodzielności finansowej JST. Warto zaznaczyć, iż planowane zmiany zostały usytuowane w rozdziale dotyczącym procedur ostrożnościowych i sanacyjnych, po artykule regulującym treść planu sanacyjnego, jednakże sformułowane są ogólnie, nie przewidując żadnego uwarunkowania ich stosowania¹⁶. W ogólnym zarysie sprowadza się projektowane rozwiązanie do kwotowego określania granicy łącznych deficytów JST, jej podziału oraz sukcesywnego dochodzenia do niej. Określa się kwotowy limit zgodnie z którym suma deficytów poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego i ich związków oraz suma wyników poszczególnych samorządowych osób prawnych zaliczanych do sektora finansów publicznych, będących różnicą między dochodami i wydatkami tych osób prawnych, na dany rok budżetowy nie może być wyższa niż 8 mld zł. Suma planowanych deficytów poszczególnych JST i ich związków nie może przekroczyć w danym roku budżetowym kwoty powyższego limitu, pomniejszonego o sumę planowanych wyników poszczególnych samorządowych osób prawnych zaliczanych do sektora finansów publicznych. Również suma wykonanych deficytów poszczególnych JST i ich związków nie może przekroczyć w danym roku budżetowym kwoty limitu, pomniejszonego o sumę wykonanych wyników poszczególnych samorządowych osób prawnych zaliczanych do sektora finansów publicznych.

Z kwoty limitu wydziela się część w wysokości 0,5 mld zł dzieloną między JST na podstawie określonych zasad. Pozostała kwota limitu dzielona jest na dwie części: na kwotę gwarantowaną przeznaczoną dla wszystkich JST i ich związków, które w uchwalonych wieloletnich prognozach finansowych lub ich zmianach według stanu na dzień 31 sierpnia roku poprzedzającego rok budżetowy zaplanowały deficyt na rok budżetowy oraz na kwotę uzupełniającą z przeznaczeniem do podziału pomiędzy JST, które nie wykonały planowanych w uchwałach na poprzedzający rok budżetowy wydatków inwestycyjnych na skutek zmiany harmonogramu realizacji inwestycji. Poszczególne rodzaje wielkości podawane są do wiadomości przez Ministra Finansów w Biuletynie Informacji Publicznej do dnia 15 września roku poprzedzającego rok budżetowy. Do 30 września roku poprze-

¹⁵ Projekt z dnia 8 grudnia 2011 r. zmiany ustawy o finansach publicznych, strona internetowa Ministerstwa.

¹⁶ Planowany art. 87a oraz szczegółowe regulacje zawarte w art. 87b-87h.

dzającego przedstawiciele strony samorządowej Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego ustalają podział kwoty limitu, pomniejszonego o sumę planowanych deficytów poszczególnych samorządowych osób prawnych i wielkość 0,5 mld zł na kwotę gwarantowaną i kwotę uzupełniającą. W przypadku nie dokonania takiego ustalenia, udział kwoty gwarantowanej i kwoty uzupełniającej w kwocie limitu, pomniejszonego o sumę planowanych wyników poszczególnych samorządowych osób prawnych i o 0,5 mld zł wynosi odpowiednio po 50%. Projekt reguluje także szczegółowo uchwalanie deficytu przez JST w różnych sytuacjach finansowych, m.in. wynikających z wieloletniej prognozy finansowej JST, z kształtowania się sumy deficytów JST i ich związków w stosunku do kwoty gwarantowanej, tj. czy suma ta jest niższa czy wyższa niż kwota gwarantowana.

Kolejno projekt określa szczegółowe zasady dokonywania podziału przez Ministra Finansów, do 31 stycznia roku budżetowego, kwoty uzupełniającej pomiędzy JST, które na skutek zmiany harmonogramu realizacji inwestycji spełniają ustawowe warunki wykonania w roku poprzedzającym deficytu mniejszego od ustalonego i równoczesnego planowania przeniesienia nie wykonanej części deficytu na dany rok do wysokości wydatków przenoszonych na skutek zmiany harmonogramu realizacji inwestycji. Szczegółowe rozwiązania w tej mierze mają umożliwić jednostkom realizację inwestycji.

Natomiast podziału wydzielonej z limitu deficytu kwoty 0,5 mld zł dokonuje Minister Finansów, po zasięgnięciu opinii przedstawicieli strony samorządowej Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, uwzględniając wystąpienie zdarzeń losowych, stopień planowego finansowania deficytu przychodami z prywatyzacji majątku JST i nadwyżki budżetu z lat ubiegłych lub realizację zadań w ramach programów finansowanych z udziałem określonych środków zagranicznych.

Co istotne, projekt ustawy (art. 11) przewiduje sukcesywne dochodzenie do kwoty limitu deficytu, która w roku 2012 nie może być wyższa niż 10 mld zł, a w roku 2013 – niż 9 mld zł.

W świetle projektu następuje skumulowanie rozwiązań dotyczących górnych granic zadłużenia. Obowiązujący bowiem nadal przepis art. 170 ust. 1 ustawy o finansach publicznych z 2005 r., regulujący do końca 2013 r. dotychczasową granicę przewidującą, iż łączna kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec roku budżetowego nie może przekroczyć 60% wykonanych do-

chodów ogółem tej jednostki w tym roku budżetowym (z nielicznymi ustawowymi wyjątkami) proponuje się zastąpić analogicznym, dodanym w projekcie do ustawy z 2009 r. (art. 245a). Również w trakcie roku budżetowego łączna kwota długu JST na koniec kwartału nie może przekraczać 60% planowanych w danym roku dochodów jednostki (art. 245a ust. 2). Od zasad tych projekt przewiduje nieliczne tylko wyjątki dotyczące emisji papierów wartościowych, kredytów i pożyczek przeznaczanych na finansowanie zadań z udziałem środków zagranicznych.

Projekt ustala zmodyfikowaną treść wieloletniej prognozy finansowej¹⁷, kierując się założeniem, iż ma ona być realistyczna i określać dla każdego roku najważniejsze wielkości budżetowe ze szczegółowością przewidzianą w ustawie. Projekt wprowadza też wiele rozwiązań przejściowych dla lat 2012 i 2013.

3. Kwalifikacja tytułów dłużnych

Za istotny problem należy uznać ponowne przekroczenie przez Ministra Finansów w rozporządzeniu z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego¹⁸, upoważnienia ustawowego zawartego w art. 72 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Niestety nie przyniosła rezultatu krytyczna ocena w literaturze poprzedniego rozporządzenia¹⁹ z 2010 r.²⁰. Art. 72 ust. 1 zawiera wyczerpujące wymienienie tytułów prawnych (źródeł) zobowiązań tworzących dług publiczny²¹. I tak państwowy dług publiczny obejmuje zobowiązania sektora finansów publicznych ze ściśle określonych tytułów, w tym z zaciągniętych kredytów i pożyczek.

Art. 72 ust. 2 stanowi, iż Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy sposób klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego

¹⁷ Nowe brzmienie art. 226.

¹⁸ Dz.U. Nr 298, poz. 1767.

¹⁹ Por. np. M. Mazurkiewicz, *Problem zgodności z Konstytucją art. 72 ust. 1 i 2 ustawy o finansach publicznych w zw. z § 3 jej rozporządzenia wykonawczego – zagadnienia dyskusyjne*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 4, s. 5–13; I. Czaja-Hliniak, *Nieprzestrzeganie regulacji ustawy o finansach publicznych a dług publiczny jednostek samorządu terytorialnego*, „PiP” 2011, nr 6, s. 44–50.

²⁰ Rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego, w tym do długu Skarbu Państwa (Dz.U. Nr 252, poz. 1692).

²¹ Por. Z. Ofiarski, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, op. cit., s. 201.

długu publicznego, w tym rodzaje zobowiązań zaliczanych do tytułów dłużnych, uwzględniając podstawowe kategorie przedmiotowe i podmiotowe zadłużenia oraz okresy zapadalności. Określenie „w tym rodzaje zobowiązań zaliczanych do tytułów dłużnych” dodane zostało w nowelizacji²² obowiązującej od 1 stycznia 2011 r. Minister Finansów utrzymał znaczne rozszerzenie katalogu tytułów dłużnych zaliczając do kategorii kredytów i pożyczek dalsze tytuły dłużne. Zgodnie z § 3 pkt 2 tytuły dłużne zaliczane do państwowego długu publicznego, dzielą się m.in. na kredyty i pożyczki, przy czym do tej kategorii zalicza się również umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, które mają wpływ na poziom długu publicznego, papiery wartościowe, których zbywalność jest ograniczona, umowy sprzedaży, w których cena jest płatna w ratach, umowy leasingu zawarte z producentem lub finansującym, w których ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego z rzeczy, a także umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok, związane z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu, z uwzględnieniem podziału na: krótkoterminowe – o pierwotnym terminie zapłaty nie dłuższym niż rok lub podlegające spłacie na żądanie oraz długoterminowe – o pierwotnym terminie zapłaty dłuższym niż rok.

Zaliczone w rozporządzeniu do kredytów i pożyczek tytuły prawne w świetle obowiązującego prawa nie mogą być uznane ani za kredyty ani za pożyczki. Treść umowy kredytu bankowego określona jest w art. 69 Prawa bankowego, a treść umowy pożyczki w art. 720–724 Kodeksu cywilnego²³. Oba akty prawne nie dają podstawy do kwalifikowania do umów kredytowych lub pożyczkowych zobowiązań z innych tytułów prawnych.

Należy podtrzymać negatywną ocenę zwrotu w rozporządzeniu, iż „do tej kategorii zalicza się również umowy (...), które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu (...)”. Faktycznie Minister Finansów dokonał przeniesienia części zobowiązań objętych zakresem art. 72 ust. 1 pkt 4 ustawy²⁴, czyli wymagalnych zobowiązań, do kredytów i pożyczek. Tym sa-

²² Art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 257, poz. 1726).

²³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 z 1964 r. ze zm.).

²⁴ Pkt 4 dotyczy wymagalnych zobowiązań: a) wynikających z odrębnych ustaw oraz prawomocnych orzeczeń sądów lub ostatecznych decyzji administracyjnych, b) uznanych za bezsporne przez właściwą jednostkę sektora finansów publicznych będącą dłużnikiem.

mym ograniczył ich zakres przedmiotowy, a co więcej uchylił w odniesieniu do nich wymóg wymagalności. Rozszerzenie kategorii kredytów i pożyczek spowodowało w 2011 r. negatywne skutki finansowe dla JST. Włączenie do długu kolejnych tytułów prawnych podniosło jego poziom i zmusiło miasta do ograniczenia działalności, zwłaszcza w sferze inwestycyjnej. Można przyjąć, iż znowelizowana treść art. 72 ust. 2 nie stanowi również podstawy do rozszerzenia tytułów prawnych kwalifikowanych do kredytów i pożyczek.

Istotne znaczenie ma również moment wydawania wspomnianych rozporządzeń, tj. koniec grudnia. W 2010 r. miało to więc miejsce już po ustawowym terminie projektowania budżetów JST na rok 2011. Z kolei, w chwili planowania budżetów na rok 2012 r. znana była jedynie informacja Ministerstwa Finansów, iż rozporządzenie z 2010 roku obowiązuje tylko do końca 2011 r., nie był jednak znany nawet projekt nowego rozporządzenia. Takie podejście znacznie utrudnia JST rzetelne i wiarygodne projektowanie budżetów.

4. Wpływ na dług publiczny wybranych regulacji prawnych

Wątpliwości budzą regulacje dotyczące udziałów w podatkach dochodowych jako dochodu własnego. Z teoretycznego punktu widzenia u podstaw koncepcji dochodów własnych leży możliwość oddziaływania JST na ich kształtowanie się²⁵. Stąd w doktrynie udziały uznawane były jako dochody wyrównawcze²⁶ (uzupełniające). Przekwalifikowanie ich jako dochody własne miało na celu sztuczne podniesienie poziomu dochodów własnych. Daje się zauważyć brak uwzględniania czynników obiektywnych powodujących sukcesywne obniżanie się kwot udziałów. Nie uwzględnia się, iż wszelkie obniżki podatku dochodowego automatycznie powodują spadek udziałów. Dotyczy to przykładowo podniesienia minimum podatkowego, modyfikacji progów i stawek podatkowych, stosowanych odliczeń, np. wydatków na Internet, a zwłaszcza tzw. ulgi prorodzinnej²⁷. Nie można również nie brać pod uwagę alokacji podatku dochodowe-

²⁵ Por. I. Czaja-Hliniak, *Prawno-finansowe gwarancje samodzielności jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego*, Wyższa Szkoła Administracji Bielsko-Biała, Zeszyt 6, Bielsko-Biała 2001, s. 68–72.

²⁶ K. Ostrowski, *Prawo Finansowe. Zarys ogólny*, PWE, Warszawa 1979, s. 227.

²⁷ Art. 26 i art. 27f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. Nr 51, poz.

go. Coraz częściej występuje zjawisko wzrastających wpływów z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych w gminach otaczających duże miasta, w których budowane są obiekty mieszkalne osób pracujących w dużych miastach i korzystających z wielu usług i świadczeń tych miast. Automatycznie ulegają uszczupleniu wpływy z udziałów w tychże dużych miastach.

Niekiedy występuje ograniczone przestrzeganie art. 50 ust. 2 ustawy o finansach publicznych stanowiącego, iż projekt ustawy skutkującej zmianą poziomu dochodów lub wydatków jednostek samorządu terytorialnego wymaga określenia wysokości skutków tych zmian, wskazania źródeł ich sfinansowania oraz zaopiniowania przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego²⁸. Rada Ministrów przekazując Sejmowi projekt ustawy zobowiązana jest dołączyć opinię Komisji Wspólnej. Nieprzestrzeganie art. 50 ust. 2 ma szczególnie znaczenie w aspekcie wskazania źródeł finansowania oraz braku przekazania odpowiednich środków, zagwarantowanych konstytucyjnie w art. 167 ust. 1 i 4, zgodnie z zasadą adekwatności i elastyczności²⁹, a również pomocniczości, wynikającymi także z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego³⁰. Brak przekazywania adekwatnych do zadań środków zwiększa poziom deficytów.

Warto wskazać na nieprecyzyjną regulację art. 86 ustawy o finansach publicznych. Projekt zmian ustawy nie przewiduje modyfikacji w tym zakresie. W świetle art. 86 ustawy rodzaj przewidzianych procedur ostrożnościowych i sanacyjnych zależy od kształtowania się wartości relacji kwoty państwowego długu publicznego³¹ do produktu krajowego brutto oraz od rodzaju budżetu. W przypadku relacji większej od 55%, a mniejszej od 60% wydatki budżetu JST określone w uchwale budżetowej na kolejny rok mogą być wyższe niż dochody tego budżetu powiększone o nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych i wolne środki, jedynie o kwotę związaną z realizacją zadań ze środków, o których mowa w art. 5 ust. 3³² (art. 86 pkt 2 lit. d). Pominięte zostały przychody z prywatyzacji majątku JST, przychody ze sprzedaży papierów wartościowych wyemitowa-

307 z 2010 r. ze zm.).

²⁸ Zwaną dalej Komisją Wspólną.

²⁹ O konstytucyjnych zasadach por. bliżej E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Wyd. 1, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 402.

³⁰ Dz.U. Nr 124, poz. 607 z 1994 r. ze zm., art. 9.

³¹ Określonej i ogłoszonej zgodnie z art. 38 ustawy o finansach publicznych.

³² Art. 5 ust. 3 precyzuje rodzaje środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA).

nych przez JST oraz ze spłat kredytów i pożyczek. W przypadku gdy relacja jest równa lub większa od 60% to wydatki budżetu JST określone w uchwale budżetowej na kolejny rok nie mogą być wyższe niż dochody tego budżetu (pkt 3 lit. c). Ustawa pomija również wszystkie pozostałe, wyżej wymienione środki.

Nieprecyzyjna jest ponadto regulacja przychodów ze spłat pożyczek i kredytów. Art. 5 ust. 1 ustawy o finansach publicznych zalicza w pkt 4 do przychodów budżetowych m.in. środki ze spłat kredytów i pożyczek udzielonych ze środków publicznych. Jak wspomniano środki te zostały pominięte w art. 86 ustawy. Nie zostały wyraźnie uwzględnione również w art. 217 ust. 2 w katalogu przychodów służących sfinansowaniu deficytu budżetowego. Powstaje wątpliwość czy środki te mogą być brane pod uwagę przy równoważeniu budżetu określonym w art. 242 ust. 1. Kolejna wątpliwość to czy środki te mogą być brane pod uwagę przy ustalaniu wskaźnika spłat zobowiązań stanowiącego górną granicę (limit) zadłużenia określoną w art. 243 ust. 1 na zasadzie podobnej jak środki ze sprzedaży majątku.

7. Uwagi końcowe

Projekt Ministerstwa Finansów nowelizacji ustawy o finansach publicznych z 2009 r. wprowadza dalsze, istotne ograniczenia wysokości długu publicznego JST, a tym samym, kolejny raz, ogranicza możliwość zaciągania zobowiązań. Proponowana łączna, ustalona kwotowo, górna granica długu JST i ich związków zmierza do około dwukrotnego ograniczenia wysokości długu publicznego JST do roku 2014.

W dobie kryzysu gospodarczego problemy metod obliczania poziomu zadłużeń nabierają szczególnej rangi. Nadmiernie obciąża się skutkami reform jednostki samorządowe. Wraz z przekazywaniem zadań samorządom lub zwiększaniem ich rozmiarów nie ma miejsca adekwatne przekazywanie środków. Winien być w pełni przestrzegany ustawowy wymóg w zakresie wskazania źródeł sfinansowania dodatkowych lub zwiększonych wydatków drogą ustawową oraz zaopiniowania przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego. Można także postulować sprecyzowanie art. 86 ustawy o finansach publicznych w zakresie przeznaczenia określonych środków JST w sytuacji przekroczenia

dwóch z określonych ustawowo progów relacji kwoty państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto, czego nie uwzględniono w projektowanej zmianie. Przy ocenie powstawania skumulowanego długu publicznego należy mieć na uwadze sposób przeznaczenia środków. Można przyjąć, iż uzasadniony jest dług majątkowy, czyli że skumulowany dług winien przekształcać się w majątek, którego długoterminowe wykorzystywanie wywiera pozytywne skutki społeczne.

Nie powinny znajdować zastosowania regulacje wykonawcze wykraczające poza zakres delegacji ustawowej. Stąd można podtrzymać postulat częściowej zmiany rozporządzenia Ministra Finansów w zakresie dotyczącym rozszerzonej kwalifikacji tytułów dłużnych do kredytów i pożyczek. Zasadniczy sprzeciw rodzi wspomniane kryterium wywoływania przez określone instytucje prawne skutków ekonomicznych podobnych do wywoływanych przez inne, wyraźnie określone i sprecyzowane instytucje prawne.

Występuje sukcesywne obniżanie się kwot udziałów w podatkach dochodowych. Powinien zostać skonstruowany mechanizm stabilizujący albo wyrównujący wysokość wpływów z tych tytułów.

Paweł Klimek

Elementy zapobiegające nadmiernym odliczeniom darowizn na gruncie podatków dochodowych w ostatniej dekadzie XX wieku a w pierwszej dekadzie XXI wieku

1. Wstęp

Jednym z wydatków, o które można zredukować podstawę opodatkowania podatku dochodowego od osób fizycznych lub podstawę podatku dochodowego od osób prawnych są dokonane darowizny¹. Zgodnie z art. 888 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny² najistotniejszym elementem umowy darowizny jest jej nieodpłatny charakter, czyli brak zwrotnego przysporzenia darczyńcy korzyści kosztem majątku obdarowanego³.

W razie odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania a następnie jej zwrotu należy stwierdzić, że darowizna taka została odliczona bez podstawy prawnej. Podobna sytuacja miałaby miejsce gdyby odliczona darowizna przyjęła formę odpłatności za świadczenie uzyskane np. od organizacji pożytku publicznego. Wówczas, oprócz braku podstawy prawnej odliczenia, skutki podatkowe będzie wywodzić się dla czynności dokonanej pod pozorem darowizny⁴ zgodnie z art. 199a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁵.

¹ Art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 149, poz. 996, ze zm.); art. 18 ust. 1 pkt 1 oraz 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.).

² Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm., zwanej dalej kodeksem cywilnym.

³ Zob. J. Marciniuk, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2010*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 939.

⁴ Z punktu widzenia prawa cywilnego zgodnie z art. 83 § 1 kodeksu cywilnego nieważne jest oświadczenie woli złożone stronie dla pozorów. Należy też zaznaczyć, że obowiązek świadczenia niebędący zobowiązaniem może wynikać z obowiązku nałożonego na obdarowanego przez darczyńcę. Zgodnie z art. 189¹ ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, ze zm.) organ podatkowy ma prawo wniesienia powództwa do sądu cywilnego, jak i wstąpienia do toczącego się postępowania, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych.

⁵ T.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm., zwanej dalej Ordynacją.

Ponadto, jeżeli w związku ze zgromadzonym materiałem dowodowym organ podatkowy ma wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, ustalenia tego winien dokonać sąd powszechny⁶. Trzeba jednak pamiętać, że w przypadku braku wątpliwości organ podatkowy dokonuje ustalenia treści czynności prawnej uwzględniając zgodny zamiar stron i cel czynności⁷.

Fakt odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn dokonanych bez podstawy prawnej oraz darowizn pozornych wiąże się z możliwością podlegania odpowiedzialności karno-skarbowej za dokonanie czynu oszustwa podatkowego⁸. Przy czym „przestępstwa i wykroczenia podatkowe (...) nie mają bytu samodzielnego i są prawie zawsze związane z naruszeniem przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, ustaw dotyczących poszczególnych podatków lub przepisów wykonawczych wydanych na ich podstawie”⁹. Dlatego też odpowiedzialność karno-skarbowa może wystąpić wyłącznie, jeżeli omówione zachowania prowadzą do uszczuplenia należności Skarbu Państwa poprzez wyłudzenie zwrotu pozornie nadpłaconego podatku¹⁰. Odpowiedzialności takiej może podlegać wyłącznie podatnik¹¹, nigdy osoba obdarowana.

Dlatego też ze względu na fizyczne ograniczenia w zakresie kontroli samobiczenia dokonywanej przez organy podatkowe na gruncie ustaw o podatkach dochodowych występuje kilka elementów o charakterze materialnym i proceduralnym mających zapobiegać wspomnianym zachowaniom podatników. Elementy te rozwijały się stopniowo w ostatniej dekadzie XX wieku i pierwszej dekadzie XXI wieku.

⁶ Art. 199a § 3 Ordynacji.

⁷ Art. 199a § 1 Ordynacji.

⁸ Art. 56 ustawy z dnia 10 września 1999 r. kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 756, ze zm.); zwanej dalej kodeksem karnym skarbowym.

⁹ W. Wójtowicz, *Przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, „Monitor Podatkowy” z 1995 r., nr 1, s. 1.

¹⁰ Zob. szerzej o przestępstwie oszustwa podatkowego: D. Gaca, *Odpowiedzialność karna skarbową za przestępstwo oszustwa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” z 2010 r., nr 9, s. 28.

¹¹ Należy jednak pamiętać, że zgodnie z art. 9 § 3 kodeksu karnego skarbowego, zarówno w przypadku osoby prawnej jak i w przypadku osoby fizycznej, jak sprawca odpowiada także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Warto przy tym zaznaczyć, że odpowiedzialność posiłkową w postaci grzywny może także ponieść osoba, która odniosła lub mogła odnieść z popełnionego przestępstwa jakąkolwiek korzyść majątkową a której sprawy jako pełnomocnik, zarządca lub pracownik prowadził sprawca (art. 24 § 1 kodeksu karnego skarbowego).

2. Elementy prewencyjne w ostatniej dekadzie XX wieku

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych pierwotnie elementy prewencyjne zostały uregulowane w art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹² poprzez ograniczenie celów, na które można było dokonywać darowizn efektywnych podatkowo. Cele te zostały jednak ujęte szerzej niż ma to miejsce obecnie (m.in. jako cele: naukowe, oświatowe, kulturalne, kultu religijnego, kultury fizycznej, ochrony środowiska, dobroczynne, ochrony zdrowia, pomocy społecznej, a także rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów). Z kręgu podmiotów na rzecz których można było dokonać darowizny efektywnej podatkowo wykluczono osoby fizyczne, prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, które realizowały powyższe cele w ramach działalności gospodarczej, a także osoby fizyczne gdyby wspomniane darowizny stanowiły ich osobisty przychód. Ograniczono także możliwość odliczeń z tytułu takich darowizn do 10% dochodu podatnika. Ponadto w art. 26 ust. 6 zawarto niezwykle ogólną normę, iż dokonanie darowizny ustala się na podstawie dokumentu stwierdzającego jej poniesienie. Od 1992 r. wspomniany krąg celów uległ rozszerzeniu m.in. o cele wspierania inicjatyw społecznych w zakresie budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi¹³.

Na podstawie art. 1 ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw¹⁴ zasady odliczania wydatków w formie darowizn zostały zreformowane. W efekcie podzielono wspomniane cele na dwie grupy, w ramach których określono maksymalną granicę odliczeń na poziomie 15% albo 10% dochodów podatnika¹⁵, ustanawiając jednocześnie górną granicę dla sumy odliczeń z tytułu darowizn na poziomie 15% dochodów podatnika¹⁶. Ponadto wyłączono możliwość dokonywania darowizn efektywnych podatkowo na rzecz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskie-

¹² Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350.

¹³ Zmiany z 1992 r. zostały wprowadzone na podstawie art. 35 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 21, poz. 86).

¹⁴ Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25.

¹⁵ Art. 26 ust. 1 pkt 1 lit a i b w brzmieniu wprowadzonym wspomnianą wyżej ustawą.

¹⁶ Art. 26 ust. 1a w brzmieniu wprowadzonym wspomnianą wyżej ustawą.

go, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.

Regulacja z 1994 r. spowodowała możliwość odliczania darowizn dokonywanych pomiędzy osobami fizycznymi, nawet jeżeli stanowiły one ich osobisty przychód. W efekcie regulacje te uszczupliły dochody budżetu państwa o 0,9 miliarda złotych w 1995 r. i 1,9 miliarda złotych w 1996 r.¹⁷. Dlatego też od 1997 r. nie można dokonywać darowizn efektywnych podatkowo na rzecz osób fizycznych¹⁸.

W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych pierwotnie elementy prewencyjne zostały uregulowane w art. 18 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁹ i kształtowały się identycznie do stanu prawnego występującego w 1992 r. na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁰. Z uwagi na obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych przez osoby prawne²¹ nie określono jednak dodatkowych wymogów dokumentacyjnych w zakresie darowizn. W 1993 r. wprowadzono na gruncie art. 18 ust. 1a zasadę analogiczną do art. 26 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w zakresie zaliczenia do wysokości darowizny podatku od towarów i usług)²². Na podstawie art. 2 ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw²³ wspomniana reforma podatku dochodowego od osób fizycznych objęła także podatek dochodowy od osób prawnych w identycznym zakresie jak podatek dochodowy od osób fizycznych (podzielono cele na dwa rodzaje, ustanawiając odrębne granice maksymalnych odliczeń na poziomie 10% albo 15% dochodu i wprowadzono granicę ogólną na poziomie 15% dochodu, a także ograniczono krąg podmiotów, na rzecz których można było dokonywać darowizn, dając jednocześnie możliwość odliczania darowizn przekazanych

¹⁷ P. Skwirowski, *PIT 2009: Ulga za darowizny*, „Gazeta Wyborcza” z dnia 20 września 2009 r. – wydanie internetowe (http://wyborcza.biz/pity/1,110694,7446162,PIT_2009__Ulga_za_darowizny.html).

¹⁸ Art. 26 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu wprowadzonym art. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638).

¹⁹ Dz. U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86.

²⁰ Zob. przypis 13.

²¹ Art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

²² Art. 1 ustawy o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 28, poz. 127).

²³ Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25.

osobom fizycznych nawet jeżeli stanowiły ich osobisty przychód). W 1996 r. ograniczono krąg obdarowanych o osoby fizyczne pozostające w powiązaniu z osobą prawną (m.in. z uwagi na branie udziału w jej zarządzaniu)²⁴, a w 1997 r. całkowicie uniemożliwiono odliczanie darowizn dokonywanych na rzecz osób fizycznych²⁵.

3. Elementy prewencyjne w pierwszej dekadzie XXI wieku

Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych od 2002 r. dokonanie darowizny pieniężnej należało poświadczyć dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego²⁶. Natomiast, od 2004 r. obowiązki dokumentacyjne rozszerzono na darowizny niepieniężne – o dokument poświadczający wartość darowizny i jej przyjęcie przez obdarowanego, a ponadto zmieniono górną granicę odliczenia dla sumy darowizn na stałą kwotę w wysokości 350 zł. Ograniczono również krąg celów na które mogła zostać przekazana darowizna do celów na rzecz kultu religijnego lub realizowanych przez organizacje pożytku publicznego. Wprowadzono odpowiednie stosowanie procedury określonej w art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁷ odnośnie wartości darowizny niepieniężnej opodatkowanej podatkiem od towarów i usług²⁸.

W 2005 r. powrócono do procentowego określenia górnej granicy darowizn podlegających odliczeniu jak i ich sumy (6% dochodu), a także zwiększono obowiązki dokumentacyjne podatnika zobowiązując go do poinformowania urzędu skarbowego o zwrocie dokonanej darowizny w terminie miesiąca od dokonania

²⁴ Art. 18 ust. 1a w brzmieniu zmienionym art. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 142, poz. 704).

²⁵ Art. 18 ust. 1a w brzmieniu zmienionym art. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 137, poz. 639).

²⁶ Art. 26 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu wprowadzonym art. 1 ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509).

²⁷ Dotyczącej ustalania wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych albo innych rzeczy.

²⁸ Zmiany z 2004 r. znalazły wyraz w art. 26 ust. 1 pkt 9, ust. 5, ust. 6, ust. 6a, ust. 6b, ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu wprowadzonym art. 7 ustawy z dnia 24 kwietnia 2004 r. Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (Dz. U. Nr 96, poz. 874) oraz art. 1 ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956).

zwrotu, oraz zobligowano do podawania w deklaracji danych pozwalających na identyfikację obdarowanego (w szczególności nazwę i adres)²⁹.

W 2006 r. rozszerzono obowiązki dokumentacyjne podatników w zakresie przekazu bankowego i oświadczenia obdarowanego o przyjęciu darowizny na darowizny odliczane na podstawie pozostałych ustaw (regulujących odliczenia darowizn na rzecz działalności charytatywno-opiekuńczej kościołów)³⁰. Ostatnie zmiany miały miejsce w 2007 r., rozszerzono wówczas krąg celów na które mogą być dokonywane darowizny o cele krwiodawstwa realizowane przez honorowych dawców krwi w wysokości ekwiwalentu za oddaną krew, ograniczając jednocześnie ich obowiązki dokumentacyjne o obowiązek poświadczania wartości oddanej krwi i sprowadzając je wyłącznie do oświadczenia obdarowanego o przyjęciu darowizny. Umożliwiono także odliczenie darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego równoważnym organizacjom działającym na podstawie regulacji pozostałych państw Unii Europejskiej, przy zachowaniu dodatkowych warunków dokumentacyjnych opisanych dalej³¹.

Na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych od 2004 r. wprowadzono dodatkowe wymogi dokumentacyjne dotyczące osób prawnych (pomimo ich obowiązków księgowych). Dla dokonania przez nie efektywnej podatkowo darowizny wymagano poświadczania obdarowanego o jej przyjęciu, a jeżeli przyjmowała ona formę pieniężną także poświadczania dowodem wpłaty na rachunek bankowy albo dokumentem z którego wynikała wartość darowizny jeżeli przyjmowała formę niepieniężną. Ponadto ograniczono krąg celów do realizowanych przez organizacje pożytku publicznego oraz kultu religijnego, a także ograniczono limit możliwych do dokonania darowizn do 10%³². Od 2005 r. określono obowiązki w zakresie deklaracji i informacji składanych przez podmioty otrzymujące

²⁹ Art. 26 ust. 1 pkt 9, ust. 5, ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu wprowadzonym art. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619).

³⁰ Art. 26 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu wprowadzonym art. 6 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199).

³¹ Zmiany z 2007 r. znalazły wyraz w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit a, ust. 6a, ust. 6e, ust. 7 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu wprowadzonym art. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588).

³² Zmiany z 2004 r. znalazły wyraz w art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7, ust. 1a, ust. 1b, ust. 1c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu wprowadzonym art. 1 i 5 ustawy z dnia 11 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1957) oraz art. 9 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (Dz. U. Nr 96, poz. 874).

darowizny od osób prawnych, a także zobligowano podatników do wskazywania w deklaracji kwoty przekazanej darowizny, kwoty dokonanego odliczenia oraz danych pozwalających na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej³³.

W 2006 r. obowiązki dokumentacyjne w zakresie dowodu wpłaty na rachunek bankowy bądź dokumentu poświadczającego wartość dokonanej darowizny oraz oświadczenia o jej przyjęciu, a także obowiązki składania deklaracji lub informacji, rozszerzono na darowizny dokonywane na podstawie innych ustaw³⁴. Od 2007 r. umożliwiono odliczanie darowizn dokonanych na równorzędne organizacje pożytku publicznego z pozostałych państw Unii Europejskiej na zasadach analogicznych do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁵.

4. Elementy prewencyjne na tle uregulowań współczesnych

Pierwszym z trzech podstawowych elementów o charakterze materialnym zapobiegających nadmiernym odliczeniom darowizn jest ograniczenie kręgu celów na jakie mogą one zostać przekazane. Obecnie art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych umożliwia podatnikom obniżenie podstawy opodatkowania, jedynie o darowizny przekazane na cele:

1. realizowane przez organizacje pożytku publicznego³⁶ (np. stowarzyszenia, fundacje),
2. kultu religijnego,
3. krwiodawstwa w wysokości ekwiwalentu za pobraną krew.

Zgodnie zaś z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych podatnik ma prawo odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn przekazanych na cele:

³³ Art. 18 ust. 1e, ust. 1f, ust. 1g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzone art. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 254, poz. 2533).

³⁴ Art. 18 ust. 1c oraz ust. 1i w brzmieniu wprowadzonym art. 7 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199).

³⁵ Art. 18 ust. 1j ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzony art. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 217, poz. 1589).

³⁶ Art. 3 w związku z art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536).

1. realizowane przez organizacje pożytku publicznego,
2. kultu religijnego.

O ile należałoby przyjąć, że pierwsze ograniczenie ma charakter przedmiotowy, o tyle jego rozwinięciem jest drugi element, który zawęży krąg podmiotów mogących otrzymać darowiznę podlegającą odliczeniu. W przypadku obu podatków darowizn podlegających odliczeniu otrzymać nie mogą³⁷:

1. osoby fizyczne,
2. osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej jeżeli prowadzą działalność gospodarczą w zakresie wytwórstwa lub handlu wyrobami przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, pozostałymi wyrobami alkoholowymi o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobami z metali szlachetnych.

Trzecim elementem jest maksymalna granica sumy odliczeń z tytułu darowizn, która wynosi 6% dochodu w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych³⁸ i 10% w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych³⁹.

Podsumowując, ustawodawca ogranicza możliwość dokonywania darowizn poprzez zawężenie celów i kręgu podmiotów, na które i którym mogą one zostać przekazane do darzonych szczególnym zaufaniem społecznym oraz wprowadza najskuteczniejszy element prewencyjny w postaci górnych granic odliczenia.

Zawężenie kręgu podmiotów, które mogą otrzymywać darowizny podlegające odliczeniu, a także fakt coraz częstszego zakładania w Polsce fundacji przez korporacyjne osoby prawne⁴⁰ skłaniają do refleksji, iż czyn oszustwa podatkowego w postaci odliczenia pozornych darowizn od podstaw opodatkowania podatków dochodowych należy uznać za przestępstwa tzw. białego kołnierzyka, a w warunkach Polski także „białej koloratki” o czym dalej.

³⁷ Art. 26 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 18 ust. 1a pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³⁸ Zbędne jest określenie maksymalnej granicy darowizn dokonywanych z osobna w art. 26 ust. 1 pkt 9 na takim samym poziomie jak później wszystkich łącznie w art. 26 ust. 5.

³⁹ Art. 18 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁴⁰ P. Klimek, *Możliwość odliczenia 1% podatku dochodowego na rzecz fundacji korporacyjnych i społecznych*, „Edukacja Prawnicza” 2011, nr 5: Dodatek specjalny: Klinika – Czasopismo Fundacji Uniwersyteckich Poradni Prawnych, nr 10, s. 21–23.

Głównym problemem w zakresie tych czynów, jest fakt iż „nie podlegają one uwzględnieniu w oficjalnych statystykach, które mogą służyć jako podstawa do dyskusji nad problemem przestępczości. (...) Sięgnięcie zaś do danych zarejestrowanych przez wyspecjalizowane organy ścigania (często nie przedstawianych publicznie) może służyć głównie jako źródło wiedzy o metodach kontroli zjawiska a nie tego na ile zjawisko jest kontrolowane”⁴¹. Z powyższymi zastrzeżeniami należy zwrócić uwagę na odpowiedź Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów na interpelację poselską nr 17951 posła Jana Widackiego z dnia 1 września 2010⁴², w związku z którą należy stwierdzić, że w latach 2005–2010 organy kontroli skarbowej przeprowadziły 64 postępowania kontrolne w zakresie darowizn przeznaczanych na cele charytatywno-opiekuńcze realizowane przez kościelne osoby prawne z czego nieprawidłowości wykazało 18. Z zagadnieniem tym ściśle wiąże się możliwość dokonywania darowizn podlegających odliczeniu od podstawy opodatkowania poza ustawami o podatkach dochodowych.

5. Możliwość odliczenia darowizn poza ustawami o podatkach dochodowych a element prewencyjny w postaci obowiązku dokumentacji

Zgodnie z art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 roku o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej⁴³ podstawę opodatkowania w podatkach dochodowych obniża się o darowizny przekazywane na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą i darowizny te nie podlegają ograniczeniu limitami 6% i 10% dochodów podatnika⁴⁴. Kościelnymi osobami prawnymi są m. in. Caritas krajowy i diecezjalny, metropolie, archidiecezje, diecezje, administratury apostołskie, parafie, kościoły rektoralne oraz Papieskie Dzieła Misyjne⁴⁵.

⁴¹ D. Nelken, *White-Collar Crime*, [w:] *The Oxford Handbook of Criminology*, Oxford University Press, Oxford 1997, s. 891.

⁴² Por. http://www.podatki.biz/artykuly/14_12166.htm

⁴³ Dz. U. z 1989 r. Nr 29, poz. 154, ze zm.; zwanej dalej ustawą o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego.

⁴⁴ Należy zauważyć, że możliwość odliczenia darowizn przekazywanych na działalność charytatywno-opiekuńczą nie dotyczy wyłącznie Kościoła Katolickiego w obrządku łacińskim, ale także innych kościołów (w tym m.in. Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego czy Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej), za wyjątkiem m.in. gmin żydowskich. Do wniosku takiego prowadzi analiza ustaw regulujących stosunki pomiędzy Państwem a poszczególnymi kościołami analogicznych do ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego.

⁴⁵ Art. 38 w związku z art. 7 ust. 1 i 2 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego.

Zgodnie z art. 55 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego warunkiem udzielenia kościelnej osobie prawnej relewantnej darowizny jest przedstawienie przez nią darczyńcy pokwitowania odbioru oraz - w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny - sprawozdania o przeznaczeniu jej na tę działalność. Jednakże w myśl art. 26 ust. 6d w związku z ust. 7 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych darowizna taka musi być również udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy. Należy przy tym zaznaczyć, że powyższy przepis wszedł w życie już 1 stycznia 2006 r.⁴⁶ a jego znaczenie 5 marca 2010 r. potwierdził wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴⁷ kończąc spory co do tego czy art. 55 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego jest regulacją szczególną do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁸, zaprzeczając możliwości stosowania zasady *lex specialis derogat legi generali* w tym zakresie.

Odpowiednikiem art. 26 ust. 6d w związku z ust. 7 na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest art. 18 ust. 1c. Oba ich brzmienia zostały wprowadzone na mocy tej samej ustawy i w tym samym celu. Dlatego też powyższy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego należy uznać za aktualny na gruncie obu podatków dochodowych.

Podsumowując, w razie dokonania darowizny, która podlega odliczeniu podatnik zawsze ma obowiązek jej udokumentowania dowodem wpłaty na rachunek bankowy albo dokumentem, z którego wynika jej wartość w przypadku darowizny niepieniężnej, a także oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu, z tym że zastrzeżenia te nie odnoszą skutku do darowizn przekazywanych na cele krwiodawstwa⁴⁹.

6. Pozostałe obowiązki dokumentacyjne osób fizycznych i osób prawnych

Art. 26 ust. 6b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że w deklaracji podatkowej podatnik winien uwzględnić kwotę przekazanej da-

⁴⁶ Na mocy art. 6 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 153, poz. 1199, ze zm.).

⁴⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 marca 2010 r. (II FSK 1735/2008), LexPolonica nr 2248295.

⁴⁸ Zdanie odmienne - J. Marciniuk, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2010*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 944.

⁴⁹ Art. 26 ust. 7 pkt 2. Wiąże się to z faktem, iż na cele krwiodawstwa faktycznie darowizną może być wyłącznie ekwiwalent za oddaną krew.

rowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego w szczególności jego nazwę i adres⁵⁰.

Dane jakie musi uwzględnić podatnik podatku dochodowego od osób prawnych są uregulowane w art. 18 ust. 1g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przy czym należy zauważyć, że zakres ich jest szerszy jak w przypadku osób fizycznych. Obejmują one: kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej lub numer uzyskany w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej, w którym obdarowany ma siedzibę, służący identyfikacji dla celów podatkowych⁵¹.

Ponadto na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych występuje system informowania organów podatkowych o darowiznach otrzymanych przez organizacje pożytku publicznego, jeżeli podlegają one odliczeniu na gruncie podatków dochodowych przez darczyńców. Organizacje pożytku publicznego można podzielić na składające roczne zeznanie podatkowe⁵² i nie składające rocznego zeznania podatkowego⁵³. Mimo to obowiązki informacyjne tychże podatników kształtują się jednolicie, z tym że w przypadku pierwszych przyjmują postać zeznania, a w przypadku drugich informacji przekazywanej organom podatkowym. Zarówno zeznanie jak i informacja są składane na formularzu CIT-D⁵⁴, podlegającym złożeniu do końca marca, na którym:

1. wyodrębnia się kwotę darowizn z ogółu przychodów,
2. wskazuje cel, na który podlegały przeznaczeniu,
3. a przede wszystkim wskazuje darczyńcę - osobę prawną wraz z jej adresem, która przekazała na rzecz organizacji jednorazowo co najmniej 15 000 zł lub łącznie co najmniej 35 000 zł.

⁵⁰ Dane te podlegają uwzględnieniu w części D formularza PIT/O.

⁵¹ Dane te podlegają uwzględnieniu w formularzu CIT-8/O.

⁵² Art. 18 ust. 1e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁵³ Art. 18 ust. 1f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Do grupy tej należą więc kościelne osoby prawne realizujące działalność charytatywną (art. 27 ust. 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

⁵⁴ Art. 28a pkt 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w związku z § 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. Nr 243, poz. 1761, ze zm.).

Ponadto należy zauważyć, że oprócz tych obowiązków organizacje pożytku publicznego są zobligowane do końca marca udostępnić do publicznej wiadomości, poprzez publikację w Internecie, środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych informacji ujętych w pkt. 1–3 i o fakcie tym zawiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego, chyba że ich dochód za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20 000 zł.

Zgodnie z art. 26 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik ma obowiązek poinformowania urzędu skarbowego o zwrocie darowizny w terminie miesiąca od dnia dokonania zwrotu. Warto jednocześnie zaznaczyć, że w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych brak podobnej regulacji. Jeżeli zważyć na konsekwencje karno-skarbowe nie zrealizowania powyższego obowiązku to należy stwierdzić, że nie podlega on penalizacji⁵⁵. Brak też jakiegokolwiek innej sankcji w przypadku niezrealizowania tego obowiązku.

7. Darowizna jako koszt albo wydatek a wartość darowizny

Zasadniczo darowizny nie mogą zostać uwzględnione jako koszt uzyskania przychodu lecz mogą podlegać uwzględnieniu jako wydatek obniżający podstawę opodatkowania. Wyjątkowo podatnik ma możliwość uwzględnienia jako kosztów darowizn dokonanych na rzecz organizacji pożytku publicznego na ich działalność charytatywną w wysokości kosztów wyprodukowania lub ceny nabycia produktów spożywczych, a ponadto w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych uwzględnienia jako kosztów przede wszystkim darowizn pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową. Jeżeli jednak darowizny takie podlegają uwzględnieniu jako koszty nie mogą podlegać odliczeniu od podstawy opodatkowania jako wydatki⁵⁶.

Gdyby podatnicy zawyżyli wartość darowizny opodatkowanej podatkiem od towarów i usług może ona być kwestionowana przez organ podatkowy⁵⁷ w opar-

⁵⁵ Art. 54 i 56 kodeksu karnego skarbowego oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 1 grudnia 2005 r. (IV KK 122/05), OSNKW z 2006, nr 2, poz. 19.

⁵⁶ Art. 26 ust. 6f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 18 ust. 1k ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁵⁷ Art. 26 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 18 ust 1b ustawy o podatku docho-

ciu o procedurę ujętą w art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: organ wzywa wówczas darczyńcę do zmiany wartości darowizny na jej wartość rynkową (przy jednoczesnym braku obowiązku zasugerowania jej wysokości) przy czym w razie nieudzielenia przez darczyńcę odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości darowizny, koszty opinii biegłego ponosi darczyńca. Kwestionowanie wartości darowizny pieniężnej może mieć miejsce wyłącznie w przypadku darowizn w walutach obcych niewłaściwie przeliczonych na złote⁵⁸.

8. Dodatkowe ograniczenia możliwości dokonywania darowizn na rzecz europejskich organizacji pożytku publicznego

Art. 26 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 18 ust. 1j ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych są reperkusją art. 63 (dotyczącego zasady swobody przepływu kapitału) i art. 65 ust. 1 (ustanawiającego wyjątki od tej zasady w zakresie prawa podatkowego) traktatu z dnia 13 grudnia 2007 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁵⁹ i dyrektywy Rady z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG⁶⁰. Oprócz tego regułą dotyczącą możliwości odliczeń darowizn na rzecz organizacji pożytku publicznego państw, które przyjęły *acquis communautaire* potwierdza wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2009 roku (C-318/07) w sprawie *Hein Persche vs. Finanzamt Lüdenscheid*⁶¹.

dowym od osób prawnych. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT Komentarz 2009*, Wolters Kluwer Business, Warszawa 2010, s. 1076. Autorzy uważają, że art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a więc analogicznie art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, może być stosowany do wszelkich darowizn niepieniężnych. Jest to rozszerzająca wykładnia systemowa, która ma zastosowanie ze względu na niedopatrzanie ustawodawcy. Sytuacja taka nie powinna mieć miejsca. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 stycznia 1994 r. (SA/Wr 1639/93), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 3, poz. 54.

⁵⁸ Art. 11a w związku z art. 11 ust. 3 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁵⁹ T.j. Dz. Urz. UE C Nr 83, s. 366-388; zwanego dalej traktatem.

⁶⁰ Dz. Urz. UE L Nr 64, s. 1-12.

⁶¹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62007J0318:PL:HTML>.

Zgodnie z polskimi zastrzeżeniami dokonany na podstawie art. 65 ust. 1 traktatu podatnik dokonujący darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego działającej w innym państwie Unii Europejskiej ma obowiązek udokumentowania oświadczeniem organizacji, że na dzień dokonania darowizny jest ona równoważną z organizacją działającą na terenie Polski i realizuje cele właściwe takiej organizacji. Ponadto darowizna może mieć miejsce tylko i wyłącznie wtedy, jeżeli na podstawie umów międzynarodowych istnieje podstawa prawna do uzyskania przez organ podatkowy informacji od organu podatkowego państwa na terytorium, którego organizacja ma siedzibę⁶².

9. Wnioski

Możliwość prowadzenia fundacji korporacyjnych daje spółkom dostęp do środków publicznych, w oparciu o które realizują one cele pożytku publicznego. Pozyskiwanie przez nie środków odbywa się na drodze optymalizacji podatkowej. Ważne przy tym, żeby nie prowadziła ona do uszczuplenia dochodów Skarbu Państwa poprzez pozorną kreację etatów w fundacjach będących jedynie rozszerzeniem działającej korporacji przy okazji realizującej cele charytatywne.

Szczególnie uprzywilejowani są podatnicy przekazujący darowizny na rzecz kościelnych osób prawnych realizujących działalność charytatywno-opiekuńczą. Pomimo orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego i obowiązków dokumentacyjnych wciąż brak pełnej kontroli nad darowiznami przekazywanymi kościelnym osobom prawnym i organizacjom pożytku publicznego, gdyż dowód wpłaty na rachunek bankowy może zostać w łatwy sposób spreparowany, np. poprzez wpłatę środków na rachunek bankowy i podjęcie ich kolejnego dnia poprzez osobę uprawnioną oraz późniejszy faktyczny zwrot darczyńcy. Przy czym szczególnie razi brak jakiegokolwiek sankcji za niepoinformowanie o dokonaniu zwrotu darowizn.

Zwrot darowanych środków może odbywać się także poprzez zawyżenie należności za dokonanie usługi na rzecz kościelnej osoby prawnej lub organizacji

⁶² Z reguły rozwiązania te podlegają określeniu w art. 27 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku. Zob. Modelową konwencję w sprawie podatku od dochodu i majątku z dnia 21 stycznia 2003 roku Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

pożytku publicznego lub w ogóle pozorne dokonanie usługi, przy czym wielokrotną sankcją jest wówczas konieczność poniesienia kosztów oceny biegłego oraz skutki podatkowe wywiedzione dla czynności dokonanej pozornie np. w zakresie podatku od towarów i usług.

Pomimo tego, że organy podatkowe mają dostęp do deklaracji składanych przez podmioty realizujące cele pożytku publicznego, zasadniczo nie są one podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych tak więc nie ma możliwości obciążenia ich stawką sankcyjną za uzyskanie dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach⁶³.

⁶³ Art. 17 ust. 1 pkt 4a i 6c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Marek Klink

Instytucja małżeństwa w polskim prawie podatkowym

Wprowadzenie

Prawo podatkowe, podobnie jak inne dziedziny prawa kształtujące ustrój państwa, ulegały na przestrzeni dziesięcioleci istotnym reformom. Niektóre z tych zmian wymuszone zostały przez zmieniający się ustrój państwa, inne zaś wywołane zostały przez zamierzone działania ustawodawcy. Z kolei bywały także przypadki, w których, zadaniem ustawodawcy było osiągnięcie jak największych korzyści w zakresie dochodów budżetowych. Należy podkreślić, że teza według której zmiany prawne powinny podążać za zmieniającym się systemowo i społecznie państwem może okazać się błędna.

Instytucja małżeństwa ma charakter nieprzemijający¹, wiążąc nupturientów określonymi obowiązkami, a także dając im jednocześnie możliwość uzyskania pewnych korzyści. W systemie prawnym instytucja małżeństwa ma charakter ponadczasowy, oddziałując na szereg norm prawnych, powiązanych z tą instytucją.

Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej² zgodnie z art. 18 kształtuje, a właściwie potwierdza zasadę według której, małżeństwo jako związek kobiety i mężczyzny znajduje się pod ochroną i opieką Państwa Polskiego³. Nadmienić należy, że również wcześniej obowiązująca ustawa zasadnicza, a mianowicie Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Lu-

¹ Por. S. Płaza, *Historia prawa w Polsce na tle porównawczym, cz. 1 : X–XVIII w.*, Księgarnia Akademicka Wydawnictwo Naukowe, Kraków 1997, s. 14, s. 229 i n.

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 wraz z późn. zm.

³ Por. B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz.*, C.H. Beck, wyd. 1, 2009, komentarz do art. 18; „Są w UE państwa, które mają tak dalece restrykcyjne regulacje, że zakazane są tam rozwody (Malta) i takie, które dopuszczają małżeństwa homoseksualne (np. Hiszpania)”.

dowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r.⁴ w ramach art. 67 ust. 1 stwierdzała, że małżeństwo znajduje się pod szczególną ochroną Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej. Z tą konstytucyjną zasadą wiąże się także regulacje dotyczące zarówno zawarcia jak i ustania związku małżeńskiego⁵. Ten sam konstytucyjny przepis determinuje możliwość założenia rodziny jedynie przez pary zawierające związek małżeński, co odzwierciedla Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności⁶. Istotnym dla dalszych rozważań pozostaje fakt, że według polskiego prawa małżeństwo mogą tworzyć jedynie dwie osoby różnej płci. Należy podkreślić, że poprzez zawarcie małżeństwa, każdemu małżonkowi przysługuje szereg przywilejów o charakterze proceduralnym określonych, przez przepisy m.in. Kodeksu postępowania cywilnego⁷, Kodeksu postępowania karnego⁸, Kodeksu postępowania administracyjnego⁹, a także przepisy Ordynacji podatkowej¹⁰. Na tej podstawie nie trudno doszukać się związków pomiędzy prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa m.in. prawem cywilnym¹¹ oraz prawem administracyjnym¹².

Warto zwrócić uwagę na konstytucyjne sformułowanie zawarte w art. 18 ustawy zasadniczej, będące gwarantem sprawowania opieki i ochrony nad małżeństwem przez Rzeczpospolitą Polską. W literaturze przedmiotu występuje pogląd wywodzący się z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, według którego państwowa opieka i ochrona małżeństwa polega w szczególności na

⁴ Dz.U. z 1952 r. Nr 33, poz. 232.

⁵ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. Nr 9, poz. 59 wraz z późn. zm.), dalej Kodeks rodzinny i opiekuńczy.

⁶ Por. art. 12 Konwencji z dnia 4 listopada 1950 r. o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284).

⁷ Por. m.in. art. 87 § 1 regulujący katalog podmiotów mogących być pełnomocnikami oraz art. 261 § 1 normujący prawo odmowy zeznań ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296 wraz z późn. zm.).

⁸ Por. m.in. art. 182 określający katalog podmiotów którym przysługuje prawo odmowy składania zeznań oraz art. 560 § 1 wskazujący podmioty uprawnione do złożenia prośby o ulaskawienie ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89, poz. 555 wraz z późn. zm.).

⁹ Por. art. 82 § 1 określający katalog podmiotów którym przysługuje prawo odmowy zeznań ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t. jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 wraz z późn. zm.).

¹⁰ Por. art. 137 § 3a zawierający domniemanie pełnomocnictwa małżonka oraz art. 196 § 1 zawierający katalog podmiotów, którym przysługuje prawo odmowy składania zeznań ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 wraz z późn. zm.).

¹¹ A. Kostecki, *Związki prawa finansowego z prawem cywilnym*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, tom I, Wydawnictwo im. Ossolińskich, Wrocław 1982, s. 429 i n.

¹² K. Jandy-Jendroška, *Związki prawa finansowego z prawem administracyjnym*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, tom I, Wydawnictwo im. Ossolińskich, Wrocław 1982, s. 448 i n.

prowadzeniu odpowiedniej polityki podatkowej sprzyjającej rodzinom, tworzeniu prawa sprzyjającego zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych rodziny, udzielaniu świadczeń socjalnych poprawiających egzystencjalną sytuację rodzin, ochronie praw małżonków w ich wzajemnych stosunkach¹³. Uwzględniając powyżej przedstawione przesłanki należy wskazać w jakim kształcie preferencje podatkowe związane są z instytucją małżeństwa. Normy szczegółowego prawa podatkowego, w zasadzie w jedynie dwóch konstrukcjach kształtujących określone podatki, a mianowicie w podatku od spadków i darowizn¹⁴ oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵, zawierają elementy związane z instytucją małżeństwa. Warto zaznaczyć związki podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁶ z podatkiem od spadków i darowizn oraz zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁷ z podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Małżeńskie preferencje podatkowe w podatku od spadków i darowizn

Podatek od spadków i darowizn poprzez odpowiednie ukształtowanie poszczególnych elementów konstrukcji podatku jest powiązany z instytucją małżeństwa. Nie ulega wątpliwości, że poprzez wąski zakres podmiotowy odnoszący się jedynie do osób fizycznych, w ramach którego ustawodawca dokonał dodatkowej systematyzacji poprzez wprowadzenie trzech kategorii podmiotów, instytucja małżeństwa zyskała na znaczeniu. Zgodnie z art. 14 ust. 1 oraz ust. 2 podatku od spadków i darowizn ustawodawca uzależnia wysokość podatku od przyporządkowania nabywcy do jednej z trzech grup podatkowych¹⁸ w zależności od jego osobistego stosunku do osoby, od której lub po której nabyte zostały rzeczy i prawa majątkowe. Ujęcie małżonka w priorytetowej pierwszej

¹³ Por. B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, C.H. Beck, wyd. 1, 2009, komentarz do art. 18.

¹⁴ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t. jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 wraz z późn. zm.).

¹⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 wraz z późn. zm.).

¹⁶ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649).

¹⁷ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 wraz z późn. zm.).

¹⁸ Por. art. 14 ust. 3 podatku od spadków i darowizn.

grupie podatkowej stanowi niewątpliwy przejaw uwzględnienia szczególnego charakteru instytucji małżeństwa. Wysokość podatku od spadków i darowizn nie zależy jedynie od przynależności do grupy podatkowej, gdyż ten fakt determinuje także określony sposób obliczenia podatku z uwzględnieniem minimum podatkowego¹⁹ oraz skali podatkowej²⁰.

Warto zwrócić uwagę, że występująca w podatku od spadków i darowizn instytucja minimum podatkowego w szerszym znaczeniu²¹ stosowana jako kwota wolna od podatku, korzystnie wpływa nie tylko na małżonków, lecz również i na inne podmioty zobowiązane tym podatkiem. Zróżnicowanie kwoty minimum podatkowego według kryterium podmiotowego uprzywilejowuje jednak osoby najbliższe, w tym małżonków, określając kwotę wolną od podatku na poziomie 9637 zł. Ten stan rzeczy w porównaniu z kwotą 7276 zł oraz kwotą 4902 zł odpowiednio dla drugiej i trzeciej grupy podatkowej wydaje się szczególnie preferencyjny. Jak już wspomniano, przynależność do grupy podatkowej warunkuje sposób obliczenia podatku poprzez zróżnicowane kształtowanie się stawek podatkowych ujętych w skali podatkowej. Taryfa podatkowa określona w art. 15 ust. 1 podatku od spadków i darowizn, również korzystnie określa ruchome stawki podatkowe dla pierwszej grupy podatkowej, stosując jednocześnie zasadę, według której najwyższa stawka dla danej grupy podatkowej jest odpowiednio najniższą stawką dla kolejnej wyższej grupy podatkowej.

Kluczowa regulacja związana z instytucją małżeństwa przejawia się poprzez instytucję zwolnienia podatkowego wprowadzonego w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.²² Regulacja zawarta w art. 4a podatku od spadków i darowizn umożliwia niektórym podmiotom zaliczonym do pierwszej grupy podatkowej, w tym również małżonkom, całkowite zwolnienie z podatku. Istotny dla kształtu tego zwolnienia jest fakt, iż podmiotami zaliczonymi do pierwszej grupy podatkowej, a nie objętymi preferencyjnym opodatkowaniem są: zięć, synowa oraz teściowie, co postrzegane jest w literaturze przedmiotu jako wyjątkowa znajomość życia społecznego przez ustawodawcę²³. Godna uwagi jest także argumentacja wspomnianej reformy, zawarta w uzasadnieniu do projektu zmiany

¹⁹ Art. 9 ust. 1 pkt 1.

²⁰ Art. 15 ust. 1.

²¹ K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, wyd. PWN, Warszawa 1970, s. 152.

²² Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 222, poz. 1629).

²³ C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, wyd. Temida 2, Białystok 2011, s. 310.

ustawy o podatku od spadków i darowizn²⁴. Niezwykle istotnym dla tej preferencji podatkowej jest czynnik czasu, bowiem w pierwotnym brzmieniu z 2007 r. podatnik winien zgłosić fakt nabycia rzeczy i praw majątkowych w terminie miesiąca właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Począwszy od 1 stycznia 2009 r. termin ten został wydłużony do sześciu miesięcy²⁵, co należy uznać za spełnienie przesłanki stanowiska orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, według którego „prawo nie może zaskakiwać”²⁶. Warto wspomnieć o drugoplanowych preferencjach, pozostających niejako w cieniu kluczowej preferencji podatkowej wynikającej z art. 4a podatku od spadków i darowizn, a mianowicie zwolnieniu podatkowym zawartym w art. 4 ust. 1 pkt 6 oraz uldze podatkowej zawartej w art. 16 podatku od spadków i darowizn. Pierwsza regulacja stanowi odejście od konstytucyjnej zasady trwałości węzła małżeńskiego, bowiem zwolnienie otrzymanych tytułem darowizny praw do rachunku oszczędnościowo-kredytowego obejmuje osoby pozostające faktycznie we wspólnym pożyciu małżeńskim²⁷, które różni się od małżeństwa brakiem węzła prawnego. Na podstawie tego przykładu należy wskazać, prawne wsparcie osób pozostających w związkach nieformalnych, czyli konkubinacie. Warto zaznaczyć, że zwolnienie to odnosi się do osób przynależnych zgodnie z art. 14 ust. 3 pkt 3 podatku od spadków i darowizn do kategorii innych nabywców²⁸.

Konstrukcja ulgi podatkowej powodującej zmniejszenie podstawy opodatkowania, ma na celu zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych. Znajduje ona wyraz w art. 16 podatku od spadków i darowizn nie pomijając w swoim zakresie zarówno małżonków jak i osób pozostających w związkach nieformalnych. Istotnym dla ulgi pozostaje fakt, iż podstawowe przesłanki jej zastosowania stają się zawężać wraz z oddalaniem się osobistego stosunku do nabywcy, ustalonego zgodnie z art. 14 ust. 3 podatku od spadków i darowizn. W przypadku osób zaliczonych do trze-

²⁴ Druk Sejmowy nr 512 z dnia 16 lutego 2006 r., źródło: [http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/C1C968D-D8AE92E21C125715B004577C6/\\$file/512.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/C1C968D-D8AE92E21C125715B004577C6/$file/512.pdf), dostęp: w dniu 5 stycznia 2012 r.; proponowana reforma podatku od spadków i darowizn ma zapewnić możliwość przekazywania – nieuszczuplonego o kwotę podatku na rzecz państwa – majątku, będącego niejednokrotnie dorobkiem całego życia, między członkami najbliższej rodziny, co niewątpliwie przyczyni się do poprawy sytuacji majątkowej wielu rodzin.

²⁵ Ustawa z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 203, poz. 1267).

²⁶ Por. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01 (M.P. z 2001 r. Nr. 13, poz. 217).

²⁷ Krąg osób zwolnionych od podatku do końca 2006 r. obejmował także małżonków. Por. szerzej: S. Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, C.H. Beck, wyd. 3, 2009, komentarz do art. 4, dostęp: Legalis.

²⁸ S. Babiarsz, *Komentarz do art. 4 podatku od spadków i darowizn*, [w:] S. Babiarsz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, ABC 2010, dostęp: LEX.

kiej grupy podatkowej warunkiem koniecznym jest zawarcie umowy z podpisem notarialnie poświadczonym na podstawie której, przez okres co najmniej dwóch lat sprawowana jest opieka nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą²⁹. Zaznaczyć należy, że sformułowanie „wymagający opieki” należy interpretować szczególnie wąsko, ograniczając się jedynie do sytuacji, w której ze względu na stan zdrowia potencjalny spadkodawca wymaga opieki osoby trzeciej³⁰. Na uwagę zasługuje, że zależny od ilości nabywców i wielkości ich udziału, sposób obliczenia ulgi, bowiem wysokość ulgi ustalana jest w sposób proporcjonalny, z ograniczeniem do łącznej wysokości nieprzekraczającej wartość 110 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu dla wszystkich nabywców³¹. Ponadto należy podkreślić, że ulga podatkowa występująca w art. 16 podatku od spadków i darowizn przysługuje podatnikom którzy, spełniają łącznie określone warunki³². Jednym z nich jest związany z czynnikiem czasu, obowiązek zamieszkiwania będąc zameldowanym na pobyt stały w nabytym lokalu lub budynku i nie dokonanie jego zbycia przez okres pięciu lat. Jednakże w tym przypadku, mając na uwadze uzasadnione potrzeby mieszkaniowe nabywcy, ustawodawca przewidział szereg odstępstw pozwalających na zachowanie powyższego wymogu³³.

Regulacje zawarte w podatku od spadków i darowizn mają wpływ na inny rodzaj daniny publicznej, a mianowicie podatek od czynności cywilnoprawnych, stosując to poprzez odwołania tam zawarte. Instytucja małżeństwa posiada niewątpliwy związek z normą prawną konstytuującą instytucję zwolnienia podatkowego, zawartego w art. 9 pkt 10 lit. b, c i d podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie otrzymanych pożyczek³⁴. Pożyczki w formie pieniężnej udzielane między osobami bliskimi, dają możliwość, na zasadzie spójności z podatkiem od spadków i darowizn, wykorzystania instytucji zwolnień podatkowych zawartych w podatku od czynności cywilnoprawnych. Nie ulega wątpliwości, że ustawodawca uzależnił preferencje podatkowe w zakresie zwolnienia z opodatkowania otrzymanej pożyczki, podobnie jak w podatku od spadków i darowizn, od oso-

²⁹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1155/10.

³⁰ S. Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn...*, komentarz do art. 16, dostęp: Legalis.

³¹ Por. Wyrok z dnia 10 czerwca 1986 r. Sądu Najwyższego – Izba Cywilna i Administracyjna, III ARN 11/86, publ. „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych” 1987, Nr 10, poz. 157.

³² Por. art. 16 ust. 2 podatku od spadków i darowizn.

³³ Por. art. 16 ust. 8.

³⁴ M. Waluga, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2009, wyd. III, komentarz do art. 9, dostęp: LexPolonica.

bistego stosunku zachodzącego między otrzymującym, a udzielającym pożyczki. Analogicznie im ten stosunek jest formalnie bardziej odległy tym preferencja podatkowa ulega ograniczeniu. Tym samym osoby zaliczone do kręgu najbliższych na podstawie art. 4a podatku od spadków i darowizn, czyli podmiotów z zakresu pierwszej grupy podatkowej z wyłączeniem zięcia, synowej i teściów, w przypadku otrzymania pożyczki³⁵ mają możliwość uniknięcia zapłaty podatku, spełniając określone ustawą wymogi formalne³⁶. Tym sposobem uzyskana od małżonka pożyczka, korzystając z instytucji zwolnienia podatkowego nie powoduje obowiązku zapłaty podatku, przyczyniając się do podkreślenia jaki wpływ na kształtowanie się zobowiązań podatkowych ma trwałość węzła małżeńskiego. Ponadto podkreślić należy, że pożyczki dokonywane między podmiotami przyporządkowanymi do pierwszej grupy podatkowej w ramach podatku od spadków i darowizn obligatoryjnie korzystają z przysługującego im zwolnienia podatkowego³⁷. W tym przypadku wysokość zwolnienia ograniczona jest do kwoty 9637 zł, czyli niepodlegającej opodatkowaniu na zasadach określonych przepisami podatku od spadków i darowizn³⁸.

Powstaje pytanie, czy osoby pozostające w związkach niezwiązanych węzłem prawnym mogą korzystać z preferencji podatkowej w granicach podatku od czynności cywilnoprawnych. W tej sytuacji ustawodawca nie ominął tej kategorii osób, jednakże preferencja ta nieszczególnie wyróżnia te podmioty spośród innych pożyczkobiorców. Reguła zawarta w art. 9 pkt 10 lit. d zakłada zwolnienie z opodatkowania otrzymanych pożyczek pod warunkiem, że łączna suma pożyczek otrzymanych w okresie kolejnych trzech lat, począwszy od 1 stycznia 2009 r., nie przekracza kwoty 5000 zł od jednego podmiotu i kwoty 25000 zł od wielu podmiotów.

Warto wspomnieć, że przy wykorzystaniu ograniczonych kwotowo zwolnień podatkowych w zakresie otrzymanych pożyczek, wysokość podatku obliczana jest od nadwyżki przysługującego zwolnienia³⁹.

³⁵ Zgodnie z art. 5 pkt 7 podatku od czynności cywilnoprawnych obowiązek podatkowy przy umowie pożyczki ciąży na biorącym pożyczkę.

³⁶ Por. art. 9 pkt 10 lit. b podatku od czynności cywilnoprawnych.

³⁷ Por. art. 9 pkt 10 lit. c.

³⁸ Por. art. 9 ust. 1 pkt 1 podatku od spadków i darowizn.

³⁹ Należy zauważyć, że konstrukcja zwolnienia podatkowego ujętego w art. 9 pkt 10 lit. b i c podatku od czynności cywilnoprawnych spełnia tożsamą funkcję jak minimum podatkowe w znaczeniu szerokim określone ramami podatku od spadków i darowizn.

Warto zwrócić uwagę na wyłączenie z zakresu podatku od czynności cywilnoprawnych, które mają związek z instytucją małżeństwa, a mianowicie czynności w sprawach alimentacyjnych⁴⁰, które zgodnie z poglądem powoływanym w literaturze przedmiotu nie znajduje praktycznego zastosowania⁴¹.

Preferencje i obowiązki podatkowe związane z małżeństwem w podatku dochodowym od osób fizycznych

Kształt podatku dochodowego od osób fizycznych, stanowi przykład wypełnienia konstytucyjnych uwarunkowań w zakresie ochrony i opieki węzła małżeńskiego.

Przejaw podatku dochodowego od osób fizycznych odszukać należy w doprecyzowaniu zakresu przedmiotowego poprzez instytucję wyłączenia podatkowego, a także szereg reguł z zakresu zwolnień podatkowych oraz co najważniejsze w możliwości łącznego opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby będące w związku małżeńskim. Nie ulega wątpliwości, że szereg wymienionych powyżej regulacji, stanowi istotne znaczenie dla osób pozostających w związku małżeńskim.

Ograniczenie, niezwykle szeroko określonego zakresu przedmiotowego podatku dochodowego od osób fizycznych⁴², dokonywane jest na skutek stosowania wyłączeń podatkowych zawartych w ustawie⁴³. W ramach tej kategorii techniki legislacyjnej wyszczególnić należy regulacje związane z instytucją małżeństwa, a mianowicie wyłączenie przychodów z tytułu podziału wspólnego majątku małżonków⁴⁴ oraz wyłączenie świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny⁴⁵.

Pierwsza regulacja obowiązująca w obecnym kształcie⁴⁶ od 20 stycznia 2005 r.⁴⁷ dotyczy sytuacji, w której wyłączono spod reżimu podatku dochodo-

⁴⁰ Art. 2 pkt 1 lit. a podatku od czynności cywilnoprawnych.

⁴¹ A. Goettel, M. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Oficyna, 2007, komentarz do art. 2, dostęp: LEX.

⁴² Por. art. 9 ust. 1 podatku dochodowego od osób fizycznych.

⁴³ Por. art. 2 ust. 1.

⁴⁴ Por. art. 2 ust. 1 pkt 5.

⁴⁵ Por. art. 2 ust. 1 pkt 7.

⁴⁶ Art. 2 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w jej brzmieniu od 1 kwietnia 1999 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 139, poz. 934) obejmował wyłącznie przychody z tytułu podziału wspólnego majątku małżonków w wyniku ustania lub ograniczenia małżeńskiej wspólności majątkowej.

⁴⁷ Ustawa z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy Kodeks rodzinny i opiekuńczy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 162, poz. 1691).

wego od osób fizycznych uzyskane przychody z tytułu podziału wspólnego majątku małżonków⁴⁸ w wyniku ustania lub ograniczenia małżeńskiej wspólności majątkowej⁴⁹, a także uzyskane przychody z tytułu wyrównania dorobków⁵⁰ po ustaniu rozdzielności majątkowej małżonków lub śmierci jednego z nich.

Kolejne wyłączenie ujęte zostało w art. 2 ust. 1 pkt 7, w zakresie którego przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie mają zastosowania do świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny, o których mowa w art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego⁵¹, objętych ustrojem wspólności majątkowej małżeńskiej. Regulacja ta obowiązuje od 1 stycznia 2007 r.⁵² co uznać należy za właściwe ujęcie problemu, bowiem zgodnie z obowiązującymi do dnia 31 grudnia 2006 r. przepisami podatku dochodowego od osób fizycznych świadczenia tego rodzaju podlegały opodatkowaniu.

Warto zaznaczyć, że art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego konkretyzujący konstytucyjną zasadę ochrony trwałości rodziny nakłada na oboje małżonków obowiązek zaspokajania potrzeb całej grupy rodzinnej własną pracą i wkładem materialnym⁵³.

Jak już wspomniano instytucja wyłączenia polega na nieobjęciu określonych stanów faktycznych ustawą podatkową. W przypadku wyłączenia z opodatkowania świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny wypełniany jest także postulat zapobiegania opodatkowaniu „fikcyjnego dochodu”, a także ewentualnie podwójne opodatkowanie dochodu⁵⁴.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera również, niezdefiniowane pojęcie ujęte w art. 3 ust. 1a pkt 1 będące przesłanką podlegania przez osoby fizyczne pod regulacje nieograniczonego obowiązku podatkowego odnoszące się pośrednio do instytucji małżeństwa. Zakres znaczeniowy pojęcia

⁴⁸ Por. art. 31 § 1 oraz § 2 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego.

⁴⁹ Por. art. 47 i n.

⁵⁰ Por. art. 51² i n.

⁵¹ Regulacja ta stanowi konkretyzację obowiązków wzajemnej pomocy i współdziałania dla dobra rodziny, bowiem zgodnie z art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, oboje małżonkowie obowiązani są, każdy według swych sił oraz swych możliwości zarobkowych i majątkowych, przyczynić się do zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli. Zadośćuczynienie temu obowiązkowi może polegać także, w całości lub w części, na osobistych staraniach o wychowanie dzieci i na pracy we wspólnym gospodarstwie domowym.

⁵² Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1588).

⁵³ Por. szerzej: K. Gromek, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, C.H. Beck, wyd. 3, 2009, komentarz do art. 27 dostęp: Legalis.

⁵⁴ A. Gomulowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, wyd. ABC, 2003, komentarz do art. 2, dostęp: LEX.

„centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych)” nie jest ostry, bowiem o stwierdzeniu wystąpienia tego stanu decyduje szereg przesłanek osobistych i ekonomicznych o zróżnicowanej wartości⁵⁵. Jednym z czynników, który ma wpływ na posiadanie centrum interesów osobistych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej osoby fizycznej są więzi rodzinne⁵⁶ uzewnętrzniane m.in. poprzez zawarcie związku małżeńskiego. Fakt ten jest przytaczany przez stanowisko orzecznictwa rozstrzygające w tej kwestii⁵⁷. Na podstawie powyższego przykładu należy stwierdzić, że zawarcie związku małżeńskiego może mieć wpływ na objęcie nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w ramach polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych.

Kluczowym przejawem polityki państwa spełniającym przesłanki ochrony trwałości węzła małżeńskiego jest regulacja zawarta w art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych określająca możliwość wspólnego opodatkowania dochodów małżonków. Należy zwrócić uwagę, że ustawa z dnia 4 lutego 1949 r. o podatku od wynagrodzeń⁵⁸ zawierała regułę wyrażoną w art. 14 pkt 1, według której podatek dla podatników w wieku ponad dwadzieścia pięć lat dodatkowo nieżonatych, ulegał podwyższeniu o 20 %. Ta regulacja zawierała szereg innych przesłanek, których spełnienie powodowało zwiększenie podatku. Celem owej regulacji było zapewne dodatkowe obciążenie podatkiem mężczyzn niepozostających w związkach małżeńskich bądź też mobilizacja ich do założenia rodziny.

Zasada łącznego opodatkowania małżonków stanowi modyfikację konstrukcji ujętej w art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którą małżonkowie podlegają opodatkowaniu odrębnemu w zakresie uzyskanych przez nich dochodów. Zauważyć należy, że poprzedzająca obecnie obowiązującą ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych regulacja, a mianowicie ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym⁵⁹ zawierała konstrukcję, według której łączne opodatkowanie stanowiło zasadę

⁵⁵ Por. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 18 grudnia 2007 r. (DD4/033/0765/KKZ/07/MB7-9058), które stwierdziło, że „(...) jeżeli osoba fizyczna posiada stałe ognisko domowe w obu Umawiających się Państwach, to postanowienia ust. 2 (ust. 2 artykułu 4 Modelowej Konwencji OECD) przyznają pierwszeństwo Państwu, z którym jego osobiste i gospodarcze powiązania są ściślejsze. Przez takie powiązania rozumie się ośrodek interesów życiowych”.

⁵⁶ J. Bajson, T. Kret, *Rezydencja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 1, s. 8.

⁵⁷ Por. Wyrok z dnia 10 czerwca 2009 r. WSA w Opolu, sygn. akt I SA/Op 164/09, LEX nr 510684.

⁵⁸ Dz.U. Nr 7, poz. 41 wraz z późn. zm.

⁵⁹ Por. art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (t. pierw. Dz.U. Nr 53, poz. 339; t. jedn. Dz.U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147).

generalną. Możliwość zastosowania łącznego opodatkowania małżonków jako reguły generalnej wynikała z mniejszego zróżnicowania form opodatkowania w ówczesnej konstrukcji podatku dochodowego. W obecnym kształcie łączne opodatkowanie dochodów małżonków jest możliwe po spełnieniu szeregu warunków określonych przez ustawodawcę. Jednym z nich jest konieczność pozostawania w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy. Odstępstwo od tej przesłanki ma miejsce, zgodnie z art. 6a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przypadku, gdy podatnik zawarł związek małżeński przed rozpoczęciem roku podatkowego, a jego małżonek zmarł w trakcie roku podatkowego oraz w sytuacji gdy pozostawał w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, a jego małżonek zmarł po upływie roku podatkowego jednak przed złożeniem zeznania podatkowego. Zaznaczyć należy, że przesłanka w postaci pozostawania w związku małżeńskim skutecznie wyklucza możliwość łącznego opodatkowania przez osoby pozostające w związkach nieformalnych⁶⁰.

Fakultatywny charakter łącznego opodatkowania małżonków ma na celu, poprzez modyfikację reguł obliczenia podatku, zmniejszenie łącznego obciążenia rodziny podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Należy zaznaczyć, że założenie to jest spełniane w zasadzie jedynie wówczas gdy jeden z małżonków nie uzyskuje żadnych dochodów, bądź też w sytuacji w której zachodzi duża dysproporcja pomiędzy zarobkami współmałżonków. Wybór sposobu łącznego opodatkowania małżonków dokonywany jest wyłącznie na wniosek, który w obecnym kształcie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może być wyrażony przez jednego z małżonków⁶¹, co z kolei równoznaczne jest z posiadaną wiedzą na temat dochodów małżonka oraz jednoczesnym upoważnieniem współmałżonka do wspólnego rozliczenia. Ta sytuacja jest potwierdzeniem trwałości małżeństwa, w którym małżonkowie mają świadomość o osiągniętych przez siebie dochodach, podobnie jak z konieczności w dziewiętnastowiecznych konstrukcjach austriackiego i pruskiego podatku dochodowego związanego z patriarchalnym modelem rodziny, gdzie podatek płaciła cała wspólnota domowa⁶². Warto zaznaczyć, że w przypadku

⁶⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 maja 1997 r., sygn. akt SA 63/96.

⁶¹ Art. 6 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁶² Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, wyd. ABC, 2003, komentarz do art. 6, dostęp: LEX.

łącznego opodatkowania małżonków istotne znaczenie odgrywa czynnik czasu, bowiem ma on związek zarówno z trwałością węzła małżeńskiego przez cały rok podatkowy, jak i terminem zawitym do złożenia wniosku o łączne opodatkowanie małżonków będącym terminem prawa materialnego nie podlegającym przywróceniu⁶³.

Sposób opodatkowania zbliżony konstrukcją do łącznego opodatkowania małżonków może być wykorzystany przez osoby samotnie wychowujące dzieci⁶⁴. Wolą ustawodawcy było aby preferencyjny sposób opodatkowania wykorzystywany był jedynie przez osoby, które faktycznie samotnie wychowują dzieci. Pozbawił więc tej preferencji osoby spełniające określone warunki dotyczące stanu cywilnego, a pozostające w związkach nieformalnych. Ten stan rzeczy wskazuje na dążenie ustawodawcy do legalizacji statusu prawnego osób pozostających w związkach nieformalnych.

Warto wskazać przykłady zastosowania instytucji zwolnień podatkowych, występujących w podatku dochodowym od osób fizycznych, mających związek z instytucją małżeństwa. Uwagę zwraca instytucja zwolnienia podatkowego zawarta w art. 21 ust. 1 pkt 125 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zgodnie z którą, wolna od podatku jest wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn. Zaznaczyć należy, że reguła ta nie ma zastosowania w sytuacji świadczeń otrzymywanych na podstawie stosunku pracy, pracy nakładczej lub na podstawie umów będących podstawą uzyskiwania przychodów zaliczonych do przychodów z działalności wykonywanej osobiście⁶⁵. Jak już wspomniano przynależność do grupy podatkowej w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn zależna jest od osobistego stosunku nabywcy. Preferencja podatkowa w postaci zwolnienia podatkowego wartości świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń może dodatkowo wzmacniać więzi rodzinne, podkreślając znaczenie wspólnoty rodzinnej.

Kolejny przejaw uwzględnienia instytucji małżeństwa stanowi regulacja określona przez art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b. dotycząca zwolnienia od podatku do-

⁶³ Art. 6 ust. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁶⁴ Art. 6 ust. 4.

⁶⁵ Art. 21 ust. 20.

chodowego od osób fizycznych alimentów otrzymanych na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł. Powyższe zwolnienie podatkowe może być zastosowane przez pozostających w separacji małżonków, bądź też byłych małżonków otrzymujących wszelkiego rodzaju świadczenia o charakterze alimentacyjnym, w tym także świadczenia między małżonkami po rozwiązaniu lub unieważnieniu małżeństwa albo po orzeczeniu separacji⁶⁶. Należy odróżnić świadczenie alimentacyjne od wszelkich świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny, które na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłączone są z opodatkowania tym podatkiem.

Warto nadmienić, że regulacje prawne zawarte w Ordynacji podatkowej określają szereg norm mających związek z instytucją małżeństwa. Zagadnienie wyraża się w postaci m.in. definicji podatnika⁶⁷, odpowiedzialności małżonka za zobowiązania podatkowe współmałżonka⁶⁸, a także odpowiedzialności małżonka rozwiedzionego⁶⁹ lub pozostającego w separacji.

Wnioski końcowe

Na podstawie powyższych rozważań należy z całą pewnością stwierdzić, że prawo podatkowe oparło się niezwykle skutecznie nie formalizacji związków partnerskich, stojąc na straży trwałości węzła małżeńskiego. Można także sformułować stwierdzenie, że na wstąpieniu w związek małżeński można tylko odnieść korzyść, także podatkową. Związek małżeński to nie tylko przywileje lecz także obowiązki, związane z odpowiedzialnością małżonka za zobowiązania podatkowe. Warto zwrócić uwagę, że nowoczesna forma stosunków między ludzkich przejawia się w nielicznych sytuacjach przykład czego stanowi m.in. art. 560 § 1 Kodeksu postępowania karnego, według którego prośba o ułaskawienie może być złożona nie tylko przez małżonka skazanego, lecz także przez osobę pozostającą ze skazanym we wspólnym pożyciu.

⁶⁶ Por. J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, C.H. Beck, 2011 r., wyd. 12, komentarz do art. 21, dostęp: Legalis.

⁶⁷ Art. 7 Ordynacji podatkowej.

⁶⁸ Art. 111 Ordynacji.

⁶⁹ Art. 110 Ordynacji.

Przytoczone przypadki wskazują, że działania ustawodawcy mające na celu stworzenie preferencji podatkowych zastrzeżonych dla instytucji małżeństwa znajdują wyraz w zróżnicowanym kształcie elementów konstrukcji podatku, czynników wpływających na ich modyfikacje, mianowicie wyłączeń podatkowych, instytucji zwolnień podatkowych oraz instytucji ulg podatkowych. Jednakże w istocie rzeczy o zawarciu związku małżeńskiego nie powinny decydować czynniki wyłącznie o charakterze podatkowym.

O Autorach

Jerzy Malec – prof. zw. dr hab., Rektor Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, b. prof. Uniwersytetu Jagiellońskiego

Jacek M. Majchrowski – prof. zw. dr hab., Uniwersytet Jagielloński; Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego; Prezydent m. Krakowa

Andrzej Borodo – prof. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Budżetowego i Finansów Samorządu Terytorialnego, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Paweł Borszowski – dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Wrocławski

Bogumił Brzeziński – prof. zw. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Elżbieta Chojna-Duch – prof. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Warszawski, Rada Polityki Pieniężnej

Teresa Dębowska-Romanowska – prof. zw. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Finansowego, Uniwersytet Łódzki

Henryk Dzwonkowski – prof. dr hab., Kierownik Zakładu Zobowiązań i Procedur Podatkowych, Uniwersytet Łódzki

Eugenia Fojcik-Mastalska – prof. zw. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Finansowego, Uniwersytet Wrocławski

Jolanta Gliniecka – prof. zw. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Finansowego, Uniwersytet Gdański

Jadwiga Glumińska-Pawlic – prof. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Śląski w Katowicach

Jan Głuchowski – prof. zw. dr hab., em. prof. Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu; Rektor Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu, Kierownik Katedry Finansów i Bankowości

Andrzej Gomulowicz – prof. zw. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Adama Mickiewicza w Poznaniu

Anna Jurkowska-Zeidler – prof. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Gdański

Elżbieta Kornberger-Sokołowska – prof. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Warszawski

Cezary Kosikowski – prof. zw. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Gospodarczego Publicznego, Uniwersytet w Białymstoku

Hanna Litwińczuk – prof. zw. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Finansowego, Uniwersytet Warszawski

Wojciech Łączkowski – prof. zw. dr hab., em. prof. Katedry Prawa Finansowego, Uniwersytet Adama Mickiewicza w Poznaniu

Jerzy Małecki – prof. zw. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Finansowego, Uniwersytet Adama Mickiewicza w Poznaniu

O Autorach

Ryszard Mastalski – prof. zw. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Wrocławski

Dominik Mączyński – dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Adama Mickiewicza w Poznaniu

Wiesława Miemiec – prof. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Wrocławski

Alicja Młynarczyk – prof. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Szczeciński

Witold Modzelewski – prof. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Warszawski

Tomasz Nieborak – dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Adama Mickiewicza w Poznaniu

Adam Nita – dr hab., Zakład Prawa Finansowego, Uniwersytet Jagielloński

Małgorzata Ofiarska – prof. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Samorządu Terytorialnego, Uniwersytet Szczeciński

Zbigniew Ofiarski – prof. zw. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Finansowego, Uniwersytet Szczeciński

Alicja Pomorska – prof. zw. dr hab., Katedra Finansów Publicznych, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie; Kierownik Katedry Prawa Finansowego i Podatkowego, Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie

Eugeniusz Ruśkowski – prof. zw. dr hab., Kierownik Katedry Finansów Publicznych i Prawa Finansowego, Uniwersytet w Białymstoku

Krystyna Sawicka – prof. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Wrocławski

Paweł Smoleń – prof. dr hab., Kierownik Katedry Finansów i Prawa Finansowego, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

Ryszard Sowiński - dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Adama Mickiewicza w Poznaniu

Wanda Wójtowicz – prof. zw. dr hab., em. prof. Katedry Prawa Finansowego, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

Marek Zdebel – prof. dr hab., Kierownik Katedry Prawa Finansowego, Uniwersytet Śląski w Katowicach

Andrzej Buczek – doc. dr, Katedra Prawa Finansowego, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

Irena Czaja-Hliniak – prof. nadzw. dr hab., Katedra Prawa Finansowego, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

Paweł Klimek – mgr, Katedra Prawa Finansowego, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

Marek Klink – mgr, Katedra Prawa Finansowego, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

Indeks nazwisk

A

Abu Bakri 174
Adam Lesław 19
Adamiak Barbara 421, 432
Adams Henry C. 81
Agopszowicz Antoni 373
Ajnenkiel Andrzej 38, 40, 42
Alesina Alberto 83
Alińska Agnieszka 345
Ambroziewicz Piotr 238
Arnold Volker 45

B

Babczuk Arkadiusz 345
Babiarz Stefan 71, 109, 418, 433, 469
Bajson Jacek 71, 109, 418, 433, 469, 474
Bakešov Milan 243
Baldwin Leland D. 167
Baltensperger Ernst 304
Banach Józef 226
Banaszak Bogusław 426, 465, 467
Bany Kazimierz 219
Baran Krzysztof 421
Barczak Agnieszka 149
Bartosiewicz Adam 65, 395, 419, 420, 460
Bastable Charles F. 81
Bayer Herman W. 317
Bączyk Mirosław 150, 310
Bąkowski Tomasz 326, 335, 337
Belser Karl H. 320
Biegalski Adam 107
Bielawski Józef 171
Bielska-Brodziak Agnieszka 107
Biergans Enno 317
Bigo Tadeusz 19
Birk Dieter 322
Błaś Adam 329
Boć Jan 242, 344, 373

Bojanowski Eugeniusz 326, 335
 Bonaparte Napoleon 38
 Borkowski Grzegorz 107
 Borkowski Janusz 432
 Borodo Andrzej 4, 45, 155, 157, 287, 366, 479
 Borszowski Paweł 4, 57, 65, 108, 479
 Breitenstein Peter 45
 Brodecki Zdzisław 189, 191
 Brolik Jacek 107
 Brunilla Anne 87
 Brysiewicz Krzysztof 277
 Brzeski Marcin 326, 335, 337
 Brzeszczyńska Stella 469, 470
 Brzeziński Bogumił 4, 69, 109, 226, 245, 315, 319, 371, 378, 395, 418, 419, 479
 Brzeziński Jacek 328
 Brzeziński Michał 108
 Buchanan James M. 80, 82
 Buczek Andrzej 5, 35, 425, 482
 Bühler Ottmar 318
 Buti Marco 87

C

Chadala Piotr 342
 Chajbowicz Andrzej 344
 Chlipała Monika 331
 Chmielnicki Paweł 343
 Chochowski Krzysztof 337
 Choduń Agnieszka 251
 Chojna-Duch Elżbieta 4, 79, 80, 157, 332, 445, 479
 Chorąży Krzysztof 157
 Cias Bronisław 35
 Cranston Ross 304
 Cybulski Bogdan 156
 Czachórski Witold 410
 Czaja-Hliniak Irena 5, 26, 35, 437, 442, 444, 482
 Czajowski Jacek 41
 Czech Tomasz 306, 308, 309, 310
 Czepita Stanisław 251

Indeks nazwisk

D

Dalton Hugh 178
Daniels Antonius H. 263
Dauter Bogusław 109, 418, 421
Dąbek Dorota 335, 336, 337
Denek Emilia 342, 348
Dębowska-Romanowska Teresa 4, 91, 308, 357, 366, 371, 374, 479
Dobaczewska Anna 189, 355
Dolata Stanisław 329, 333
Domagała Michał 326, 335, 337
Drapała Przemysław 410
Drwiłło Andrzej 155, 371
Dubanowicz Edward 40, 41
Dworniak Krzysztof 421, 422
Dybała Anna 343
Dziekański Paweł 342
Dzwonkowski Henryk 4, 107, 108, 110, 116, 419, 421, 432, 433, 479

E

Ellsworth William V. 168
Engelen Frank 220, 221, 223
Etel Leonard 108, 209, 238, 239, 245

F

Fandrejewska Aleksandra 348
Faridi Fazlur R. 171
Fedorowicz Zdzisław 179
Filipiak Beata 342
Fletcher George P. 234
Flume Werner 318
Fojcik-Mastalska Eugenia 4, 125, 150, 187, 305, 308, 404, 479
Franco Daniele 87
Frenkel Erdmann 314
Furubotn Erik G. 304

G

Gaca Dominika 450
Gaja Giorgio 220
Gajl Natalia 177, 331, 373, 386
Galiński Paweł 343

Gandhi Mahatma 170
 Gangemi Bruno 261, 263
 Gaudemet Paul M. 84
 Geske Otto E. 45
 Gilowska Zyta 155, 157, 158, 197, 373
 Glaser Stefan 241
 Gliniecka Jolanta 4, 137, 155, 291, 371, 480
 Głumińska-Pawlic Jadwiga 4, 153, 154, 155, 158, 160, 197, 342, 344, 374, 378, 381, 480
 Głębiński Stanisław 41, 178, 184
 Głuchowski Jan 4, 25, 165, 179, 187, 209, 246, 261, 319, 342, 344, 357, 480
 Goettel Aleksy 472
 Goettel Mieczysław 472
 Gomulka Stanisław 347
 Gomulowicz Andrzej 4, 177, 238, 239, 241, 243, 245, 343, 396, 473, 476, 480
 Gonet Wojciech 342
 Goronowski Waclaw 25
 Góra Marek 355
 Góral Jerzy 344
 Góral Lesław 150
 Górski Janusz 181
 Grabowski Maciej 396
 Grapperhaus Ferdinand H. 165, 166, 179
 Grawert Rolf 25
 Grodziski Stanisław 25
 Gromek Krystyna 473
 Gruszczyński Bogusław 109, 418, 433
 Grygorowicz Witold 418
 Gutkowski Mieczysław 47, 48
 Guzek Leszek 421, 422
 Guziński Maciej 51

H

Haller Heinz 184
 Hałaburda Dorota A. 343
 Hamaekers Hubert 261
 Hamilton Alexander 80
 Hammurabi 171
 Hanney Brian 397
 Hanusz Antoni 154
 Harasimowicz Jerzy 291, 378
 Hartung Wojciech 337

Indeks nazwisk

Hauser Roman 109, 266, 268, 344, 418
Heilbroner Robert L. 177
Heller Robert F. 46
Hensel Albert 315, 318
Holmes Kevin 261
Huchla Andrzej 421, 432

I

Iserzon Emanuel 314
Iwanicz-Drozdowska Małgorzata 304
Izdebski Jan 326, 335, 337

J

Jagoda Joanna 337, 344
Jajko Beata 80
Jandy-Jendrońska Krystyna 155, 466
Jankiewicz Adam 308
Jaroszewski Łukasz 413
Jaworska Łucja 337
Jezierski Tomasz 36
Jezus Chrystus 169
Jones John A. 223
Juchniewicz Edward 189, 355
Juja Tadeusz 356
Jurkowska-Zeidler Anna 4, 187, 480

K

Kabat Andrzej 109, 310, 418
Kalinowski Marek 395, 417, 418, 419
Kamiński Marcin 337
Kańduła Sławomira 342
Kardach Tomasz 261
Karlikowska Maria 287, 292, 366, 439
Karwat Piotr 395
Kastelik Magdalena 419
Kaszubski Remigiusz W. 191, 307, 309
Kaźmierczyk-Jachowicz Aneta 395
Keynes John M. 82, 184
Kieres Leon 51, 155, 197
Kirchhof Paul 315

- Kisiel Wiesław 335
 Kleczkowski Leszek 395
 Klimek Paweł 5, 449, 456, 482
 Klink Marek 5, 465, 482
 Kmeciak Zbigniew 244
 Kociński Cezary 337
 Köhler Karl H. von 322
 Kolms Heinz 80
 Komar Andrzej 212, 378
 Komarnicki Waclaw 40
 Komosiński Sławomir 343
 Konieczny Witold 341
 Koranyi Karol W. 37
 Korczak Jerzy 345
 Kornberger-Sokołowska Elżbieta 4, 155, 158, 197, 331, 341, 373, 375, 377, 480
 Kosikowski Cezary 4, 25, 109, 110, 187, 188, 209, 210, 212, 215, 216, 238, 239, 243, 286, 288, 291, 293, 308, 344, 347, 361, 362, 366, 378, 381, 386, 392, 421, 432, 468, 480
 Kostecki Apoloniusz 15, 16, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 35, 110, 111, 187, 197, 208, 209, 212, 216, 317, 325, 466
 Kotlińska Janina 356
 Kotulski Mariusz 341
 Koziński Mirosław H 310
 Kozub-Ciembroniewicz Wiesław 39
 Krawczyk Ireneusz 108
 Krawczyk Tomasz 140
 Kruk Emil 335, 336, 342, 345
 Kruse Heinrich W. 314, 315, 316, 319
 Kryczko Paweł 36
 Krzyżanowski Adam 178
 Krzyżewski Janusz A. 150, 306, 310
 Kubacki Ryszard 65, 108, 395, 419, 420, 460
 Kuczkowska Mirosława 416
 Kulesza Michał 157
 Kummer Wolfgang 319, 321, 322
 Kupiszewski Henryk 241
 Kurasz Jakub 127
 Kurowski Leon 215, 216, 378
 Kurzępa Bolesław 140
 Kuśnierz Wiesław 108
 Kuta Tadeusz 242
 Kutrzeba Stanisław 38, 41

Indeks nazwisk

L

Lachiewicz Wojciech 380
Lang Michael 220, 222, 223, 224
Laskowska Magdalena 326, 335, 337
Lehner Moris 315
Leoński Zbigniew 266, 268
Leszczyński Leszek 58, 250, 251, 253
Lewandowska-Klauza Sylwia 416
Lewkowicz Paweł 342, 343, 344
Libicki Janusz 178, 184
Lindahl Erik R. 184
Lipiec-Warzecha Ludmiła 410, 411, 414, 417
Lipowicz Irena 155, 326, 334
Litwińczuk Hanna 4, 219, 395, 480
Lutz Harley L. 80

Ł

Łabno Anna 344
Łapicki Borys 241
Łaszczycza Grzegorz 267
Łączkowski Wojciech 4, 25, 229, 233, 242, 243, 245, 355, 480
Łętowski Janusz 329
Łoziński Bronisław 238
Łunarski Olgierd 108

M

Maisto Guglielmo 220
Majchrowski Jacek M. 4, 25, 37, 39, 479
Majewski Jarosław 150
Malec Jerzy 4, 17, 479
Malinowska-Misiąg Elżbieta 291
Malinowski Dariusz M. 395
Małecki Jerzy 4, 155, 237, 238, 239, 242, 243, 245, 246, 343, 344, 396, 473, 476, 479, 480
Małecki Witold 85
Marciniuk Janusz 449, 458, 477
Marczuk Bartosz 355
Marek św. 169
Mariański Adam 469
Markiewicz Małgorzata 352
Markowska-Bzducha Ewa 342

Mastalski Ryszard 5, 25, 110, 239, 249, 313, 314, 315, 316, 417, 432, 481
 Masternak Marcin 418
 Matuszewski Wojciech 371, 378
 Mazurkiewicz Marek 156, 442
 Mączyński Dominik 5, 245, 247, 261, 262, 263, 265, 481
 Mączyński Marek 326, 337
 Michalski Marek 310
 Miemiec Marcin 274
 Miemiec Wiesława 5, 153, 156, 197, 239, 273, 279, 281, 292, 333, 340, 343, 366, 374, 439, 481
 Mill John S. 184
 Misiąg Wojciech 291
 Młynarczyk Alicja 5, 283, 481
 Modzelewski Witold 5, 295, 481
 Molinier Joel 84
 Morawski Lech 425
 Morawski Wojciech 371, 378
 Możdziej Anna 80
 Mroczkowski Rafał 305
 Muhammad ibn Abd Allah ibn Abd al-Muttalib 172, 173, 174
 Murphy Brian 401
 Mushtag Ahmad 171
 Myers Margaret G. 167

N

Nagy Tibor 20
 Naruszewicz Stanisław 404
 Nelken David 457
 Neumark Fritz 184
 Nieborak Tomasz 5, 301, 481
 Niedziałkowski Mieczysław 42, 43
 Niewiadomski Zygmunt 157, 336
 Niezgódka-Medek Małgorzata 109, 418
 Nita Adam 5, 36, 108, 109, 110, 313, 422, 481
 Nordhaus William D. 80
 Nowacki Józef 109, 110
 Nowosielska Małgorzata 268
 Nykiel Włodzimierz 261, 469

O

Obama Barack 168
 Ochendowski Eugeniusz 117

Indeks nazwisk

Ofiarska Małgorzata 5, 274, 344, 481
Ofiarski Zbigniew 5, 118, 150, 154, 292, 344, 366, 383, 386, 392, 393, 439, 442, 481
Olesińska Agnieszka 371, 378, 418, 419
Olszak Małgorzata 187, 216
Olszak Marcin 191, 303, 307, 310
Oniszczyk Jerzy 197, 344
Opalek Kazimierz 418
Oręziak Leokadia 292
Orłowski Janusz 108, 418, 420
Orzechowski Andrzej 159
Osiatyński Jerzy 347
Ostrowska Anna 343
Ostrowski Karol 15, 20, 24, 318, 384, 444, 468
Owsiak Stanisław 349

P

Palutek Piotr 421
Pałdyna Tomasz 111
Parchomiuk Jerzy 335, 336, 342, 345
Paschalski Franciszek 41
Pasternak Robert 268
Patkaniowski Michał 23
Patrzałek Leszek 344, 345
Paweł św. 170
Pawłowicz Leszek 304
Perotti Roberto 83
Peter-Bombik Katarzyna 345
Piekara Andrzej 157
Pietrzak Jerzy 38
Piłsudski Józef 41, 43
Piotrowska-Marczak Krystyna 155, 343, 344, 357, 374
Pisuliński Jerzy 150
Płaza Stanisław 465
Płoskonka Józef 157
Pomorska Alicja 5, 25, 108, 209, 342, 347, 348, 357, 481
Popławski Mariusz 421
Postuła Marta 367
Poździk Rafał 277
Prats Alfredo G. 263
Presnarowicz Sławomir 108, 409, 419, 420, 421
Prutis Stanisław 157, 344

Puszka Monika 395
 Pypeć Marek 348
 Pyziół Wojciech 150, 310

Q

al-Qaradawi Yusuf 173

R

Rabska Teresa 335, 343
 Raczkiewicz Władysław 43
 Radzikowski Krzysztof 395
 Radziszewski Henryk 184
 Raupach Amdt 315
 Rejman Genowefa 138
 Reniger Henryk 154
 Ricardo Dawid 180, 184
 Richter Rudolf 304
 Rodi Michael 315
 Rogalska Joanna 342, 343
 Romanowski Michał 138, 141, 142, 310
 Rompuy Herman van 87
 Rose Gerd 319
 Rosmarin (Rozmaryn) Stefan 314, 395
 Rozwadowski Władysław 241
 Rudzka-Lorentz Czesława 382
 Ruśkowski Eugeniusz 5, 162, 209, 239, 281, 291, 343, 355, 362, 366, 367, 374, 377, 378, 386, 392, 404, 412, 417, 419, 482
 Rutkowska-Tomaszewska Edyta 305, 309, 345
 Rutkowski Bogdan 419
 Rybarski Roman 178, 184
 Rybicki Zygmunt 420

S

Salachna Joanna M. 291, 337, 343, 366, 383, 412, 417
 Samuelson Paul A. 80
 Sawicka Krystyna 5, 287, 292, 366, 371, 378, 384, 386, 404, 439
 Schüler Martin 301
 Sczaniecki Michał 37
 Seer Roman 315
 Seligman Edwin R. 184

Indeks nazwisk

Serwacki Jerzy 35
Siddiqi Selim A. 174
Siemieński Józef 41
Sikora Kamil 337
Siwińska-Gorzela Joanna 352
Skoczylas Andrzej 266, 268, 308, 310
Skulski Leopold 40
Skwirowski Piotr 452
Sługocki Janusz 326, 335
Służewski Jerzy 117
Smith Adam 179, 180, 184
Smoleń Paweł 5, 315, 385, 482
Sobiech Jan 348
Sobieralski Krzysztof 274, 279
Sochacka-Krysiak Hanna 199, 356, 382
Sowiński Roman 155, 157, 197
Sowiński Ryszard 5, 245, 395, 482
Sowiński Tomasz 189, 355
Stachowicz Monika 343
Stachurski Wojciech 108
Stahl Małgorzata 335
Stanisławski Tadeusz 335, 337
Staniszewski Mieczysław 119
Stankiewicz Janusz 287, 342, 343, 344
Stańczuk Maciej 127
Stec Mirosław 157, 326, 337
Stelmachowski Andrzej 412
Stern Klaus 351
Storczyński Jarosław 340
Strzelecki Adam 343, 345
Studnicki Franciszek 238
Styś Wincenty 20
Suleja Włodzimierz 39
Surówka Krzysztof 342
Swianiewicz Paweł 202
Swift Jonathan 180
Syp Szymon 126
Szewczuk Adam 342, 344
Szołno-Koguc Jolanta 342, 344, 357
Szonert Zbigniew 242
Szostak Ryszard 410, 412, 413, 414

Szreniawski Jan 419
Szubielska Dorota 108
Szumański Andrzej 310
Szustek-Janowska Małgorzata 315
Szymczak Mieczysław 420
Szypliński Mieczysław 335

Ś

Śliwa Michał 43

T

Taniewska-Peszko Maria 373
Taras Wojciech 335
Taylor Edward 178, 184
Tegler Eugeniusz 155
Teodorowicz Józef 42
Thoreau Henry D. 166
Tipke Klaus 314, 315
Tobor Zygmunt 109, 110
Trojanowska Kamila 342
Trykozko Rafał 366, 413
Trzeciński Janusz 344
Turska Anna 238, 239

U

Uliasz Bogusław 335, 336, 342, 345
Ura Elżbieta 329
Uruszczak Waclaw 38
Uśák Milan 417

W

Wagner Adolph 181, 182, 183, 184
Wajda Paweł 302, 308, 309
Waluga Marek 470
Wałach Jan 35
Ward David A. 223
Wasmer Claudius 317
Wawak Tadeusz 325, 343
Weber-Grellet Heinrich 319
Weinfeld Ignacy 48

Indeks nazwisk

Weiss Ireneusz 310
Weralski Marian 15, 21, 110, 111, 209, 371, 386, 466
Werner Konrad 301
Werwińska Agnieszka 344
Wiktorowska Aleksandra 326
Wilkin Jerzy 355
Witalec Waldemar 410
Witkowski Zbigniew 425
Wojciechowski Stanisław 40
Wolniak Jerzy 348
Wołodkiewicz Witold 241
Wołpiuk Waldemar J. 337
Woś Tadeusz 309, 431
Wójtowicz Wanda 5, 315, 403, 450, 482
Wronkowska Sławomira 242
Wróbel Andrzej 335, 419
Wróblewski Jerzy 111, 418
Wrzosek Stanisław 326, 335, 337
Wysocka Elżbieta 157

Z

Zaleska Małgorzata 126
Zawadzka Barbara 335
Zawadzka Patrycja 309
Zawadzki Mariusz 169
Zawierucha Iryna 343
Zawora Jolanta 342
Zdebel Marek 5, 409, 482
Zdyb Marian 242
Zdzieborski Radosław 301
Zell Zygmunt 330, 336
Zelwiański Ryszard 395
Zieliński Maciej 61, 251
Zieliński Tadeusz 351
Ziemiński Zygmunt 238, 242, 371
Ziemianin Bronisław 240
Zimmermann Jan 426
Zirk-Sadowski Marek 76, 246
Znamiec Anna 36
Zubrzycki Janusz 432
Zwierzchowski Eugeniusz 344

Rada Wydawnicza Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego:
Klemens Budzowski, Maria Kapiszewska, Zbigniew Maciąg, Jacek M. Majchrowski

Okładka:
Joanna Sroka

Indeks nazwisk:
Aleksandra Fajfer, Karolina Imiołek, Paweł Klimek, Renata Patela

Korekta:
Zespół

Copyright© by Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego
Kraków 2012

ISBN 978-83-7571-252-0

Żadna część tej publikacji nie może być powielana ani magazynowana w sposób umożliwiający ponowne wykorzystanie, ani też rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie za pomocą środków elektronicznych, mechanicznych, kopiujących, nagrywających i innych, bez uprzedniej pisemnej zgody właściciela praw autorskich

Na zlecenie:
Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego
www.ka.edu.pl

Wydawca:
Krakowskie Towarzystwo Edukacyjne sp. z o.o. – Oficyna Wydawnicza AFM
Kraków 2012

Sprzedaż prowadzi:
Księgarnia u Frycza
Kampus Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego
ul. Gustawa Herlinga-Grudzińskiego 1
30-705 Kraków
tel./faks: (12) 252 45 93
e-mail: ksiegarnia@kte.pl

DTP:
Joanna Sroka

Druk i oprawa:
Krakowskie Towarzystwo Edukacyjne sp. z o. o.