
Instytucje prawa finansowego a wartości konstytucyjne

Księga dedykowana

Profesor Teresie Dębowskiej-Romanowskiej

pod redakcją

Moniki Boguckiej-Felczak

Tomasza Nowaka

Jarosława Olesiaka





Instytucje prawa finansowego a wartości konstytucyjne





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO



Instytucje prawa finansowego a wartości konstytucyjne

Księga dedykowana
Profesor Teresie Dębowskiej-Romanowskiej



pod redakcją
Moniki Boguckiej-Felczak
Tomasza Nowaka
Jarosława Olesiaka

Monika Bogucka-Felczak (ORCID: 0000-0003-0901-8824)
Tomasz Nowak (ORCID: 0000-0001-8372-2348)
Jarosław Olesiak (ORCID: 0000-0001-7450-8649)
Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

RECENZENCI

Andrzej Gorgol
Katarzyna Kopyściańska

REDAKTOR INICJUJĄCA

Monika Borowczyk

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

Monika Poradecka

SKŁAD I ŁAMANIE

Editio

KOREKTA TECHNICZNA

Elżbieta Pich

PROJEKT OKŁADKI

Monika Rawska

© Copyright by Authors, Łódź 2024
© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2024

Publikacja jest udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND)

<https://doi.org/10.18778/8331-496-9>

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.11046.23.0.K

Ark. wyd. 22,0; ark. druk. 25,75

ISBN 978-83-8331-496-9
e-ISBN 978-83-8331-497-6

Spis treści

Wystąpienia z okazji odnowienia doktoratu Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej na Uniwersytecie Łódzkim w dniu 15 października 2021 r.

Monika Bogucka-Felczak, <i>Słowo wstępne z okazji odnowienia doktoratu Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej</i>	11
Witold Kulesza, <i>Odnowienie doktoratu prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej. Laudacja wygłoszona przez promotora</i>	15
Marek Safjan, <i>Słowo na Jubileusz Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej</i>	21
Marek Zirk-Sadowski, <i>Sylwetka Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej jako sędzi Naczelnego Sądu Administracyjnego</i>	33

5

Publikacje z okazji odnowienia doktoratu Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej

CZĘŚĆ I ZAGADNIENIA OGÓLNE PRAWA FINANSOWEGO W ŚWIECIE NORM KONSTYTUCYJNYCH

Jadwiga Glumińska-Pawlic, Tomasz Gwóźdź, <i>Nowe obciążenia publicznoprawne a zasada zaufania do państwa i tworzonego prawa</i>	49
Hanna Litwińczuk, <i>Konstytucyjna zasada pierwszeństwa umowy międzynarodowej przed prawem krajowym w praktyce stosowania prawa podatkowego. Wybrane problemy</i>	65

Włodzimierz Nykiel, Ziemowit Kukulski, <i>Prawo podatnika do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej</i>	77
Zbigniew Ofiarski, <i>Monopol emisyjny Narodowego Banku Polskiego w przepisach konstytucyjnych i ustawowych</i>	91
Wojciech Morawski, <i>Akty interpretacyjne zamiast aktów prawnych – materializacja idei administracji pomagającej podatnikowi czy dekompozycja konstytucyjnego systemu źródeł prawa podatkowego?</i> ...	109
Monika Bogucka-Felczak, Patryk Kowalski, <i>Władztwo finansowe województwa śląskiego 1920–1939 (II Rzeczpospolita)</i>	119
Tomasz Nowak, <i>Znaczenie pojęć podatków i innych danin publicznych na gruncie Konstytucji z 1997 r.</i>	135
Jarosław Olesiak, Łukasz Pajor, <i>Pojęcie pieniądza w ujęciu prawnym. Rozważania na tle art. 227 ust. 1 Konstytucji RP</i>	149

CZĘŚĆ II

ZAGADNIENIA WYDATKÓW PUBLICZNYCH I STABILNOŚCI FINANSOWEJ JAKO WARTOŚCI KONSTYTUCYJNEJ

Elżbieta Feret, <i>Konstytucyjne podwaliny finansów publicznych sektora samorządowego w dobie pandemii</i>	167
Przemysław Pest, <i>Prawne granice wydatków publicznych – zarys problematyki</i>	177
Kamila Żmuda-Matan, <i>Wpływ zaliczenia Bankowego Funduszu Gwarancyjnego do sektora finansów publicznych na strukturę długu publicznego w Polsce</i>	191
Dominik Kossak, <i>Konstytucyjny limit zadłużenia w doświadczeniach Polski i Hiszpanii</i>	209

CZĘŚĆ III

ZAGADNIENIA TEORII I PRAKTYKI DANIN PUBLICZNYCH

Ewa Gwardzińska, <i>Cło jako specyficzna danina publiczna</i>	223
Ireneusz Mirek, <i>Daniny publiczne a prawa podstawowe w Ustawie Zasadniczej RFN</i>	237

Sławomir Owczarczuk, <i>Współdziałanie w samorządzie terytorialnym w dobie pandemii – skutki w zakresie podatku od towarów i usług</i>	249
Artur Halasz, <i>Kilka uwag o konsekwencjach wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (SK 39/19) dla stosowania prawa podatkowego przez sądy administracyjne</i>	263
Dominika Łukawska-Białogłowska, <i>Wybrane problemy legislacyjne, które rzutują na konstytucyjność regulacji podatkowej – rozważania na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego</i>	273
Paweł Lenio, <i>Zmiany w konstrukcji prawnej składki na ubezpieczenie zdrowotne a zasada solidarności społecznej</i>	285
Maria Supera-Markowska, <i>Opodatkowanie przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych a wartości konstytucyjne</i>	297
Aneta Szymczak, <i>Czy można jeszcze zapobiec instrumentalnemu stosowaniu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej?</i>	317
Tomáš Sejkora, Jakub Kvapil, <i>Why obey the law when you can ignore it? A message from the Czech Financial Administration</i>	329

CZĘŚĆ IV INSTYTUCJE PRAWA BUDŻETOWEGO

Beata Kucia-Guściora, Monika Münnich, <i>Państwowe fundusze celowe. Rozwój czy zmierzch instytucji? Próba oceny</i>	347
Michalina Duda-Hyz, <i>Kompetencje prezesa Rady Ministrów w zakresie dokonywania zmian w budżecie państwa. Wymóg czasu czy nieuzasadnione ograniczenie roli parlamentu w sferze determinowania treści budżetu państwa?</i>	375
Małgorzata Frysztak, <i>Wpływ odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa na budżet państwa i strukturę jego wydatków</i>	387
Michał Jędrzejczyk, <i>Przywrócenie budżetowi państwa odpowiedniej rangi – konieczność czy utracona szansa</i>	399

**Wystąpienia z okazji odnowienia
doktoratu Profesor Teresy
Dębowskiej-Romanowskiej
na Uniwersytecie Łódzkim
w dniu 15 października 2021 r.**

*Monika Bogucka-Felczak*¹

Słowo wstępne z okazji odnowienia doktoratu Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej

Instytucje prawa finansowego stanowią przedmiot badań naukowych w prawie finansowym o węzłowym charakterze dla tej gałęzi prawa. Wykształcenie się instytucji prawnofinansowych i ich uformowanie w system przesądza w dużej mierze o zasadności twierdzenia o odrębności prawa finansowego. Niezależnie przy tym od tego, czy ograniczymy zakres prawa finansowego jedynie do tych regulacji prawnych, których przedmiotem jest publiczna gospodarka finansowa, czy też przyjmiemy, że na prawo finansowe składa się ogół unormowań dotyczących władztwa państwa w odniesieniu do pieniądza i jego obiegu, nietrudno współcześnie wskazać instytucje prawne charakterystyczne dla całości lub chociażby dla niektórych działów tej gałęzi prawa.

11

Doniosłość – i to zarówno teoretyczną, jak i praktyczną – badań naukowych nad instytucjami prawa finansowego determinuje zwłaszcza ich przedmiot, jakim jest zidentyfikowanie cech niezbędnych tych instytucji. W ten sposób nauka prawa finansowego umożliwia zdefiniowanie wymagań, którym powinna zadośćuczynić regulacja prawnofinansowa, co ma ogromne znaczenie dla legislacji oraz praktyki.

Pierwszoplanowym punktem odniesienia w badaniach naukowych nad instytucjami prawa finansowego jest ze swej istoty Konstytucja. Jakkolwiek uwzględnienia wartości konstytucyjnych – choćby z powodu wyznaczonego przez art. 8 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji miejsca tego aktu prawnego w systemie źródeł prawa powszechnie obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej – wymaga nadanie charakteru prawnemu instytucjom prawnym jakiegokolwiek gałęzi prawa, to jednak w przypadku

¹ Monika Bogucka-Felczak – doktor habilitowana, profesor UŁ, Uniwersytet Łódzki, dziekan Wydziału Prawa i Administracji, kierownik Katedry Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0003-0901-8824>

prawa finansowego stopień związania ustawodawcy aksjologią ustawy zasadniczej należy uznać za szczególnie istotny. Materii, która stanowi przedmiot prawa finansowego, poświęcono odrębny rozdział X Konstytucji zatytułowany „Finanse publiczne”. Również w rozdziale VII „Samorząd terytorialny” zawarto postanowienia o charakterze prawnofinansowym. Prawo finansowe jest zatem gałęzią prawa o względnie wysokim stopniu konstytucjonalizacji. Nieliczne tylko zagadnienia z zakresu prawa finansowego pozostają poza zainteresowaniem przywołanych wyżej rozdziałów Konstytucji. Nie bez znaczenia jest stabilność przepisów Konstytucji, która powoduje, że jest to akt prawny stanowiący trwały fundament ładu finansów publicznych Rzeczypospolitej Polskiej. W warunkach szybko zmieniającego się stanu prawnego i gwałtownych procesów ekonomicznych (np. związanych z pandemią) niezbędne wydaje się zatem prowadzenie pogłębionej refleksji, w której punktem odniesienia dla zagadnień finansowoprawnych będą konstytucyjne wartości prawa i systemu finansów publicznych. Z tych powodów badania naukowe dotyczące instytucji prawnych prawa finansowego wymagają niemal każdorazowo analizy o charakterze konstytucyjnym i ustrojowym.

12

W niniejszym tomie zawarto opracowania skupiające się na rozważaniach, w jakim zakresie i w jakim stopniu instytucje prawa finansowego znajdują oparcie w unormowaniach konstytucyjnych i wyznaczonych nimi aksjologii. Spektrum zagadnień, których dotyczą poszczególne rozdziały niniejszej monografii, jest szerokie i odzwierciedla tematykę niemal wszystkich działów prawa finansowego – zarówno prawa podatkowego (czy – szerzej – prawa daninowego), jak i prawa budżetowego, a także prawa bankowego i walutowego.

O wyborze tematu niniejszej monografii zdecydowała nie tylko jego doniosłość, ale w równej mierze chęć uhonorowania dorobku naukowego prof. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej. Badania naukowe podejmowane przez Panią Profesor ogniskują się wokół zagadnień o charakterze ustrojowym, a wśród nich istotną pozycję zajmują wykładnia oraz stosowanie Konstytucji i jej znaczenie dla prawa finansowego.

W dniu 15 października 2021 r. na Uniwersytecie Łódzkim odbyła się uroczystość odnowienia doktoratu prof. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej. Uroczystość ta stanowi wyraz uhonorowania najwybitniejszych przedstawicieli nauki Uniwersytetu Łódzkiego. Promotorem odnowienia doktoratu został prof. dr hab. Witold Kulesza.

Dorobek naukowy Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej stał się fundamentem łódzkiej szkoły prawa finansowego i na trwałe

wpisał się w osiągnięcia doktryny. Podczas ponad pięćdziesięcioletniej pracy na Uniwersytecie Łódzkim Profesor Teresa Dębowska-Romanowska opublikowała wiele istotnych prac naukowych, obejmujących w szczególności prawo budżetowe i prawo daninowe. Jej zainteresowania naukowe zaowocowały koncepcją subwencji jako zobiektywizowanej kategorii finansowoprawnej, opracowaniem założeń funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych, pracami poświęconymi wydatkom publicznym i ich klasyfikacji, a także znaczeniu samodzielności jednostek samorządu terytorialnego. Motywem przewodnim dorobku naukowego Pani Profesor stały się konstytucyjne standardy prawa finansowego – zarówno w kwestiach ustrojowych, jak i w zakresie pozycji prawnej jednostki w sferze obowiązków daninowych. Perspektywa konstytucyjna, stojąca w centrum działalności naukowej Pani Profesor, stanowiła oczywisty motyw połączenia uroczystości odnowienia doktoratu z międzynarodową konferencją naukową „Finanse publiczne a Konstytucja”. Z uwagi na nawracające w czasie pandemii obostrzenia konferencja miała charakter hybrydowy. W uroczystości na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego zdalny udział wzięli przedstawiciele ośrodków akademickich z Polski i Czech. Patronat honorowy nad tym wydarzeniem objął prof. dr hab. Marek Zirk-Sadowski, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego.

13

Pierwsza część konferencji poświęcona była w całości odnowieniu doktoratu Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej. Dorobek naukowy Pani Profesor i jego doniosłe znaczenie przedstawił promotor odnowienia doktoratu. W trakcie uroczystości prof. dr hab. Marek Zirk-Sadowski zaprezentował działalność orzeczniczą Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej w Naczelnym Sądzie Administracyjnym w latach 1993–1997. Wystąpienie prof. dr. hab. Marka Safjana poświęcone zostało działalności orzeczniczej Pani Profesor w Trybunale Konstytucyjnym w latach 1997–2006. Powyższe wystąpienia otwierają niniejszą monografię.

W drugiej części uroczystości odbyła się konferencja poświęcona konstytucyjnym zagadnieniom prawa finansowego. Przedstawione na niej referaty, choć zróżnicowane tematycznie, wpisały się w nurt aksjologicznych i ustrojowych refleksji nad prawem finansowym. Oddajemy je do rąk Czytelników w nadziei na to, że przyczynią się do dalszego rozwoju badań finansowoprawnych nawiązujących do myśli i dorobku Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej.

Witold Kulesza¹

Odnowienie doktoratu prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej. Laudacja wygłoszona przez promotora

Poszukując – stosownego w werbalnej, uroczystej symbolice – motta dla laudacji osoby i dzieła prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej, której doktorat, po pięćdziesięciu latach, zostaje dziś w dostojnej formie odnowiony, odwołuję się do Marka Tuliusa Cyncero, który pytał: „Czymże jest bowiem społeczeństwo, jeśli nie wspólnotą prawa?”. Pytanie to rzymski jurysta rozwijał: „Bo też, skoro prawo jest więzią społeczności obywatelskiej, a prawo zasadza się na równości, to jakież mogą być prawne podstawy trwania społeczeństwa, gdy nie jest równy stan obywateli?”. Gwoli określenia gwarancji równości praw obywateli w republikańskim, demokratycznym społeczeństwie sformułował Cyncero maksymę, którą przyjmuję w jej szlachetnej formie i treści jako motto i jednocześnie syntezę naukowej twórczości i działalności dydaktycznej prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej. Maksyma ta głosi: „niech oręż ustąpi przed togą”.

15

Mam tu na myśli zarówno togę akademicką, w której doktor Teresa Dębowska-Romanowska odbierała w 1970 r. dyplom doktorski, jak również togę sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego noszoną przez nią w latach 1993–1997, a także togę sędziego Trybunału Konstytucyjnego, którą przywdziała w 1997 r. Owe togi – akademicka i sędziowska – wyznaczają, jak kamienie milowe, drogę zawodową wybitnej uczzonej, na której powstawały jej dzieła wnoszące doniosły i nieulegający przedawnieniu wkład do kultury prawnej demokratycznego państwa i jego jurysprudencji.

Na pytanie o racje sprawiające – jak głosi przyjęte tu motto – że oręż, jako istota władzy wykonawczej, ustąpić ma przed togą,

¹ Witold Kulesza – profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Łódzki, <http://orcid.org/0000-0003-2593-6801>

znajdujemy odpowiedź w całym naukowym dorobku prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej. Wynika z niego, że zadania nauki prawa w społeczeństwie obywatelskim to wskazywanie konstytucyjnych zadań, ale i granic władzy wykonawczej, powinnej respektować równość praw obywateli w republice, a także określenie zasad stanowienia przez władzę ustawodawczą prawa, którego bezstronne stosowanie urzeczywistnia ideę sprawiedliwości. Myśl tę zawarła prof. Teresa Dębowska-Romanowska, jako sędzia Trybunału Konstytucyjnego, w tezie: „Wyrażona przez art. 10 Konstytucji zasada podziału władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej dotyczy przede wszystkim zachowania istotnych atrybutów każdej z tych władz”. W uzasadnieniu swej tezy stwierdziła z naciskiem: „Takim atrybutem władzy sądowniczej jest, w jej segmencie sądowym, kompetencja do sprawowania wymiaru sprawiedliwości w celu realizacji przysługującego każdemu podmiotowi prawa do sądu (art. 45 Konstytucji)”².

16 W przedłożonym Senatowi UŁ uzasadnieniu mego promotorskiego wniosku o odnowienie doktoratu prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej zamieszczone zostały tezy zawarte w wielu wyrokach Trybunału Konstytucyjnego, wydane z Jej udziałem, które przedstawione zostaną szczegółowo w przesłaniu nadesłanym przez prof. Marka Safjana z okazji dzisiejszej uroczystości. Nie będę ich przeto w tym miejscu szerzej referował.

Pragnę skupić się natomiast na wybitnym dziele, w którym załśniły przekonania Autorki o znaczeniu Konstytucji w systemie prawa obywatelskiego państwa, w tym w prawie finansowym, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną* (Warszawa 2010).

Sformułowane przez prof. Teresę Dębowską-Romanowską tezy są jak zazębiające się tryby zegara historii, mierzące czas powstawania i funkcjonowania państwa prawnego. Autorka pisze: „przez konstytucjonalizację danej gałęzi prawa rozumieć należy [...] uregulowanie całościowe (»zupełne«) wszystkich podstawowych instytucji prawa materialnego, formalnego i ustrojowego danej gałęzi. Z tego punktu widzenia możemy mówić obecnie o konstytucjonalizacji całego prawa finansowego oraz ustroju finansowego państwa. Zjawisko to nie ma precedensu w historii konstytucjonalizmu polskiego” (s. 107).

Określając granice władczej ingerencji nadzorczej w sprawy finansowe samorządu, formułuje Autorka fundamentalną zasadę: „Dokonując

² Cyt. za: *Wybór wyroków prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej*, [w:] M. Bogucka-Felczak, T. Nowak (red.), *Z teorii i praktyki prawa finansowego. Księga jubileuszowa dla Profesora Teresy Dębowskiej-Romanowskiej*, Łódź 2014, s. 333–350.

wyborów politycznych, na co przeznaczyć wydatki, samorząd terytorialny działa (co do zasady) w granicach prawa, a nie na podstawie prawa. Ani prawo materialne, ani ustrojowe nie może całkowicie przesądzać, jaka ma być konkretna wysokość planowanych dochodów oraz na co i w jakiej wysokości przeznaczyć wydatki. Zniesienie tej zasady to zniesienie istoty samorządu – jego »suwerenności finansowej«” (s. 248).

Odnosząc do potrzeb fiskalnych państwa, których „wielkość podlega swobodnej ocenie politycznej demokratycznie wyłonionych i reprezentatywnych przedstawicieli Narodu”, czyni Autorka zastrzeżenie o zasadniczym znaczeniu: „Swoboda polityczna nakładania danin nie jest jednak i nie może być absolutna. Daniny te nie mogą swym ciężarem godzić w podstawowe i niezbywalne wolności i prawa jednostki, takie jak prawo do życia (minimum egzystencji), posiadania i ochrony (utrzymania) rodziny, rozwoju własnej osobowości, w tym możliwości tworzenia i rozwoju źródeł własnego utrzymania” (s. 129).

Podkreślając z naciskiem, że w polskim porządku konstytucyjnym nie ma instytucji legalnego unikania opodatkowania, wskazuje Autorka równocześnie, że: „Zgodne z Konstytucją jest planowanie podatkowe, czyli takie układanie biegu swoich spraw, które w następstwie doprowadzi do korzystnego opodatkowania” (s. 150).

Zasadnicze znaczenie ma wskazanie dla ustawodawcy, iż: „Norma podatkowa musi być tak skonstruowana, by jedna i jedyna kwota podatku mogła być przewidywalna nie tylko dla każdego, na kim ciąży obowiązek podatkowy, ale także dla każdego, kto w zaufaniu do obowiązującego prawa już ułożył tok swoich interesów lub zamierza podjąć działalność skutkującą w przyszłości powstaniem zobowiązania podatkowego – tak, by mógł on ułożyć stosownie do tego bieg swoich spraw jako potencjalny podatnik” (s. 155).

Przytoczone tezy pozostają we wzajemnym funkcjonalnym związku opierającym się na założeniu, według którego zasady współdziałania władzy ustawodawczej i sądowniczej w trakcie wykonywania budżetu „muszą uwzględniać przewagę kompetencji tej pierwszej, ale pod warunkiem, że przesłanki ingerencji w proces wydatkowania przez jednostki organizacyjne władzy sądowniczej nie zagrażają niezależności sądów i niezawisłości sędziów, a także nie zniweczą konstytucyjnego, powszechnego prawa do sądu”. Ustawy natomiast „muszą odpowiadać wymaganiom dostatecznej określoności, tak by jednoznacznie zagwarantować władzy sądowniczej, że Rada Ministrów nie będzie wkraczać w te dziedziny, które dotyczą istotnych prerogatyw władzy sądowniczej”³.

³ *Ibidem*, s. 345–346.

Przedstawienie dorobku naukowego Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej wymagałoby czasu znacznie przekraczającego ramy dzisiejszej uroczystości. Dlatego wymienić mogą tylko niektóre dzieła, choć wszystkie cechuje naukowa doniosłość dla obywatelskiego państwa prawnego, a ich treść tworzy podstawowy i obowiązkowy podręcznik dla każdej z trzech władz. Jako osobne rozdziały tego podręcznika wskazują na publikacje: *Konstytucyjna charakterystyka finansów publicznych i prawa finansowego* oraz *Prawo budżetowe państwa i samorządu terytorialnego* (w: W. Wójtowicz (red.), B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1997, 2000), a także rozdział I: *Konstytucyjne podstawy nakładania podatków i innych danin publicznych* (w: H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe* [podręcznik multimedialny], Warszawa 2010).

Najnowszą z wielu publikacji poświęconych węzłowej problematyce jest *Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określenie zasad przyznawania ulg i umorzeń” oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków w drodze ustawy, zawartych w art. 217 Konstytucji RP* (w: *Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, Warszawa 2019).

Od zarania swej twórczości prof. Teresa Dębowska-Romanowska kieruje się przekonaniem, które Ciceró wyraził następująco: „Otóż społeczność ludzka nie mogłaby się ostać, gdyby nie istniały w ludziach jakby nasiona jakiejś sprawiedliwości, zarówno jak innych cnót...”. Zadaniem jurysty jest normatywna pielęgnacja owych nasion, z których wyrasta w republikańskim państwie obywatelska solidarność. Myśl ta jawi się jako wątek przewodni dzieł, począwszy od pierwszej publikacji Autorki: *Formy finansowania ubezpieczeń społecznych* („Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego” 1967, ser. I, z. 52, s. 11–22). Dwa lata po jej ukazaniu się przeczytałem ten artykuł jako student prawa, przygotowujący się do trudnego egzaminu z prawa finansowego u prof. Natalii Gajl – promotorki dysertacji doktorskiej Autorki, późniejszej (od 1993 r.) następczyni na Katedrze Prawa Finansowego WPiA UŁ. Pozostając od tego czasu uważnym czytelnikiem wielu prac prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej, w których znajduję inspirację dla przemyśleń zagadnień podstawowych – także dla karnisty – jakimi są: karanie obywatela – podatnika, pojęcia: czynu polegającego na zaniechaniu, zamiaru bezpośredniego i ewentualnego, a także nieumyślności postępowania podatnika. Kwestie te poruszyła Autorka w dogłębnie przeprowadzonych analizach, m.in. w opublikowanym w trzech częściach studium pod znamienym tytułem: *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników* („Prawo i Podatki” 2007, nr 11 i 12; 2008, nr 1) oraz w doniosłym artykule

Następstwa karno-skarbowe nieujawnienia podatku a obowiązki państwa wobec podatników („Państwo i Prawo” 2007, nr 9). Tak samo ważną pozycję, także dla specjalizujących się w innych dziedzinach prawa, stanowi publikacja *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich* („Państwo i Prawo” 1998, nr 7) ukazująca jurystyczną antynomię.

Mająca miejsce przed pięćdziesięcioma laty obrona pracy doktorskiej, wówczas mgr Teresy Dębowskiej-Romanowskiej, była wydarzeniem na naszym wydziale, także dla studentów. Patrzyliśmy z podziwem na tych akademickich nauczycieli, którzy w czasie próby w marcu 1968 r. postępowali godnie, broniąc prawa do wolności społeczności uniwersyteckiej. Dlatego stało się dla nas oczywiste, że dr hab. Teresa Dębowska-Romanowska będzie obecna w 1980 r. przy tworzeniu NSZZ „Solidarność” na naszej uczelni i że niezawodnie wspierać będzie swą wiedzą i działaniami wszystko, co stawiało się wówczas zaczynem dla przekształceń wiodących do zbudowania państwa prawnego. „Solidarność” była na naszej uczelni „ruchem młodych” w tym znaczeniu, że tworzyli go adiunkci i asystenci. Byliśmy dumni, że na naszym Wydziale Prawa i Administracji docent Teresa Dębowska-Romanowska ukierunkowała myśli i czyny spontanicznie utworzonego zarządu „Solidarności”, w skład którego miałem zaszczyt zostać powołany. Pani docent przewodziła nam z wielkim zaangażowaniem, także po wprowadzeniu w kraju stanu wojennego, co podkreślić pragnę jako świadek i uczestnik ówczesnych wydarzeń. Z pozycji świadka zaznaczyć muszę także, że jej eksperckie, prawniczo merytoryczne doradztwo cechowała niezależność od emocji, które w tym okresie historii – jak i współcześnie – nie-
rzadko determinują bieg zdarzeń.

Problematyka budżetu lokalnego jako podstawy samorządności obywatelskiej była wszechstronnie prezentowana w jej licznych publikacjach, z których wskazać można – ze względu na ograniczoność miejsca i czasu – tylko przykłady:

- 1) *Prawo budżetowe: Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej*, Warszawa 1982;
- 2) *Zagadnienia prawne obiektywizacji subwencji i dotacji dla budżetów samorządowych*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1–2;
- 3) *Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich*, Łódź 1993;
- 4) *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995;
- 5) *Konstytucyjne pojęcie zadań własnych samorządu terytorialnego w świetle zasady pomocniczości*, [w:] A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak

(red.), *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, Lublin 2011.

Profesor Teresa Dębowska-Romanowska opracowała autorskie, prekursorskie projekty ustaw o finansach gmin („Wspólnota” 1992, nr 41) oraz o regionalnych izbach obrachunkowych („Wspólnota” 1991, nr 40).

Przez pięćdziesiąt lat od swego doktoratu Pani Profesor stworzyła szkołę prawa finansowego, w której powstały doktoraty i habilitacje, oparte na wspólnej jurystycznej aksjologii łączącej Mistrzynię z Jej uczennicami i uczniami.

Poszukując szlachetnej w swej słownej szacie formuły, którą mógłbym na zakończenie laudacji odnieść do osoby i dzieła prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej, ponownie zapożyczam stylistykę z pism Cycerona, który pytał retorycznie: „cóż może być wspanialszego niż panowanie w rzeczypospolitej cnoty uosabianej przez tego, kto swymi dziełami życie własne, jakby wcielenie prawa, stawia przed oczyma współobywatelom?”.

Wcieleniem prawa w czyn było złożenie przed tygodniem przez Panią Profesor podpisu pod sprostowaniem do twierdzenia TK zawartego w wyroku z 7 października 2021 r., ponieważ, jak napisali sędziowie TK w stanie spoczynku, nadrzędność Konstytucji została już wcześniej wystarczająco utrwalona w orzecznictwie Trybunału. Dlatego Jej głos w tej sprawie jest wspaniałym przykładem konsekwencji w obrobie elementarnych zasad obywatelskiego państwa prawa – członka Unii Europejskiej. Jako uważny czytelnik dzieł prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej muszę jednocześnie zaznaczyć, że kwestię prawną, w której – razem z Panią Profesor – jednogłośnie wypowiedziało się 25 sędziów TK, ona sama, jurystycznie proroczo, określiła i niepodważalnie rozstrzygnęła już przed 11 laty w swym przywołanym powyżej dziele *Prawo finansowe. Część konstytucyjna...* (s. 166 i nast.).

Zwyczajem zakorzenionym w kulturze prawnej republiki rzymskiej było nadawanie honorowego tytułu szczególne zasłużonym obywatelom. Samorządna społeczność Uniwersytetu Łódzkiego władna jest uhonorować wybitnego w swym rzemiośle członka naukowej wspólnoty odnowieniem jego doktoratu. Zwracam się przeto do Pani Rektor o łaskawe polecenie mi odczytania stosownego dokumentu zawierającego tekst uchwały Senatu UŁ o odnowieniu doktoratu prof. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej: *Quod felix, faustum fortunatumque sit* (Niechaj będzie to szczęśliwe, pomyślne i sprzyjające).

Łódź, 15 października 2021 r.

*Marek Safjan*¹

Słowo na Jubileusz Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej

Szanowna Pani Profesor, Droga Tereso,
Szanowna Pani Dziekan, Szanowni Państwo,
nie jestem specjalistą z zakresu prawa finansowego, więc wybaczenie Państwu, że nie będę dokonywał oceny jakże bogatego dorobku dostojnej Jubilatki w tej dziedzinie. Zamierzam natomiast przedstawić kilka refleksji na temat naszej współpracy w Trybunale Konstytucyjnym (TK) przez okres dziewięciu lat, a także skupić się na тезach formułowanych przez Panią Profesor w kwestiach, które łączyły nasze zainteresowania i aktywności, a mianowicie na problematyce konstytucyjnej odnoszącej się do finansów publicznych, a stanowiącej jakże ważny i pasjonujący temat dociekań, przede wszystkim po wejściu w życie nowej Konstytucji z kwietnia 1997 r., a w zasadzie szerzej – w okresie transformacji ustrojowej po 1989 r., budującej zrębny nowego ustroju.

21

Sięgam myślą do czasu, kiedy się poznaliśmy i nawiązaliśmy nasze relacje, tyleż wynikające z naszych obowiązków w Trybunale Konstytucyjnym, co z autentycznej sympatii i przyjaźni, w którą owe relacje szybko się przeobraziły. Był to czas, kiedy rozpoczynał się nowy etap w historii Trybunału, liczącej wtedy zaledwie 11 lat. Odchodzili na jesieni 1997 r. wybitni członkowie TK: profesor Andrzej Zoll, profesor Tomasz Dybowski, profesor Wojciech Łączkowski – osoby, które zapisały się niezwykle mocno i wyraźnie w orzecznictwie konstytucyjnym, rozwijając po 1989 r. konsekwentnie krok po kroku doktrynę (koncepcję) demokratycznego państwa prawa na podstawie wprowadzonej przez nowelę do Konstytucji, jeszcze PRL-owskiej, zasady operującej tym pojęciem. Byliśmy mocno stremowani, mając pełną świadomość odpowiedzialności, która na nas spoczywa, stojąc jednocześnie

¹ Marek Safjan – profesor doktor habilitowany, sędzia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w stanie spoczynku, były Prezes Trybunału Konstytucyjnego, emerytowany profesor Uniwersytetu Warszawskiego, <https://orcid.org/0000-0002-5712-451X>

przed niezwykle trudnymi wyzwaniami, które stwarzała nowa Konstytucja, obowiązująca dosłownie od kilku tygodni. Otwierały się przed nami nowe perspektywy związane z konstytucjonalizacją całego systemu prawnego, która mogła się tym razem dokonywać na podstawie nowoczesnych rozwiązań, dostosowanych do wymagań demokratycznego, liberalnego ustroju, który miał w założeniu odpowiadać marzeniom o sprawiedliwym, przyjaznym państwie, opartym na rządach prawa, gwarancjach praw podstawowych, idei mocnej samorządności, uczciwych i transparentnych procedurach. W dziedzinie ochrony praw podstawowych pojawiła się wraz z wejściem w życie nowej Konstytucji zupełnie nowa instytucja – skarga konstytucyjna, która miała stać się prawdziwym „lewarem” dla mechanizmów ochrony jednostki, przybliżyć Konstytucję, urealnić jej bezpośrednie stosowanie. Stwarzało to zupełnie nowe wyzwania, potrzebę ukształtowania od początku trybu postępowania i zasad wykładni pozwalających na stosowanie tego instrumentu. Dostaliśmy w spadku Trybunał obdarzony potężnym autorytetem, budowanym konsekwentnie po 1989 r. – instytucję, która zmieniała skutecznie rzeczywistość, chociaż – dodajmy – w tamtym czasie i jeszcze przez następne dwa lata wyroki TK nie były ostateczne i musiały być zaaprobowane przez Sejm.

Pamiętam doskonale nasz pierwszy dzień w Trybunale Konstytucyjnym – posiedzenie całego składu Trybunału (Zgromadzenie Ogólne), na którym wyłoniono kandydatów na prezesa TK w związku z zakończeniem kadencji profesora Andrzeja Zolla. Była trema i zarazem zaskoczenie, że działa się to wszystko tak szybko i nasze życie zmieniało dość radykalnie swoje tory i kierunek.

Profesor Dębowska-Romanowska była i jest do dzisiaj wyrazistą osobowością o mocnych poglądach, wspartych na jasnej aksjologii (wartościach bardzo mi bliskich, które nas z pewnością zbliżały), a jednocześnie o poczuciu odpowiedzialności, które wszyscy dzielaliśmy w Trybunale, rozpoczynając nową epokę w jego historii – już na bazie nowej Konstytucji, nowych instytucji ochronnych, takich jak skarga konstytucyjna, i nowych, silniejszych umocowań sądownictwa konstytucyjnego w systemie ustrojowym państwa. Sędzia Teresa Romanowska wносиła nie tylko swoją rozległą wiedzę (o czym za chwilę), ale też to, co jest niezwykle istotne dla funkcjonowania takich instytucji, a mianowicie sympatię do ludzi, otwartość i wrażliwość, swoją bezpośredniość w wyrażaniu poglądów, a także pewną emocjonalność, która miała swój bardzo pozytywny walor, ponieważ umożliwiała zejście z wysokiego piedestału pewnej pompatyczności, sztywności i formalizmu, który często

w sposób nieunikniony dominuje w tego typu gremiach i relacjach. Obecność Teresy Romanowskiej, połączona z dużym zaangażowaniem i aktywnością w naszych niekończących się debatach, nadawała często tym dyskusjom bardziej otwarty charakter istotnego sporu o racje i wartości, w którym poglądy i stanowiska były jasno formułowane, a nie w sposób skrywający rzeczywiste motywy, co często można zauważyć w wielu publicznych debatach o państwie i prawie. Szybko poznaliśmy się w tym skądinąd niezwykle wąskim gronie bardzo gruntownie, rozumiejąc wzajemnie coraz lepiej swoje własne przekonania, wynikające z różnych doświadczeń, z odmiennych „szkół” naukowych i specjalizacji, ale też z odmiennych dróg życiowych. Nawiaływały się jednak w coraz większym stopniu relacje przyjazne i oparte na autentycznej sympatii, zupełnie „niezależnie od tego, skąd pochodziliśmy”. Sędzia Romanowska miała w nawiązywaniu takich relacji istotny udział, co sprawiało, że pomimo ostrych sporów i debat o kierunek rozstrzygnięcia (pamiętam zwłaszcza trudne i ostre debaty w sprawach związanych z rozliczeniami z przeszłością, lustracją, dekrétami nacjonalizacyjnymi) potrafiliśmy ze sobą rozmawiać, lubić się i doceniać własne odmienności. Jestem Jej za to bardzo wdzięczny, bo to był jeden z ważnych powodów, dla których Trybunał naszej wspólnej kadencji tak bardzo różnił się od późniejszych składów.

23

A teraz o wkładzie merytorycznym sędzi Romanowskiej w rozwój orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Jak już podkreśliłem wcześniej, czas naszej kadencji miał charakter przełomowy, ponieważ umożliwiał ustalenie standardów interpretacyjnych, znaczenia i wykładni nowej Konstytucji, kształtując w ten sposób na przyszłość kierunek stosowania regulacji konstytucyjnych w wielu zasadniczych obszarach, takich jak prawa podstawowe (pierwszy raz ujęte w Konstytucji jako swoista Karta Praw), samorząd terytorialny, ustroj finansowy państwa, a także prawa należące do „trzeciego koszyka” – prawa ekonomiczne i socjalne, w tym prawo do bezpłatnego nauczania w szkołach wyższych.

Nie ukrywam, że bliska była mi „filozofia konstytucyjna”, którą prezentowała w swoich przemysleniach profesor Dębowska-Romanowska. Pisała m.in. o tym, jak podchodzić do koncepcji wykładni konstytucyjnej i jakim wartościom powinno być podporządkowane jej poprawne stosowanie: „Konstytucja, która nie stwarzałaby pola kreatywnego dla następnych generacji, byłaby w istocie aktem martwym, a jej głównymi zaletami byłaby formalizacja i instytucjonalizacja życia publicznego; z pewnością takie cechy Konstytucji są pewnymi wartościami godnymi

wsparcia, dają bowiem większe poczucie pewności i przewidywalności kształtowania się życia społecznego w kraju. Jednak te wartości nie mogą konkurować skutecznie z innymi, moim zdaniem, znacznie ważniejszymi. Chodzi o otwartość Konstytucji na kreatywność przyszłych pokoleń oraz sprostanie wyzwaniom coraz to mniej przewidywalnego biegu wydarzeń, a także wyzwaniom rozwoju naukowo-technologicznego”².

W swojej twórczości naukowej Teresa Dębowska-Romanowska podkreślała zawsze bardzo mocno zależność pomiędzy unormowaniem finansów publicznych a sferą praw i wolności obywatelskich, pisała m.in.: „Unormowania konstytucyjne finansów publicznych otwierają zatem przede wszystkim nowe pole gwarancyjnych unormowań, jeśli chodzi o prawa i wolności obywatelskie, i to nie tylko w zakresie nakładania danin publicznych, lecz i określenia wydatków publicznych, w sposób respektujący te prawa i wolności”³.

Znaczenie przywiązywane do praw i wolności obywatelskich, do przewidywalności prawa i bezpieczeństwa prawnego obywateli dostrzec można w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego, w których była sędzią sprawozdawcą, ale także w jej stanowisku wyrażonym w zdaniach odrębnych. W swoim znanym zdaniu odrębnym do wyroku TK z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00 (zwrot podatku akcyzowego), jasno wyraziła swoje stanowisko w kwestii absolutnej konieczności respektowania praw obywateli dotkniętych skutkami niezgodnej z Konstytucją regulacji prawa finansowego: „[...] Instytucja nadpłaty podatkowej nawiązuje do fundamentalnej zasady słuszności (sprawiedliwości społecznej), która nakazuje, by świadczenie pobrane bez podstawy prawnej zostało zwrócone. Bezpodstawność pobrania podatku na poziomie konstytucyjnym wyraża się w tym, iż wyrok Trybunału Konstytucyjnego wskazuje na taki ciężar gatunkowy wad zaskarżonego przepisu z punktu widzenia art. 217 Konstytucji, iż czyni to pobrany podatek nienależnym przysporzeniem [...] Skarbu Państwa lub gminy. Z tego więc względu odmowa uznania istnienia podstawy do żądania zwrotu podatku akcyzowego, uiszczanego na podstawie zaskarżonego przepisu przez TK w badanej sprawie nie może być w żadnej mierze utożsamiona z nieistnieniem

² T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomulowicz, J. Małecki (red.), *Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 208.

³ *Eadem*, *Kilka uwag na temat ujęcia finansów publicznych w Konstytucji RP*, [w:] F. Rymarz, A. Jankiewicz (red.), *Trybunał Konstytucyjny. Księga XV-lecia*, Warszawa 2001, s. 104.

prawa do nadpłaty podatkowej po stronie wszystkich tych, którzy takie świadczenie uścili, ponosząc jego ciężar”.

Profesor Teresa Dębowska-Romanowska miała istotny wkład przy ustalaniu i kształtowaniu nowego standardu interpretacyjnego Konstytucji przede wszystkim w dziedzinie finansów publicznych, samorządu terytorialnego, ale także w odniesieniu do praw podstawowych. Jej wiedza, doświadczenie i głęboka znajomość tej problematyki pomagały znacząco w poszukiwaniu dobrych rozstrzygnięć. Twórczość naukowa prof. Romanowskiej była tu też z pewnością dobrym punktem odniesienia, formułowała bowiem bardzo wyraźnie założenia i konsekwencje konstytucjonalizacji systemu finansów publicznych, co – dodajmy – było także w istotnym stopniu zasługą jej wcześniejszych pionierskich prac na ten temat. Pamiętam doskonale nasze dyskusje, w czasie których towarzyszyła nam nieustannie świadomość, że nasze rozstrzygnięcia, które zapadną jako nowe i będą wyznaczały na przyszłość standard interpretacyjny, będą przecierały drogę dla takiej wykładni, która zagwarantuje realną, a nie dekoracyjną rolę regulacji konstytucyjnych.

W naszych debatach nad sprawami dotyczącymi problematyki finansów publicznych ważył mocno pogląd profesor Dębowskiej-Romanowskiej. Stanowił on w jakimś sensie motto dla tych dyskusji o znaczeniu konstytucjonalizacji tej sfery ustrojowej państwa. Przypomnijmy ten pogląd: „Świadomość znaczenia, jakie finansom publicznym przypisuje Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej to (bowiem) powód do satysfakcji, lecz i zarazem poważnych obaw [...]. Nadzieje wiązałam przede wszystkim z odpowiednią rangą, jaką nadano finansom publicznym w nowej Konstytucji. Powszechnie uznaje się przecież, że nadanie im takiej rangi jest cechą wszystkich nowoczesnych konstytucji. W ten sposób następuje doprecyzowanie ustroju państwa, tak że ustawa organiczna nie stwarza już nadmiernego pola politycznego manewru w kształtowaniu stosunków pomiędzy poszczególnymi władzami, a także władzami centralnymi i samorządem terytorialnym, poprzez »obejście« zakazów i nakazów Konstytucji w drodze ustawowych rozwiązań finansowo-prawnych. Tak więc unormowania konstytucyjne finansów publicznych stwarzają nadzieję na większą stabilność polityczno-ustrojową państwa, co oznacza zarazem zmniejszenie strefy nieprzewidywalnych wyborów politycznych dokonywanych w trakcie wypełniania swych funkcji przez władze publiczne”⁴.

Z tego stanowiska wynikały konkretne wnioski (formułowane wyraźnie w pracach profesor Dębowskiej-Romanowskiej) w podejściu do

⁴ *Ibidem*, s. 103.

całości zagadnień związanych ze sferą finansów publicznych, dotyczące m.in. uznawania budżetu za wartość konstytucyjną i traktowania stanu finansów publicznych jako jednej z najważniejszych wartości chronionych konstytucyjnie, podwyższenia w porównaniu z prawem powszechnie obowiązującym wymagań prawidłowej i przyzwoitej legislacji, jeśli chodzi o stanowienie ustaw podatkowych (daninowych), formalnego charakteru ustaw budżetowych jako odrębnych rodzajowo aktów ustawodawczych w celu eliminacji roszczeń osób trzecich do wydatków budżetowych państwa, poszerzenia materii z zakresu finansów publicznych o obowiązkowe uregulowania ustawowe zagadnień wewnętrznego zarządzania finansowego (tzw. eksternalizacja stosunków wewnątrz Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego)⁵.

Owe zasady i wartości Teresa Romanowska wyrażała także w orzecznictwie TK, zarówno w sprawach, w których była sędzią sprawozdawcą, jak i w tych, w których uczestniczyła jako członek składu orzekającego.

26 Szczególnym przedmiotem uwagi sędzi Dębowskiej-Romanowskiej były zagadnienia finansowania zadań i samodzielności samorządu terytorialnego. Podkreślała, że znaczenie konstytucjonalizacji, w szczególności art. 165 Konstytucji, przejawia się w pierwszym rzędzie w tym, że zapewnia się w ten sposób środki prawne i gwarancje ochrony samorządu. W orzeczeniu TK, w którym była sprawozdawcą, znajdziemy takie oto stwierdzenie: „Przede wszystkim jednak chodzi o wymagania materialnoprawne, by ingerencja ustawodawcy w sferę samodzielności gmin nie była nadmierna oraz znajdowała swe uzasadnienie w konstytucyjnie określonych celach i konstytucyjnie chronionych wartościach [...]”⁶. Podobnie w innym orzeczeniu stwierdziła: „[...] zasada samodzielności finansowej samorządu, o której mowa w art. 165 ust. 2 Konstytucji, wymaga, by władze centralne państwa, które stworzyły takie prawo [do wypłaty dodatków mieszkaniowych – przyp. M.S.], ponosiły współodpowiedzialność finansową za jego wykonanie, tak aby swoboda gmin w dysponowaniu wydatkami na zadania własne, a co za tym idzie także funkcje polityczne jej organów oraz lokalny charakter zadania nie uległy zniesieniu. Tak więc dofinansowanie w drodze dotacji celowej jest [...] wyrazem obowiązku władz lokalnych i centralnych ponoszenia w odpowiednich częściach skutków finansowych tak

⁵ Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe po transformacji finansowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, z. 3, s. 87.

⁶ Wyrok TK z dnia 4 maja 1998 r., sygn. K 38/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 31.

zdefiniowanego zadania własnego, skoro nie ma być ono wykonywane przez gminy bezwzględnie i jednolicie w skali kraju”⁷.

Płynące z tych orzeczeń wnioski powinny być dzisiaj mocno przypomniane, kiedy dostrzegamy często, w jaki sposób ograniczana jest przez ustawodawcę samodzielność i autonomia jednostek samorządu terytorialnego poprzez nakładanie nań kolejnych zadań, niepopartych zapewnieniem odpowiednich źródeł finansowania. W tym kontekście, biorąc pod uwagę orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, musi powstawać poważna obawa o respektowanie zasady samodzielności finansowej samorządu, znajdującej przecież swoje oparcie i gwarancje bezpośrednio w normach konstytucyjnych. Dzisiaj nie brzmią już abstrakcyjnie słowa zawarte w orzeczeniach TK z tamtego okresu, w których kształtowaniu tak znaczącą rolę odegrała sędzia Teresa Dębowska-Romanowska, a z których jasno wynika, „że prawo samorządu do samodzielnego decydowania o sposobie i kierunkach wydatkowania za pomocą uchwał budżetowych – to niezbywalne prawo tego samorządu”⁸. Orzecznictwo to podkreślało w konsekwencji istotne znaczenie ustrojowe art. 167 par. 2 Konstytucji, który wskazuje, że wyposażenie samorządu w dochody następuje kosztem uszczuplenia publicznych zasobów finansowych będących we władaniu władz centralnych, które w ten sposób, realizując obowiązek, z którego muszą się wywiązywać wobec samorządów, dokonują *sui generis* samoograniczenia⁹. Ważna i w pełni aktualna jest jednocześnie dokonywana w tym samym orzeczeniu wykładnia wskazująca, że art. 167 ust. 2 Konstytucji nie kreuje jedynie zamkniętej listy dochodów samorządu, ale jest gwarancją zapewnienia dochodów, takich jak udział w dochodach publicznych, subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa, na realizację powierzonych zadań w ten m.in. sposób, że zapewnia samorządom ochronę praw do ich dochodzenia.

Orzecznictwo TK z udziałem sędzi Teresy Dębowskiej-Romanowskiej jako sprawozdawcy nie ograniczało się do zagadnień finansów publicznych i samorządu terytorialnego. Zawsze jednak, co charakterystyczne, przewijała się w tych orzeczeniach postawa wspólna dla jej dorobku sędziowskiego, którą określa się niekiedy jako swoistą wrażliwość konstytucyjną, otwartość na wartości, zasady konstytucyjne, dążenie do tego, by stanowiły one nie tylko czystą proklamację życzeń

⁷ Wyrok TK z dnia 26 listopada 2001 r., sygn. K 2/00, sędzia sprawozdawca T. Dębowska-Romanowska.

⁸ Por. wyrok TK z dnia 4 maja 2004 r., sygn. K 40/02.

⁹ Por. wyrok TK z dnia 25 lipca 2006 r., sygn. K30/04.

ustawodawcy konstytucyjnego, dbającego o uroczystą i niekiedy nawet pompatyczną formę języka, ale prowadziły do poszukiwania racjonalnych, dostatecznie konkretnych treści, które mają znaczenie z punktu widzenia praw i wolności jednostek.

W tym kontekście przypomina mi się ważne orzeczenie z udziałem Teresy Dębowskiej-Romanowskiej jako sprawozdawcy, dotyczące kwestii niezależności sędziowskiej. Znowu warto szczególnie dzisiaj przypomnieć o tym rozstrzygnięciu, kiedy w debacie publicznej obecny jest nieustannie temat fundamentalny dla rządów prawa, jakim jest niezależność i bezstronność sędziowska. Brzmia dzisiaj bardzo wyraziście słowa zawarte w orzeczeniu TK z dnia 27 stycznia 1999 r., sygn. K 1/98, w którym uczestniczyła sędzia Dębowska-Romanowska jako sprawozdawca, a które mogą być bardzo bezpośrednio odniesione do sytuacji obecnej, kiedy podejmowana jest próba określenia zagrożeń bezstronności i niezależności sędziów z punktu widzenia zewnętrznego obrazu wymiaru sprawiedliwości kształtowanego w opinii publicznej. Ważne wydaje się – pamiętam doskonale długą i skomplikowaną dyskusję na ten temat – odróżnienie tego, co określamy jako bezstronność sędziowska w ujęciu subiektywnym i zewnętrznym. Liczy się nie tylko własne przekonanie sędziego o bezstronności w podejściu do stron postępowania, ale także ów zewnętrzny obraz, który z perspektywy obiektywnych, zewnętrznych kryteriów może prowadzić do powstania w opinii publicznej istotnych wątpliwości co do sędziowskiej niezależności. Trybunał Konstytucyjny w swym uzasadnieniu stwierdził m.in.: „Jedynie sądy złożone z bezstronnych sędziów, których postępowanie także na zewnątrz ich urzędu służy obrazowi bezstronnego wymiaru sprawiedliwości, stwarzają w odbiorze społecznym gwarancje sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy. Stąd też stwierdzić należy, iż ograniczenia praw i wolności sędziów, adwokatów i radców prawnych i prokuratorów ze względu na funkcje, jakie powierzono im w sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości – mogą być uznane za dopuszczalne konstytucyjnie, gdy chodzi o kształtowanie właściwości obrazu wymiaru sprawiedliwości. [...] Chodzi jednak o to, czy występują sytuacje faktyczne, z którymi w stopniu wysoce uprawdopodobnionym łączyć można zagrożenie bezstronności sędziego, a które zarazem uzewnętrzniają się w takim stopniu, że można je zobiektywizować”¹⁰.

Czytając dzisiaj ten fragment uzasadnienia, mam nieodparte wrażenie, że stanowisko tam sformułowane stanowi antycypację tego, co w ostatnich swych orzeczeniach (notabene dotyczących w dużej mierze

¹⁰ Wyrok TK z dnia 27 stycznia 1999 r., sygn. K 1/98.

spraw polskiego wymiaru sprawiedliwości) mówi TSUE, analizując przesłanki zagrożeń pojawiających się przede wszystkim w związku z trybem powoływania sędziów, które mogą wzbudzać istotne wątpliwości w opinii publicznej co do niezawisłości sędziowskiej i tym samym poważnie osłabiać zaufanie do sądów i ich wiarygodności, czego nie da się pogodzić z zasadami demokratycznego państwa prawa¹¹.

Kwestia niezawisłości sądów pojawia się w jeszcze innym wyroku TK, wydanym z udziałem sędzi Romanowskiej jako sprawozdawcy, a mianowicie z dnia 17 września 2002 r., sygn. SK 35/01. Tam także odnajdziemy istotną myśl, zachowującą pełną aktualność, może nawet dzisiaj lepiej rozumianą, zważywszy na nasze doświadczenia ostatnich lat, dotyczącą ukształtowania procedur sądowych zgodnie z wymaganiami sprawiedliwości. Orzeczenie to wskazuje bardzo ścisły związek istniejący pomiędzy realizacją prawa do sądu a takim ukształtowaniem procedury, które nie prowadzi *de facto* do pozbawienia jednostki możliwości skutecznej obrony jej praw. Rozstrzygnięcie zostało wydane, wydawałoby się, w sprawie dość technicznej, związanej z doręczaniem pism procesowych w postępowaniu nakazowym, ale zważywszy na skalę tych postępowań, trudno zaprzeczyć znaczeniu, jakie ma ono dla praw obywateli. Wspominam z dużym sentymentem dwa wyroki Trybunału Konstytucyjnego, w których sędzia Dębowska-Romanowska pojawiała się jako sędzia sprawozdawca, a mianowicie wyrok w sprawie prawa do bezpłatnej nauki w szkołach wyższych oraz wyrok oceniający konstytucyjność klauzuli generalnej zasad współżycia społecznego w systemie prawnym.

Pierwsze z tych orzeczeń (z 8 listopada 2000 r., sygn. SK 18/99), zainspirowane skargą konstytucyjną dobrze znanego w środowiskach konstytucyjnych Jacka Bąbki, ważyło istotne racje z jednej strony za szerokim dostępem do bezpłatnej nauki w wyższych szkołach publicznych, z drugiej strony konieczność poszukiwania źródeł finansowania dla niezbędnych wydatków infrastrukturalnych i badawczych w połączeniu z poszerzeniem oferty studiów odpłatnych dla szerokiej liczby osób, co wymagało oczywiście dodatkowych środków. Po obu stronach ścierały się istotne racje związane z interesem publicznym, co wynikało jasno z motywów wyroku: „prawo do nauki, którego korelatem są odpowiednie powinności władzy publicznej, stanowi w swej istocie gwarancję dostępności i powszechności, a nie nieodpłatności kształcenia. Celem i istotą tego prawa jest bowiem stworzenie jednostce realnych

¹¹ Por. m.in. wyroki TSUE: z dnia 18 czerwca 2019 r., z dnia 19 listopada 2019 r., z dnia 2 marca 2021 r., z dnia 15 lipca 2021 r.

szans kształcenia na różnych poziomach edukacyjnych, w tym także z uwzględnieniem edukacji na poziomie wyższym. Formy urzeczywistnienia tego prawa z reguły przybierają bardzo złożoną postać i nigdy ani też nigdzie nie wyczerpują się w instrumentach i rozwiązaniach należących do tej samej, jednej tylko kategorii środków”. Jednakże mówił dalej Trybunał: „[...] bezpłatne nauczanie, stanowiąc zasadę konstytucyjnie gwarantowaną, musi jako takie pozostawać w publicznej szkole wyższej podstawową (dominującą) formą kształcenia studentów (nie można wszak sensownie mówić o zasadzie, jeśli naruszone byłoby w istotnym stopniu proporcje pomiędzy studiującymi w formule nieodpłatnej i odpłatności, na niekorzyść tych pierwszych. [...]) Odpłatność za niektóre świadczenia (usługi) edukacyjne nie może w żadnym wypadku obejmować tej sfery działalności dydaktycznej publicznej szkoły wyższej, która znajduje pełne pokrycie w udostępnionych szkole środkach publicznych”.

30 Zasadą tego wyroku było z pewnością ustalenie sensownego, racjonalnego kompromisu, który spotkał się zasadniczo z bardzo pozytywnym przyjęciem w szerokim środowisku szkół wyższych i w opinii publicznej. Wydaje się także, że orzeczenie TK stworzyło wyraźne ramy i granice dla odpłatności w publicznych szkołach wyższych, dzisiaj powszechnie respektowane. Uporządkowało sytuację na przyszłość i „ucywilizowało” warunki kształcenia poprzez zapewnienie odpowiednich proporcji pomiędzy obiema grupami studiujących.

Drugie z wymienionych wyżej orzeczeń sędzi Teresy Dębowskiej-Romanowskiej wspominam również z sentymentem, przede wszystkim jako cywilista, ponieważ dotyka ono kluczowej dla prawa prywatnego konstrukcji nadużycia prawa podmiotowego, zawartej w art. 5 Kodeksu cywilnego. Orzeczenie to, wydane w ramach postępowania zainicjowanego skargą konstytucyjną, w sposób syntetyczny i elegancki uzasadnia konstytucyjność tego przepisu, który, wprowadzając konieczną elastyczność stosowania sędziowskiego prawa, nie może stać się podstawą arbitralnych ocen, które prowadziłyby do prawotwórczej roli sądów. Stąd też jasno określone kryteria progowe, których przestrzeganie jest konieczne w odniesieniu do tej konstrukcji prawa prywatnego – po pierwsze, respektowanie obiektywnych przesłanek interpretacji treści klauzuli, po drugie, unikanie nieprzewidywalności i rozbieżności rozstrzygnięć wydawanych na podstawie art. 5 k.c., po trzecie, respektowanie takiej wykładni, która nie staje się źródłem prawotwórczej roli sądów.

W tym krótkim, oczywiście bardzo niepełnym przeglądzie orzecznictwa, o którym można powiedzieć w pewnym skrócie – orzecznictwo

sędzi Teresy Dębowskiej-Romanowskiej, mogłem z natury rzeczy skupić się na kilku wątkach, które według mego subiektywnego wyboru wydają mi się szczególnie istotne i bardzo aktualne dla współczesnych debat konstytucyjnych.

Pani Profesor wyrażam podziękowanie i szacunek za Jej tak znaczący wkład w rozwój orzecznictwa po wejściu w życie nowej Konstytucji, w szczególnym okresie historycznym. To, co pozostaje dla mnie niezmiernie istotne, to nasza przyjaźń i dobre wzajemne zrozumienie, które nawiązało się w trakcie tych dziewięciu fascynujących lat bliskiej i – można powiedzieć – codziennej współpracy. Przywołując dziś pamięć o tych wspólnych doświadczeniach, mogę tylko wyrażać nadzieję, że nadejdą w nieodległej przyszłości czasy, w których nasze wspólne doświadczenia będą znowu mogły inspirować kolejny etap rozwoju orzecznictwa konstytucyjnego.

Droga Tereso, składam najszczerze gratulacje z okazji Twojej ważnej rocznicy i życzę wszelkiego powodzenia w dalszych działaniach naukowych, publicznych oraz w życiu osobistym.

Bibliografia

31

- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003.
- Dębowska-Romanowska T., *Kilka uwag na temat ujęcia finansów publicznych w Konstytucji RP*, [w:] F. Rymarz, A. Jankiewicz (red.), *Trybunał Konstytucyjny. Księga XV-lecia*, Warszawa 2001.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe po transformacji finansowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, z. 3, s. 81–91.

Marek Zirk-Sadowski¹

Sylwetka Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej jako sędzi Naczelnego Sądu Administracyjnego

1. Ośrodek Zamiejscowy Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi został utworzony w 1993 roku. Miałem zaszczyt rozpocząć w nim pracę w roku 1994, a grupa sędziów tworzących ośrodek była wówczas niewielka, bo liczyła zaledwie 12 osób. W jego składach zasiadali jednak tak wybitni uczeni, jak prof. Janusz Borkowski, prof. Małgorzata Stahl oraz prof. Teresa Dębowska-Romanowska.

Ponieważ od początku starałem się jako sędzia koncentrować na prawie finansowym, byłem bardzo szczęśliwy, że w panelach sędziowskich miałem zaszczyt orzekać z profesor Teresą Dębowską-Romanowską – wybitną uczoną, znawczynią prawa finansowego. Pamiętam, że udział w naradach i dyskusjach sędziowskich był przygodą intelektualną, która dawała mi często więcej satysfakcji niż seminaria uniwersyteckie.

Orzecznictwo Profesor Romanowskiej miało duży wpływ na kształtującą się wówczas koncepcję państwa prawa. Wiele orzeczeń Pani Sędzi zostało poświęconych wyznaczaniu granic samodzielności gminy oraz budowie prawa podatkowego w zgodzie z zasadami wynikającymi z Konstytucji.

Trzeba przypomnieć, że orzeczenia te były wydawane w okresie kształtowania się relacji pomiędzy władzą państwa i władzami lokalnymi.

Dzięki Konstytucji z roku 1997 niezależność władzy samorządowej nie tylko została utrzymana, ale również wzmocniona. Utrwaliła się wielość obszarów autonomiczności sprawowania władzy w państwie:

¹ Marek Zirk-Sadowski – profesor doktor habilitowany, doktor *honoris causa*, Uniwersytet Łódzki, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, <http://orcid.org/0000-0003-1740-0863>

autonomia obywateli poprzez niezależność i międzynarodową ochronę praw człowieka i praw obywatelskich w stosunku do wszelkiej władzy sprawowanej w państwie, autonomia wspólnot lokalnych, która wyraża się w ustrojowej pozycji gmin i władz samorządowych w stosunku do władzy państwa i wreszcie suwerenność narodu (ludu), chroniona władzą państwową, ale opartą na zasadzie trójpodziału.

Również dzięki nowej koncepcji sądów administracyjnych samorządy uzyskały realną ochronę swej pozycji ustrojowej, w szczególności przy ocenianiu legalności decyzji podejmowanych w ramach zadań własnych. Trzeba też przypomnieć, że sądy administracyjne zyskały pozycję quasi-trybunału konstytucyjnego, gdyż tylko one orzekają o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej.

2. Wyznaczanie granic samodzielności gminy było jednym z głównych zagadnień, które Pani Profesor jako sędzia sprawozdawca podejmowała, oceniając rolę samorządów w porządku konstytucyjnym. Podajmy kilka przykładów, które charakteryzują poglądy Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej dotyczące samodzielności ustrojowej gmin.

34

Zacznijmy od przywołania orzeczenia SA/Ł 385/93, które skupia jak w soczewce wiele problemów związanych z samodzielnością gminy. Sędzia Romanowska (sprawozdawca) stwierdziła w nim bardzo wyraźnie, że przepisy porządkowe stanowiące ograniczenie praw i swobód obywatelskich muszą mieć charakter wyjątkowy i ograniczony. Dla wydawania przepisów porządkowych muszą być spełnione łącznie dwie przesłanki: wystąpienie zdarzeń powodujących konieczność radykalnych rozwiązań kosztem swobód obywatelskich oraz fakt, że wydawanie przepisów porządkowych dotyczy materii nieuregulowanej w obowiązujących przepisach prawnych. Analizując problemy ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, w bardzo trafnym uzasadnieniu wyroku stwierdzono, że w rozpatrywanej sprawie nie ma podstaw ustawowych dla wprowadzenia takich ograniczeń, ponieważ ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi² w art. 18 ust. 6 pkt 2 powtarzając się zakłócenia porządku publicznego w miejscu sprzedaży traktuje tylko jako przesłankę dla cofnięcia zezwolenia na sprzedaż alkoholu. Zdaniem sądu oznacza to, że unormowanie ustawowe wyłącza zarówno jako bezpośrednią, jak i pośrednią podstawę dla stanowienia gminnych przepisów porządkowych ograniczających

² Dz.U. z 1982 r. Nr 35, poz. 230 ze zm.

godziny otwarcia punktów sprzedaży. Dla takich przypadków zakłócenia porządku publicznego przewidziane są bowiem inne środki prawne. Rozwiązywanie problemów alkoholowych poprzez wprowadzenie ograniczeń co do czasu sprzedaży – jeśli nie zachodzi taka konieczność, wyznaczona przez konkretne zdarzenie faktyczne – jest zatem niedopuszczalne.

Jeszcze wyraźniej powyższe poglądy na temat odrębności samorządowych regulacji podatkowych w stosunku do innych zadań gminy Profesor T. Romanowska, jako sędzia sprawozdawca, przedstawiła w orzeczeniu SA/Ł 1318/95. Zdaniem sądu zarówno powstanie, jak i realizacja zobowiązania podatkowego nie mogą być łączone z przepisami porządkowymi w rozumieniu art. 40 ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym³, których cel jest odrębny, ani też przez te przepisy „wspomagane”. Nie można w tym zakresie uznać, żeby przepisy ówczesnego Kodeksu wykroczeń, a mianowicie art. 77 czy art. 78, wkraczały w sferę będącą przedmiotem potencjalnej regulacji przez radę gminy. Naruszenie gminnych przepisów porządkowych skutkować może karą grzywny wymierzoną w trybie i na zasadach określonych w prawie o wykroczeniach.

Podsumowując tę grupę orzeczeń składających się na dorobek orzecniczy sędzi T. Romanowskiej, można stwierdzić, że orzeczenia SA/Ł 385/93 i SA/Ł 1318/95 o wiele lat wyprzedziły późniejsze wyroki Trybunału Konstytucyjnego, które stwierdzały, że organom samorządu terytorialnego pozostawiono szerszy zakres swobody stanowienia prawa miejscowego niż terenowym organom administracji rządowej⁴. Sędzia sprawozdawca wykazała w swych uzasadnieniach, że określenie przez ustawodawcę przesłanek wydawania przepisów porządkowych w art. 40 ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym⁵ w zakresie nieuregulowanym w odrębnych ustawach, jest zgodne z Konstytucją RP i opisała zasady ograniczające to uprawnienie.

35

3. Problem samodzielności ustrojowej gmin Pani Sędzia rozpatrywała również poprzez badanie relacji samych gmin do innych organów tworzących samorząd lokalny. W wyroku I SA/Łd 65/96 sąd rozpatrywał legalność zaskarżonej przez gminę uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej, stwierdzającej nieważność uchwały rady gminy. W uzasadnieniu skargi gmina powołała się przede wszystkim na treść

³ Dz.U. Nr 16, poz. 95 ze zm.

⁴ Por. np. ostatnio wydany wyrok TK z dnia 27 kwietnia 2022 r., sygn. K 12/20.

⁵ Dz.U. Nr 16, poz. 95 ze zm.

rozstrzygnięcia nadzorczego wojewody, który – jej zdaniem – przyjął do aprobowanej wiadomości brzmienie uchwały, dopuszczając tym samym możliwość ustanawiania opłat za korzystanie z gminnego obiektu użyteczności publicznej, kwestionował zaś tylko brzmienie konkretnych rozstrzygnięć.

Rada gminy – podobnie jak wojewoda – uznała, że jest to gestia zarządu, i powierzyła mu uregulowanie tych spraw, gdyż ustanawianie opłat za korzystanie z gminnych obiektów użyteczności publicznej nie wymaga upoważnienia w odrębnych ustawach. Artykuł 40 ust. 2 pkt 4 ustawy o samorządzie gminnym stanowi tutaj samodzielną podstawę. Zdaniem gminy, regionalna izba obrachunkowa, kwestionując prawidłowość wprowadzenia dochodów z tego tytułu do budżetu gminy, naruszyła art. 54 ustawy o samorządzie gminnym, który nie mówi tylko o opłatach lokalnych, lecz w ogóle o „opłatach”. Jest to więc odrębna kategoria opłat – inna niż opłaty, o których mowa w art. 18 ust. 2 pkt 8 tej ustawy.

36 Pani Profesor, jako sędzia sprawozdawca, wyjaśniła, że do ustrojowych zadań regionalnych izb obrachunkowych należy sprawowanie nadzoru nad działalnością komunalną w zakresie spraw budżetowych. W dziedzinie objętej ich kompetencją regionalne izby obrachunkowe rozstrzygają samodzielnie w granicach prawa, na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym i art. 12 ust. 1 i 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, o zgodności z prawem uchwał budżetowych i innych aktów z zakresu spraw budżetowych, niezależnie od rozstrzygnięć innych organów nadzoru w zakresie objętym ich kompetencjami. Z tego punktu widzenia rozstrzygnięcie nadzorcze wojewody, aczkolwiek pośrednio mające wpływ na ocenę legalności źródeł dochodów gminy, nie może mieć znaczenia przesądzającego dla samodzielnej oceny przez regionalną izbę obrachunkową zgodności z prawem uchwały w przedmiocie zmiany budżetu przez radę gminy. Przedmiotem badania nadzorczego jest z mocy prawa kwestia tytułu prawnego dla zwiększenia planu dochodów budżetowych na dany rok. Zdaniem sądu w całej rozciągłości należy podzielić stanowisko regionalnej izby obrachunkowej, iż brak jest takiego tytułu dla zwiększenia dochodów, a co za tym idzie – zwiększenia wydatków, co w rezultacie czyni nieważną całą uchwałę w przedmiocie zmiany budżetu (niesłusznie nazwaną „urealnieniem” budżetu).

Ważne jest zawarte w uzasadnieniu stwierdzenie, że co prawda art. 40 ust. 2 pkt 4 ustawy samorządowej może być samodzielną podstawą stanowienia przepisów gminnych dotyczących zasad i trybu

korzystania z gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej, jednakże ustanawianie zasad pobierania opłat za przejazd przez park wiejski w rozpatrywanej sprawie tych cech nie wypełnia. Owe zasady odpłatności nie mogłyby i nie mogą wykazywać cech opłat publiczno-prawnych, o jakich mowa w art. 2 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁶, opłata taka nie jest bowiem objęta tą ustawą, gdyż ani nie jest „opłatą” w rozumieniu art. 18 ust. 2 pkt 8 oraz art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie gminnym, ani tym bardziej nie jest „opłatą lokalną” z przyczyn podanych przez regionalną izbę obrachunkową.

Jako sędzia sprawozdawca w uchwale 7 sędziów NSA (FPS 8/96 z dnia 17 lutego 1997 r.) Profesor Romanowska badała problem relacji samego stwierdzenia wykonania budżetu gminy do absolutorium dla zarządu gminy. Sędzia wyjaśniła, że rozpatrzenie sprawozdania z wykonania budżetu bez zastrzeżeń nie pozbawia rady gminy prawa do podjęcia uchwały o nieudzieleniu absolutorium z tego tytułu zarządowi (art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym⁷), chyba że sprawozdanie takie wykazuje zgodność budżetu wykonanego z budżetem uchwalonym.

Przepis art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy o samorządzie terytorialnym w obowiązującym brzmieniu⁸, mający zastosowanie w rozpoznawanej sprawie, przewiduje, że do wyłącznej właściwości rady gminy należy uchwalanie budżetu gminy, rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi z tego tytułu.

Zdaniem składu 7 sędziów NSA w świetle art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy o samorządzie terytorialnym proces rozpatrywania sprawozdania z wykonania budżetu nie został sformalizowany ponad to, co wynika z istoty „sprawozdania z wykonania budżetu” i „oceny wykonania budżetu” w celu podjęcia uchwały absolutoryjnej. Z jednej strony mamy zatem sytuację, gdy sprawozdanie uznane za rzetelne i zgodne z prawem wykazuje pełne respektowanie woli rady gminy, wyrażające się w pełnym wykonaniu budżetu przez zarząd, z drugiej zaś (krańcowo różnej) – ze sprawozdaniem uznanym za nierzetelne, a więc niemogącym stanowić podstawy oceny wykonania budżetu.

Jak wyjaśniono w uzasadnieniu orzeczenia, pomiędzy stanami krańcowymi może wystąpić wiele różnorodnych stanów faktycznych,

⁶ Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.

⁷ Dz.U. z 1996 r. Nr 13, poz. 74 ze zm.

⁸ Dz.U. z 1996 r. Nr 13, poz. 74 ze zm.

m.in. uznanie sprawozdania za rzetelne mimo zgłoszenia pewnych zastrzeżeń lub zgłoszenie zastrzeżeń nie do samego sprawozdania, lecz w kwestii różnic, jakie występują na podstawie sprawozdania pomiędzy budżetem uchwalonym a wykonanym. Ta część procedury dotyczy oceny wykonania budżetu na podstawie przedstawionego, zaopiniowanego i rozpatrzonego pozytywnie (z punktu widzenia rzetelności i zgodności z prawem) sprawozdania.

W podsumowaniu sędzia sprawozdawca stwierdziła, że ocena sprawozdania z wykonania budżetu pod kątem jego rzetelności i zgodności z prawem jest wstępną przesłanką oceny wykonania budżetu. Zastrzeżenia co do rzetelności powinny spowodować niepodjęcie dalszej merytorycznej oceny wykonania, chyba że mija termin rozpatrzenia tego sprawozdania. Pozytywna ocena sprawozdania jako rzetelnego uruchamia dalszą procedurę oceny wykonania budżetu. Sprawozdanie uznane za rzetelne, ujawniające pełną zgodność budżetu wykonanego z budżetem uchwalonym w rozumieniu art. 51 ustawy o samorządzie terytorialnym oraz art. 7, 8 i 37 ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. – Prawo budżetowe⁹, wyłącza możliwość nieudzielenia absolutorium.

38

4. Granice władzy samorządowej sędzia Romanowska badała również w kontekście konkretnych kompetencji samorządów. Przypomnijmy wyrok SA/Ł1680/95 dotyczący ustanawiania opłat lokalnych i wykładni prawa podatkowego. W uzasadnieniu, jako sprawozdawca, Profesor Romanowska stwierdziła przede wszystkim, że podziela stanowisko, iż ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹⁰ posługuje się własnym, zdefiniowanym w jej art. 15 ust. 2, pojęciem targowiska, szerszym niż to, które wynika z art. 1 ust. 1 i art. 3 oraz 5 dekretu z dnia 2 sierpnia 1951 r. o targach i targowiskach¹¹. Z taką właśnie szerszą definicją legalną ustawa wiąże możliwość powstania obowiązku podatkowego. O świadomym i racjonalnym działaniu ustawodawcy dodatkowo świadczy fakt, że mimo nowelizacji dekretu nie doprowadzono do pełnej zgodności definicji targowiska w obu tych aktach. Nie jest w związku z tym znane ustawie wynikające z dekretu pojęcie „miejsc przeznaczonych do handlu”, a co za tym idzie – *a contrario* – „miejsc do handlu nieprzeznaczonych”. Zdaniem sędzi sprawozdawcy dyferencjacja stawek według tego kryterium nie znajduje zatem podstaw we wskazanej ustawie z tego względu, iż można domniemywać,

⁹ Dz.U. z 1991 r. Nr 4, poz. 18 ze zm.

¹⁰ Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.

¹¹ Dz.U. Nr 41, poz. 312.

że rada gminy, używając zwrotu „targowiska” w par. 1 ust. 1 uchwały, posługuje się nim zarówno w znaczeniu nadanym temu terminowi w ustawie, jak i w dekrete. Do tego zaś brak jej upoważnienia ustawowego.

Dalej stwierdzono w uzasadnieniu, że choć cytowana ustawa o podatkach i opłatach lokalnych używa terminu „targowisko” w szerszym ujęciu, nie oznacza to, iż odchodzi ona od językowej wykładni słowa „targowisko”. Odchodzi jedynie od administracyjnoprawnych aspektów pojęcia targowiska w rozumieniu dekretu, z którymi należy wiązać możliwość zastosowania sankcji karno-administracyjnych. Nie każda zatem sprzedaż wykazuje cechy sprzedaży i prowadzenia handlu na targowiskach w rozumieniu ustawy. Ostatecznie został sformułowany argument, że podzielić należy stanowisko wojewody, iż rada gminy nie była upoważniona do ustalania stawek opłaty targowej od prowadzenia handlu w miejscach do tego nieprzeznaczonych. Poziom stawki, wielokrotnie przekraczający wszystkie pozostałe stawki, wskazywał na „sankcyjny” charakter tego przepisu. W państwie prawnym pobieranie wszystkich podatków i opłat ma na celu uczynienie z nich dochodów gmin lub państwa. Nie jest natomiast celem wprowadzania tych danin przez gminy oddziaływanie interwencyjne, i to negatywne, które ma przeważać nad celem fiskalnym.

39

Badając konkretne zadania gmin, Pani Sędzia rozważała również bardzo ważny do dzisiaj problem organizowania transportu lokalnego. Ważne jest w tym kontekście orzeczenie SA/Ł 2283/94.

Zdaniem sędzi sprawozdawcy zaliczenie świadczenia usług przewozowych na liniach podmiejskich do kategorii prawnej „lokalnego transportu zbiorowego” zależy od uznania przez jedną lub więcej gmin wspólnie, iż linie te zaspokajają zbiorowe potrzeby mieszkańców tej gminy lub gmin łącznie lub rozdzielnie. Chodzi zatem o ocenę wystąpienia potrzeb, a następnie zapewnienia ich zaspokojenia w sposób trwały i nieprzerwany, a zarazem odpowiedni do cech jednostkowych każdej wspólnoty lokalnej.

W zaskarżonej uchwale chodzi jednak o świadczenie przez konkretną gminę usług przewozowych na liniach podmiejskich na zasadach przedstawienia przez przewoźnika oferty rynkowej, mającej zapewnić mu rentowność. Tym samym traktowane to jest jako organizacja usług świadczonych w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez gminę bezpośrednio (bo za pomocą własnego zakładu budżetowego), lecz w granicach lokalnego transportu zbiorowego. Rada gminy przyjęła zatem *a priori*, iż organizacja transportu podmiejskiego nie ma charakteru zadania publicznego – z punktu widzenia mieszkańców tej gminy,

czego wyłączyć nie można w toku sądowego badania niesprzeczności z prawem zaskarżonej uchwały.

Stąd też przyjąć należy, iż w sprawie mamy do czynienia z działalnością gospodarczą polegającą na zarobkowym, bezpośrednim świadczeniu usług przewozowych wykraczających poza granice zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty lokalnej, a co za tym idzie – także i poza zadania o charakterze użyteczności publicznej w rozumieniu art. 9 ust. 2 ustawy o samorządzie terytorialnym.

5. Obok orzeczeń dotyczących granic samodzielności ustrojowej samorządu lokalnego drugą istotną część dorobku orzeczniczego sędzi Teresy Dębowskiej-Romanowskiej stanowią orzeczenia poświęcone prawu podatkowemu. Podobnie jak w pierwszej grupie orzeczeń również w tym zakresie orzeczenia Pani Profesor były jak na swoje czasy nowatorskie, uświadamiające istotę nowych regulacji prawnych, które zaczęły działać w kontekście Konstytucji RP z 1997 r.

W orzeczeniach tych znajdujemy dzisiaj już oczywistą tendencję do nieoddzielania kwestii ochrony praw jednostki w sytuacji, gdy zajmuje pozycję podatnika oraz do rozwiązywania wątpliwości interpretacyjnych w sposób, który chroni ostatecznie jej interes prawny.

Wyraźnie jest to widoczne w uzasadnieniu orzeczenia I SA/Łd 72/96, w którym jako sędzia sprawozdawca Pani Profesor stwierdziła, że nie można podzielić stanowiska, iż podatnik, kwestionując wysokość należnego podatku, sam przyczynił się do powstania zaległości podatkowej wraz z odsetkami. Zdaniem sądu stanowisko takie zdaje się zmierzać do kwestionowania praw podatników do sądu, a ponadto do traktowania dążenia do określenia (lub ustalenia) należnej kwoty podatku jako rodzaju „ryzyka”, gdy tymczasem obowiązek praworządności i działania zgodnie z prawem w celu właściwego obliczenia podatku spoczywa na organach także w przypadku jego samoobliczenia przez podatnika. Organ nie może zatem uwolnić się od spoczywających na nim w tym zakresie zadań. O istnieniu zaległości podatkowej przesądza data powstania zobowiązania podatkowego, natomiast o terminie przesądzają przepisy ustaw podatkowych w połączeniu z określonymi w ustawie o zobowiązaniach podatkowych zasadami powstawania tych zobowiązań (art. 19 ust. 1 w zw. z art. 1 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Dzisiaj kwestia rozważana w omawianym orzeczeniu wydaje się oczywista, ale warto zauważyć, jak wiele wysiłku wymagało jej uświadomienie organom podatkowym przez całe lata działającym

w warunkach prawa represyjnego w stosunku do obywateli. W znacznym stopniu wczesne dostrzeżenie potrzeby ochrony praw jednostki w postępowaniu podatkowym jest zasługą tak niezależnych i odważnych sędziów jak Profesor Dębowska-Romanowska.

Orzeczenie SA/Ł 2979/95 jest również przykładem zwalczania tendencji do zdobywania przez organy podatkowe dochodów państwa za wszelką cenę. W sprawie chodziło o ustalenie odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe zbywcy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, którego to podatku występująca w sprawie Spółdzielnia Chemiczna mogła być jedynie płatnikiem, a nie podatnikiem. Z tego powodu uznano, że decyzja urzędu skarbowego była nieważna, jako że art. 45 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych mówił o odpowiedzialności solidarnej całym majątkiem nabywcy za „jego”, tzn. podatnika, zaległości podatkowe. Płatnik zaś nie jest podatnikiem. Sąd uznał zatem, że odpowiedzialność podatkowa osób trzecich nie może być utożsamiana z instytucją przejęcia długów w rozumieniu art. 523 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹².

6. Orzecznictwo sędzi T. Dębowskiej-Romanowskiej odegrało również dużą rolę we właściwym zrozumieniu odrębności zobowiązania w VAT, który był w tym czasie nowym i trudnym nawet dla sędziów podatkiem. Między innymi w orzeczeniu SA/Ł 1415/95 jako sędzia sprawozdawca Pani Profesor stwierdziła, że uznać trzeba za poprawne stanowisko prezentowane w doktrynie, iż utrata prawa do zwrotu podatku naliczonego nie ma charakteru bezpowrotnego i ostatecznego, gdyż oznaczałoby to pozbawienie podatnika prawa do wystawienia faktur korygujących i skorygowania wcześniej złożonych deklaracji.

Zdaniem sędzi sprawozdawcy art. 19 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym¹³ mówi o prawie podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Owo „prawo” podatnika jest nie tylko wyrazem jego woli, lecz także elementem konstrukcyjnym podatkowego stanu faktycznego w podatku od towarów i usług – wyróżniającym ten podatek od innych podatków obrotowych. Stąd też ustawodawca używa tutaj terminu „obniżenie”, nie zaś „ulga”, „odliczenie od podstawy” itd.

W ustawie określone są zasady rozliczania „obniżenia”, a także zasady przekształcania się różnicy podatku niezwróconej w terminie przez

¹² Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.

¹³ Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

urząd skarbowy i nadpłatę podatku. Inaczej mówiąc, prawo do obniżenia podatku jest wprawdzie stałym elementem podatkowego stanu faktycznego, którego usunąć nie można bez naruszenia tożsamości tego podatku, lecz wystąpienie którego uzależnione jest od woli podatnika co do skorzystania z owego prawa. Pani Sędzia podkreśliła, że ta szczególna konstrukcja prawna ustawy o VAT powoduje, iż interpretacja art. 19 ust. 3 ustawy w zw. z art. 10 ust. 2a następować powinna z uwzględnieniem zasad państwa prawa, mówiących, że obowiązki na obywateli mogą nakładać tylko ustawy, a ograniczenie ich praw musi także z tych ustaw wprost wynikać. Interpretacja art. 19 ust. 3 nie stwarza wprost podstaw do uznania, iż prawo obniżenia podatku zostaje utracone przez podatnika ostatecznie z chwilą niedochowania terminu, o którym w nim mowa. Chodzi bowiem jedynie o termin dla rozliczenia wraz z zawartą w nim kwotą obniżenia podatku należnego. Do tego też terminu – w znaczeniu podanym wyżej – odnoszą się słuszne zastrzeżenia co do jego nieprzywracalności lub niemożności obniżenia z chwilą jego upływu.

W opisanym orzeczeniu znów łatwo zauważyć typową dla orzeczeń sędzi T. Dębowskiej-Romanowskiej tendencję do wiązania ochrony podatnika z konstytucyjną pozycją jednostki w państwie prawa.

42

7. Chcę jeszcze zwrócić uwagę na kilka nowatorskich jak na tamte czasy orzeczeń, które dzisiaj postrzegamy jako budowanie przez trzecią władzę zrębów polskiego państwa prawa.

W orzeczeniu I SA/Ł 196/96 Profesor T. Dębowska-Romanowska jako sędzia sprawozdawca wyjaśniła ważne wówczas zagadnienie tzw. zaświadczeń. Wykazała, iż dyspozycja art. 218 par. 2 w związku z art. 217 par. 2 pkt 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁴ nakłada na organ obowiązek wydania zaświadczenia w granicach żądania, gdy chodzi o potwierdzenie faktów niezalegania z podatkami lub odmowy wydania takiego zaświadczenia w drodze postanowienia. Organ jest związany zarówno żądaniem strony, jak i stanem wynikającym z posiadanych danych oraz przeprowadzonego postępowania wyjaśniającego. Ponieważ żądanie strony dotyczyło wyłącznie stwierdzenia nieistnienia zaległości w podatku obrotowym i dochodowym, to organ obowiązany był w granicach tego żądania sprawę załatwić. O potwierdzeniu istnienia bądź nieistnienia zaległości podatkowych w podatku dochodowym i obrotowym (potwierdzenie faktów i stanu prawnego objętych żądaniem wnioskodawczyni) przesądzają zasady i terminy powstawania tych zobowiązań

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 1980 r. Nr 9, poz. 26 ze zm.

określone w ustawach podatkowych, a w przypadku niewykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika w terminie, co powoduje z mocy prawa jego przekształcenie się w zaległość podatkową – decyzja podatkowa właściwego organu, określająca wysokość tego zobowiązania jako zaległość podatkową.

W orzeczeniu SA/Ł 242/94 Pani Profesor wyjaśniła istotę bezprzedmiotowości postępowania, stwierdzając, że mamy z tym zjawiskiem do czynienia wówczas, gdy w sposób oczywisty organ stwierdzi brak podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy. Oznacza to, iż wszystkie elementy badanego stanu prawnego i faktycznego są tego rodzaju, że niepotrzebne jest postępowanie mające na celu wyjaśnienie wszystkich tych okoliczności w sprawie. Należy przy tym brać pod uwagę okoliczności podnoszone zarówno przez stronę, jak i przez organ z urzędu. Chodzi tu o kryterium bezprzedmiotowości odnoszące się do postępowania, ale w taki sposób, iż wynik tego postępowania nie powinien mieć charakteru merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawie, lecz jedynie być formalnym jego zakończeniem.

W orzeczeniu SA/Ł 1297/94, wypowiadając się w kwestiach związanych z postępowaniem dowodowym w postępowaniu podatkowym, sędzia T. Dębowska-Romanowska wyjaśniła na owe czasy nową kwestię szacunkowego ustalenia podstawy obliczenia podatku. Zdaniem Pani Sędzi metoda ta dopuszczalna jest tylko wówczas, jeśli brakuje niezbędnych danych do ustalenia tej podstawy. Jeśli dane te istnieją i mogą być uznane za wiarygodny dowód w postępowaniu, organ obowiązany jest je uwzględnić. Zagadnienie zastosowania szacunku oraz sposobu jego zastosowania dotyczy tylko nieudokumentowanych rachunkowo kosztów uzyskania przychodów. W przedmiotowej sprawie zarówno podatnik, jak i organ były przekonane, iż dowody wystarczały do ustalenia kosztów uzyskania przychodów. Sędzia wyjaśniła, że nie oznacza to jednak, iż koszty nie powinny być w ogóle wzięte pod uwagę przy ustalaniu podstawy, skoro należą one do kategorii kosztów ustawowo potrącalnych i związane są w sposób niewątpliwy z racjonalnym prowadzeniem działalności gospodarczej lub wymaganiami odrębnych przepisów (odzież ochronna), co wysoce uprawdopodobnia ich występowanie. Właśnie w tym zakresie zachodziła konieczność ustalenia wydatków w drodze szacunkowej, co nakłada na organ obowiązek, a zarazem nadaje mu uprawnienie do ustalenia ich w sposób maksymalnie zbliżony do kosztów rzeczywiście poniesionych, ponieważ kosztów rzeczywiście poniesionych nie można było i nie da się ustalić.

8. Ten skromny przegląd obszernego orzecznictwa Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej nie obejmuje wielu ważnych problemów, które w swych rozważaniach wyjaśniła i rozstrzygnęła. Wystarczy jednak, aby dostrzec styl argumentacji Pani Sędzi, gotowość do odrzucenia prostego pozytywizmu prawniczego na rzecz aktywizmu sędziowskiego. Najważniejsza była jednak w tym orzecznictwie zdolność do podejmowania rozstrzygnięć poprzez stosowanie zasad konstytucyjnych i rozwijanie koncepcji państwa prawa. Z dzisiejszej perspektywy są to orzeczenia bezcenne, stanowią świadectwo roli, jaką odegrali sędziowie NSA w ugruntowaniu zasad państwa prawa i przygotowaniu polskich sądów do orzekania w ramach Unii Europejskiej. Wszyscy sędziowie NSA odczuwają wielką wdzięczność wobec Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej za Jej oddanie sądom administracyjnym i budowę opartego na Konstytucji orzecznictwa dotyczącego prawa finansowego. Powołanie Pani Profesor przez Sejm – w roku 1997 – do orzekania w Trybunale Konstytucyjnym było odebrane jako w pełni zasłużone wyróżnienie, z którego wszyscy byliśmy dumni.

**Publikacje z okazji odnowienia
doktoratu Profesor Teresy
Dębowskiej-Romanowskiej**

Część I

**ZAGADNIENIA OGÓLNE
PRAWA FINANSOWEGO
W ŚWIECIE NORM
KONSTYTUCYJNYCH**

Jadwiga Glumińska-Pawlic¹

Tomasz Gwóźdź²

Nowe obciążenia publicznoprawne a zasada zaufania do państwa i tworzonego prawa

Streszczenie

Autorzy tekstu zwracają uwagę na problemy związane z tworzeniem prawa podatkowego w Polsce, szczególnie w kontekście niespełniania przez nowe przepisy standardów konstytucyjnych i proceduralnych – w tym wynikających głównie z zasady demokratycznego państwa prawa. Obecne praktyki legislacyjne prowadzą do spadku jakości prawa podatkowego.

W opracowaniu podkreślono wagę analiz i precyzyjności projektów ustaw podatkowych, które mają ułatwiać zrozumienie i jednolite stosowanie prawa, a także przeanalizowano problematykę techniki redagowania tekstów normatywnych, które często nie spełniają standardów komunikatywności i precyzji.

Autorzy poruszają także kwestię wprowadzania nowych danin i opłat, takich jak danina solidarnościowa czy opłata cukrowa. Poddają krytyce brak rzetelnej współpracy z ekspertami i praktykami podatkowymi, co skutkuje wprowadzaniem nieprzemysłowych i nieefektywnych rozwiązań podatkowych.

Dodatkowo tekst skupia się na analizie konkretnych nowych obciążeń publicznoprawnych, takich jak podatek deszczowy czy opłata od napojów alkoholowych sprzedawanych w opakowaniach do 300 ml. Autorzy zwracają uwagę na ich konstrukcję, cel oraz nieprawidłowości związane z procesem legislacyjnym.

W kontekście zmian w podatku dochodowym od osób fizycznych, wynikających z tzw. Polskiego Ładu, w tekście podkreślono, że choć miały one na celu stworzenie bardziej sprawiedliwego systemu podatkowego, to mogą generować dodatkowe obciążenia, zwłaszcza dla osób osiągających najwyższe dochody.

Podsumowując, autorzy wyrazili zaniepokojenie jakością tworzenia prawa podatkowego w Polsce, zwracając uwagę na liczne problemy proceduralne, techniczne oraz wprowadzanie nowych obciążeń bez dostatecznej analizy i współpracy z ekspertami.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, technika prawodawcza, obciążenia publicznoprawne, Polski Ład

¹ Jadwiga Glumińska-Pawlic – profesor doktor habilitowana, Uniwersytet Śląski w Katowicach, <http://orcid.org/0000-0002-2256-4558>

² Tomasz Gwóźdź – doktor, Uniwersytet Śląski w Katowicach, <http://orcid.org/0000-0002-1769-1210>

Abstract

The authors of the text draw attention to issues related to the creation of tax law in Poland, particularly in the context of new regulations not meeting constitutional and procedural standards – especially those stemming from the principle of a democratic rule of law. Current legislative practices result in a decline in the quality of tax law.

The article emphasizes the importance of analyses and precision in tax bill projects, aiming to facilitate understanding and consistent application of the law. The authors also scrutinize the issue of drafting normative texts, often failing to meet standards of communicativeness and precision.

The authors address the introduction of new levies and fees, such as solidarity tax and sugar tax. They criticize the need for genuine collaboration with tax experts and practitioners, leading to the implementation of ill-conceived and ineffective tax solutions.

Additionally, the text analyzes specific new public-law burdens, such as the “rain tax” or the tax on alcoholic beverages sold in packages up to 300 ml. The authors highlight their structure, purpose, and irregularities related to the legislative process.

In the context of changes in personal income tax resulting from the so-called “Polish Deal,” the text underscores that while these changes aimed to create a fairer tax system, they may impose additional burdens, especially on individuals with the highest incomes.

In summary, the authors express concern about the quality of tax law creation in Poland, pointing out numerous procedural and technical problems and introducing new burdens that need more analysis and collaboration with experts.

Keywords: tax law, legislative technique, public law charges, Polish Order

1. Wprowadzenie

Przemiany ustrojowe, jakie dokonały się w Polsce po 1989 roku, doprowadziły do powstania w naszym kraju nowego systemu podatkowego, porównywalnego z innymi państwami UE. W Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³ w art. 84 i 217 uregulowano powszechność obowiązku ponoszenia ciężaru podatkowego, ale pod warunkiem, że zostanie on wprowadzony w drodze ustawy, której cechy (elementy) określa właśnie Konstytucja. Oznacza to, że swoboda polityczna nakładania danin publicznych nie może być absolutna, a ich wprowadzanie nie może godzić w podstawowe prawa i wolności obywateli oraz powinno być oparte na demokratycznej, przedstawicielskiej i suwerennej legitymizacji⁴. Wprowadzenie tych norm ma

³ Dz.U. Nr 78, poz. 483.

⁴ Szerzej: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe (część konstytucyjna wraz z częścią ogólną)*, Warszawa 2010, s. 123 i nast.

niezwykle istotne znaczenie dla tworzenia ustaw podatkowych i ich kontroli pod względem zgodności z Konstytucją. Postanowienia te w powiązaniu z rozwiązaniami, jakie przyjęto w zakresie źródeł prawa (zamknięty katalog źródeł prawa, który zawarto w art. 87, nadrzędność ustawy poddawanej badaniu przez Trybunał Konstytucyjny – art. 188, rozporządzenie jako podstawowy akt wykonawczy do ustawy i wymogi stawiane ustawie do udzielania delegacji – art. 92, odrzucenie uchwały i zarządzenia jako podstawy do wydawania decyzji administracyjnych – art. 93) sprawiają, że przed polskim prawodawstwem podatkowym po 1997 roku postawiono nowe wymogi⁵. W literaturze podkreśla się jednak, że Konstytucja RP uwzględniła tylko w minimalnym zakresie światowe standardy konstytucyjnych regulacji podatkowych, główną jej wadą jest zaś brak postanowień dotyczących zasad podatkowych, na podstawie których powinno być tworzone i stosowane prawo podatkowe⁶. Zasady te należy zatem wyinterpretować z zasad ogólnych i przyjąć, że sprawiedliwość, równość i pewność to wartości, które odnosić należy także do tworzenia oraz stosowania prawa podatkowego⁷.

2. Zasady tworzenia prawa podatkowego

51

Zgodnie z racjonalnym modelem tworzenia prawa⁸ proces legislacyjny jest wieloetapowy i wymaga wielu określonych działań i właściwej organizacji. Konstytucja, dając stabilny fundament prawodawstwa podatkowego, zmusza polskiego ustawodawcę do poszanowania proceduralnych aspektów wynikających z zasad demokratycznego państwa prawa i przyzwoitej legislacji. Określony w Konstytucji wzorzec oraz standardy kontroli prawodawstwa podatkowego⁹ sprawiają, że Trybunał Konstytucyjny może oceniać, czy zostały spełnione zasady wyłączności prawa podatkowego i prawidłowej legislacji oraz czy zawarte

⁵ Por. C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7; *idem*, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 25–26; *idem*, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 67.

⁶ Zob. C. Kosikowski, *Ustawa...*, s. 67–71 i powołana tam literatura.

⁷ E. Ruśkowski (red.) *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 110.

⁸ J. Wróblewski, *Racjonalny model tworzenia prawa*, „Państwo i Prawo” 1973, nr 1, s. 15.

⁹ J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 11.

w Konstytucji prawa i wolności ekonomiczne są należycie chronione, a prawo podatkowe spełnia wymogi powszechności i równości.

W Polsce reguły tego procesu nie są jednak przestrzegane, co powoduje, że spada jakość tworzonego prawa podatkowego, a „produkowane” w nadmiarze regulacje nie są poprzedzone analizami i nie odpowiadają potrzebom społecznym. Natomiast sprawą najtrudniejszą jest opanowanie zasad techniki redagowania tekstów normatywnych, o czym świadczy liczba uchybień legislacyjnych zawartych w projektach aktów normatywnych prawa podatkowego. Podkreślić należy, że podstawowym warunkiem należytego porozumiewania się prawodawcy z adresatami stanowionych przez niego norm jest precyzyjne i komunikatywne formułowanie tekstów prawnych, które łagodzi następstwa przyjmowania zasady *ignorantia iuris nocet*. Starannie zredagowany tekst prawny powoduje, że podmiot stosujący prawo może cały swój wysiłek skoncentrować na merytorycznej stronie podejmowanych decyzji, ponieważ wyeliminowane są trudności, które trzeba pokonać już na etapie interpretacji tekstu, co zapewnia także jednolitość interpretacji, a w konsekwencji większą jednolitość stosowania prawa¹⁰. Niestety, wymogom tym nie odpowiadają teksty ustaw podatkowych.

52

Projekt ustawy podatkowej powinien spełniać wymagania o charakterze materialnym, których celem jest zapewnienie, by ustawa podatkowa regulowała wszystkie elementy konstrukcji podatku, określone w art. 217 Konstytucji, a ponadto gwarantować stabilność oraz neutralność wobec procesów gospodarczych¹¹. Obowiązujące zasady techniki prawodawczej nie pozostawiają żadnych wątpliwości co do tego, jak poprawnie należy redagować tekst każdego projektu aktu normatywnego¹². Trudno zatem zrozumieć, dlaczego projektodawcy nie stosują tych reguł w praktyce.

Zauważyć należy, że nadmiernie skomplikowane i niekonsekwentne tworzenie prawa podatkowego jest faktem. Niezbędne zatem wydaje się podjęcie faktycznej i rzetelnej współpracy z osobami będącymi jednocześnie praktykami i znawcami prawa podatkowego. Dotychczasowa praktyka „opiniowania” nowych aktów prawnych czy projektów zmian do już obowiązujących pozostawia wiele do życzenia. W rzeczywistości

¹⁰ S. Wronkowska, M. Zieliński, *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3–4.

¹¹ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1.

¹² S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 48.

działania te sprowadzają się do fikcji, czas przewidziany na zgłaszanie zmian czy poprawek (zazwyczaj kilka dni), nie jest bowiem wystarczający, by zapoznać się z treścią aktu i wydać rzetelną opinię¹³. Podkreślić także trzeba, że – zwłaszcza w ostatnim okresie – wprowadzane są *ad hoc* nowe obciążenia publicznoprawne, nazywane „opłatami”, a mające zasadniczo cechy podatków, regulowane przepisami ustaw dotyczących zupełnie innych materii, wśród których wymienić można dla przykładu daninę solidarnościową, opłatę od napojów z dodatkiem substancji o właściwościach słodzących oraz kofeiny lub tauryny w produkcie gotowym do spożycia (tzw. podatek cukrowy), opłatę od napojów alkoholowych sprzedawanych w opakowaniach o objętości do 300 ml, opłatę od torebek foliowych, tzw. podatek deszczowy czy rozwiązania podatkowe proponowane w ramach Polskiego Ładu.

3. Danina solidarnościowa jako nowe obciążenie publicznoprawne oraz zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych wynikające z tzw. Polskiego Ładu

53

Danina solidarnościowa została wprowadzona do polskiego porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawą z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym¹⁴. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 wskazanej ustawy stanowi ona jeden z przychodów Funduszu Solidarnościowego, którego celem jest wsparcie społeczne, zawodowe, zdrowotne oraz finansowe osób niepełnosprawnych, a także wsparcie finansowe emerytów i rencistów, o którym mowa w przepisach odrębnych.

Do jej zapłaty są zobowiązane osoby fizyczne w wysokości 4% nadwyżki ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a, art. 30b, art. 30c oraz art. 30f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵, po ich pomniejszeniu o kwoty składek określonych

¹³ Szerzej J. Glumińska-Pawlic, *Pożądaný kierunek zmian (reform) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016, s. 101–116.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1787 ze zm.

¹⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.

w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹⁶:

- 1) zapłacone w roku podatkowym bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika i osób z nim współpracujących;
- 2) potrącone w roku podatkowym przez płatnika ze środków podatnika, z uwzględnieniem, że odliczenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku, oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego zaniechano poboru podatku;
- 3) zapłacone w roku podatkowym ze środków podatnika na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne podatnika lub osób z nim współpracujących, zgodnie z przepisami dotyczącymi obowiązkowego ubezpieczenia społecznego, obowiązującymi w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lub w Konfederacji Szwajcarskiej.

Ponadto w przypadku zagranicznych jednostek kontrolowanych sumę dochodów pomniejsza się o kwoty uwzględnione w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej jednostki kontrolowanej oraz dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.

Choć omawiana danina solidarnościowa ma stanowić źródło przychodów Funduszu Solidarnościowego – a więc odrębną należność publicznoprawną – to jej konstrukcja, charakter oraz uregulowanie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazują, iż jest to raczej pewnego rodzaju podatek dochodowy odrębny od podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁷. Bywa także określana „trzecim progiem podatkowym”, gdyż obejmuje wyłącznie wąską grupę podatników, osiągających najwyższe dochody¹⁸. Osoby fizyczne osiągające dochody powyżej 1 000 000 zł są więc zobowiązane – poza rozliczeniem na zasadach wskazanych w ustawie – do samodzielnego obliczenia i złożenia we właściwym urzędzie skarbowym deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej, a także opłacenia jej – w terminie do

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 423 ze zm.

¹⁷ Zob. T. Janicki, N. Kociak-Janicka, *Danina solidarnościowa*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, LEX/el.

¹⁸ Zob. M. Brzostowska, P. Kubiesa, *PIT. Komentarz do art. 30h*, LEX/el. 2021.

30 kwietnia roku kalendarzowego. Oznacza to więc znaczący wzrost obciążeń podatkowych dla osób osiągających najwyższe dochody.

Nie bez znaczenia pozostają także modyfikacje w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, zapowiadane w ramach tzw. Polskiego Ładu¹⁹. Jako ich uzasadnienie podano m.in. stworzenie bardziej sprawiedliwego systemu podatkowego, gwarantującego, że wysokość podatków opłacanych przez obywateli będzie adekwatna do ich możliwości, w duchu sprawiedliwości społecznej, ale także zapewnienie wzrostu oraz stabilizacji dochodów budżetowych i realizowanych inwestycji po okresie pandemii SARS-CoV-2²⁰. Wśród najważniejszych proponowanych zmian, które należy oceniać pozytywnie, wskazać można na podwyższenie kwoty wolnej od podatku do 30 000 zł, podwyższenie drugiego progu podatkowego z 85 528 zł do 120 000 zł, ulgę dla klasy średniej²¹ czy ulgę dla Polaków powracających z emigracji. Jednocześnie – w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu finansowania Narodowego Funduszu Zdrowia – zlikwidowana została możliwość odliczenia składki zdrowotnej, wynoszącej 7,75% podstawy jej wymiaru, od kwoty należnego podatku dochodowego, a także ryczałtowa składka zdrowotna dla przedsiębiorców²². Co istotne, nowelizacja przepisów w zakresie składki zdrowotnej nie obejmuje rolników ani przedsiębiorców rolnych. Budzi to wątpliwości w zakresie zgodności wprowadzanych przepisów z zasadą równości wobec prawa, wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji, ponieważ zróżnicowana zostaje sytuacja przedsiębiorców i przedsiębiorców rolnych²³.

¹⁹ Część z nich została uchwalona w ustawie z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2105.

²⁰ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532.

²¹ Dzięki niej reforma ma stać się neutralna dla podatników zatrudnionych na umowę o pracę z dochodem od 68 412 zł do 133 692 zł rocznie. Co istotne, nie dotyczy ona osób osiągających dochody z tytułu umów cywilnoprawnych.

²² Ma ona być obliczana proporcjonalnie do dochodu, bez możliwości jej odliczenia od podatku.

²³ Zob. G. Leśniak, K. Koślicki, *Reforma składki zdrowotnej z Polskiego Ładu nie obejmie rolników*, „Prawo.pl”, 8.10.2021 r., LEX/el.

4. Opłata cukrowa

Kolejnym nowym obciążeniem publicznoprawnym, które ma wszelkie cechy i elementy konstrukcyjne uzasadniające nazwanie go podatkiem – pomimo innej nomenklatury w tekście aktu prawnego – jest opłata cukrowa²⁴. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów²⁵, której art. 7 wprowadził do ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym²⁶ rozdział 3a zatytułowany „Opłata od środków spożywczych”, celem opłaty cukrowej ma być wykorzystanie polityki fiskalnej państwa w ramach funkcji stymulacyjnej finansów publicznych do walki z nadwagą i otyłością, poprzez nałożenie opłaty na napoje z dodatkiem cukrów, a także kofeiny i tauryny. Podkreślono w nim także, że Światowa Organizacja Zdrowia zarekomendowała podejmowanie działań legislacyjnych, wpływających na trendy żywieniowe w społeczeństwie i poprawę zdrowia w krajach rozwiniętych²⁷.

Opłata cukrowa ma stanowić przychody Narodowego Funduszu Zdrowia w wysokości 96,5% wpływów, a reszta ma być przekazywana do budżetu państwa w części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych. Jej wysokość ma być uzależniona od zawartości cukrów i dodatków spożywczych w 100 ml produktu, a składają się na nią w przeliczeniu na litr napoju następujące części:

- 1) 0,50 zł za zawartość cukrów w ilości równej lub mniejszej niż 5 g w 100 ml napoju lub za zawartość w jakiegokolwiek ilości co najmniej jednej substancji słodzącej;
- 2) 0,05 zł za każdy gram cukrów powyżej 5 g w 100 ml napoju.

Choć obowiązek obliczenia i odprowadzenia podatku cukrowego ciąży na podmiotach sprzedających napoje do punktów sprzedaży detalicznej albo prowadzących sprzedaż detaliczną napojów w przypadku producenta, zamawiających – w przypadku gdy skład napoju objętego

²⁴ Jest bowiem nieodpłatna, nieekwiwalentna, przymusowa, bezzwrotna, ma charakter pieniężny i publicznoprawny, a także została ustanowiona w drodze ustawy – ma więc wszystkie cechy konstytutywne podatku. Szerzej: A. Nowak-Far (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2017, s. 346–350.

²⁵ Dz.U. poz. 1492.

²⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1956 ze zm.

²⁷ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, druk sejmowy nr 210.

opłatą stanowi element umowy zawartej przez producenta, a dotyczącej produkcji tego napoju dla zamawiającego, a także na podmiotach sprzedających napoje podmiotowi prowadzącemu jednocześnie sprzedaż detaliczną i hurtową – nie ulega wątpliwości, że ostatecznie zostaną nim obciążeni konsumenci²⁸. Zwróciły na to uwagę w trakcie procesu legislacyjnego m.in. Rada Dialogu Społecznego oraz Konfederacja Lewiatan²⁹.

Kolejnym niekorzystnym z punktu widzenia konsumentów rozwiązaniem, które powoduje jeszcze większy wzrost cen napojów słodzonych oraz zawierający kofeinę lub taurynę – a zarazem wzrost dochodów budżetu państwa – jest wliczenie opłaty cukrowej do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Ma ona być opodatkowana na takich samych zasadach jak określony środek spożywczy, od którego została naliczona³⁰.

Największe wątpliwości konstytucyjne budzi jednak poważne naruszenie zasad prawidłowej legislacji w procesie legislacyjnym dotyczącym ustawy wprowadzającej opłatę cukrową. Zgodnie z art. 13 ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, w brzmieniu pierwotnie uchwalonym przez Sejm, miała ona wejść w życie z dniem 1 lipca 2020 r. Jednak w wyniku odrzucenia w całości przez Senat 13 marca 2020 r., a także ze względu na pandemię SARS-CoV-2, ostatecznie do jej procedowania Sejm powrócił w sierpniu 2020 r. – a więc już po planowanym dniu wejścia w życie ustawy. Ostatecznie 14 sierpnia 2020 r. Sejm odrzucił uchwałę Senatu w sprawie ustawy i tym samym przyjął ją bez poprawek – włącznie z retroaktywnie już wtedy ujętym wejściem jej w życie. Równolegle do uchwalonego 14 sierpnia 2020 r. rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu zapewnienia funkcjonowania ochrony zdrowia w związku z epidemią COVID-19 oraz po jej ustaniu³¹ wprowadzono przepis, który miał modyfikować moment wejścia w życie nieuchwalonej jeszcze ustawy wprowadzającej opłatę cukrową – na 1 stycznia 2021 r., z wyjątkiem art. 7 pkt 3, który wejść miał w życie po upływie 14 dni od ogłoszenia. Senat zakwestionował opisaną zmianę, jednak w wyniku odrzucenia uchwały przez Sejm

²⁸ Zob. A. Dahms, *Opłata cukrowa – słodko nie będzie*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, LEX/el.

²⁹ Opinia z dnia 11 lutego 2020 r., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?documentId=946619053924020DC125850C003FEBBCD> (dostęp: 10.10.2021).

³⁰ Zob. M. Malinowski, *Podatek cukrowy zwiększa podstawę opodatkowania VAT*, LEX/el. 2021.

³¹ Dz.U. poz. 1493.

obie ustawy zostały przekazane do prezydenta, który zdecydował o ich podpisaniu. Następnie niemal równocześnie zostały opublikowane w Dzienniku Ustaw³².

5. Opłata od napojów alkoholowych sprzedawanych w opakowaniach o objętości do 300 ml

Opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml wprowadzona została przepisami powołanej już ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów poprzez zmianę brzmienia art. 9² ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi³³. Dania ta obowiązuje od 1 stycznia 2021 r. i obejmuje przedsiębiorców mających zezwolenie na:

- 1) obrót hurtowy w kraju napojami alkoholowymi o zawartości powyżej 18%,
- 2) obrót hurtowy w kraju napojami alkoholowymi do 18% alkoholu,
- 3) wyprzedaż posiadanych zapasów napojów alkoholowych w przypadku wygaśnięcia zezwolenia,

zaopatrujących przedsiębiorcę mającego zezwolenie na sprzedaż detaliczną napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży w napoje alkoholowe w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml.

W uzasadnieniu do nowelizacji ustawy³⁴ podkreślano, że mała objętość opakowania napoju alkoholowego, jego stosunkowo niska cena, a także łatwość szybkiego spożycia poza miejscem sprzedaży determinują wybór właśnie tych produktów i znacząco wpływają na ich atrakcyjność, zwłaszcza wśród niektórych grup społecznych. W przypadku napojów alkoholowych istnieje potrzeba kontrolowania ich dostępności oraz wprowadzania ograniczeń ekonomicznych i fizycznych w ich sprzedaży, tak by ograniczać nadmierne spożywanie alkoholu, szczególnie w najbardziej wrażliwych grupach społecznych, w tym wśród ludzi młodych i tych, którzy piją najwięcej, ponieważ te dwie grupy są

³² Zob. E. Drozdowski, *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8, LEX/el.

³³ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2151 ze zm.

³⁴ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy, druk sejmowy nr 210.

najbardziej wrażliwe na zmiany cen alkoholu. Wprowadzanie dodatkowej opłaty powinno wpływać zatem na indywidualne wybory konsumentów, ponieważ oddziaływanie na cenę tych produktów jest uważane za jedną z najskuteczniejszych metod mających na celu ograniczenie spożycia łatwo dostępnych pod względem ekonomicznym napojów alkoholowych. W ocenie projektodawców utrwalające się niekorzystne wzorce spożywania alkoholu (przekładające się na rosnącą konsumpcję alkoholu w opakowaniach o małej objętości przez różne grupy społeczne, w tym osoby zatrudnione i przez okres całego dnia) oraz ogólne wysokie i rosnące spożycie alkoholu z perspektywy zdrowotnej uzasadniały wprowadzenie tego rodzaju narzędzia.

Przedsiębiorcy prowadzący obrót hurtowy napojami alkoholowymi są obowiązani do złożenia informacji według wzoru określonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz do obliczenia i wniesienia opłaty na rachunek właściwego urzędu skarbowego do końca miesiąca następującego po zakończeniu półrocza. Obowiązek zapłaty opłaty powstaje z chwilą zaopatrzenia w napoje alkoholowe w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml. Opłata wynosi 25 zł za każdy pełny litr stuprocentowego alkoholu w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml, w które zaopatrzone sprzedawcę detalicznego.

59

6. „Podatek deszczowy”

Ustawą z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne³⁵ wprowadzony został nowy rodzaj podatku, a mianowicie tzw. podatek od deszczu. Jest to mniej formalna nazwa opłaty za zmniejszenie naturalnej retencji terenowej na skutek wykonywania na nieruchomości o powierzchni powyżej 3500 m² robót lub obiektów budowlanych trwale związanych z gruntem, mających wpływ na zmniejszenie tej retencji przez wyłączenie więcej niż 70% powierzchni nieruchomości z powierzchni biologicznie czynnej na obszarach nieujętych w systemy kanalizacji otwartej lub zamkniętej (art. 269 ust. 1 pkt 1). W ustawie brak jednak definicji „zmniejszenia naturalnej retencji”, natomiast już sama konstrukcja powołanego przepisu wskazuje, iż jest to wyłączenie więcej niż 70% powierzchni nieruchomości z powierzchni biologicznie czynnej.

³⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 310 ze zm.

Oznacza to, że konieczność uiszczenia opłaty za usługi wodne, określona jako zmniejszenie naturalnej retencji terenowej, nastąpi wtedy, gdy w wyniku wykonywania robót lub prac budowlanych wyłączone zostanie spod powierzchni biologicznie czynnej co najmniej 70% działki, a co za tym idzie – zmniejszona zostanie naturalna retencja terenowa związana z odprowadzaniem wód opadowych lub roztopowych z terenów, na których nie ma kanalizacji. Danina ta dotyczy zatem posesji, które w znacznej części pokryte zostały np. betonem, nieprzepuszczalną kostką czy też asfaltem, a w praktyce obejmuje duże powierzchnie handlowe, tereny przemysłowe (np. hale przeładunkowe, parkingi), sklepy wielkopowierzchniowe, magazyny, biurowce, a także spółdzielnie i wspólnoty mieszkaniowe. Taka zabudowa powoduje, że istotnie ograniczone zostają powierzchnie biologicznie czynne, które służą przeciwdziałaniu suszy, a ponadto wiążą się z zatrzymaniem i retencjonowaniem wód opadowych, co także powoduje redukcję zjawiska suszy, zmniejszenie odpływu wód opadowych do odbiorników oraz minimalizuje ryzyko powodzi i podtopień.

Do uiszczania opłaty zobowiązane są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki niemające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów,
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Zakres podmiotowy opłaty odpowiada zakresowi określonemu w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w części dotyczącej podatku od nieruchomości. Podmioty zobowiązane do ponoszenia opłaty muszą składać stosowne oświadczenia wójtowi gminy (burmistrzowi/prezydentowi) za poszczególne kwartały. Oświadczenia należy składać wójtowi gminy w terminie 30 dni od dnia, w którym upływa dzień przypadający na koniec każdego kwartału. Stawki opłaty są kwotowe od 1 m² powierzchni uszczelnionych, uzależnione od tego, czy na gruncie są urządzenia do retencjonowania wody, czy też nie. Górne granice stawek jednostkowych opłat za usługi wodne określone zostały w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 26 października 2023 r. w sprawie jednostkowych stawek opłat za usługi wodne³⁶. Wysokość

³⁶ Dz.U. z 2023 r., poz. 2471.

opłaty ustala organ wykonawczy gminy i przekazuje ją w formie informacji (zawierającej sposób jej obliczenia) podmiotom obowiązany. W przypadku braku uiszczenia opłaty organ wydaje decyzję określającą jej wysokość. Jeżeli podmiot, który otrzymał informację, nie zgadza się z jej wysokością, może złożyć reklamację w terminie nie dłuższym niż 14 dni od dnia jej doręczenia. Złożenie reklamacji nie wstrzymuje wykonania obowiązku uiszczenia opłaty, a reklamację wójt rozpatruje w terminie 14 dni od jej otrzymania. W razie uznania reklamacji podmiotu wójt przekazuje mu nową informację, zwracając jednocześnie różnicę między wysokością opłaty wniesioną na podstawie pierwszej informacji a wynikającą z nowej informacji. Natomiast w przypadku nieuznania reklamacji wójt określa wysokość opłaty w drodze decyzji, od której przysługuje skarga do sądu administracyjnego. Zaskarżenie decyzji nie wstrzymuje jej wykonania. Mimo iż wpływy z tytułu opłat stanowią w 90% dochód Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie, a w 10% budżetu właściwej gminy, to obowiązek określenia jej wysokości oraz poboru powierzono wójtom, burmistrzom i prezydentom miast.

7. Opłata od torebek foliowych

Z dniem 1 września 2019 roku weszła w życie nowelizacja ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o odpadach oraz niektórych innych ustaw³⁷, która uregulowała pobieranie opłaty za wydawanie klientom toreb z tworzyw sztucznych. Do pobierania opłaty zobowiązani są przedsiębiorcy prowadzący jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego, w której są oferowane torby na zakupy z tworzywa sztucznego. Opłata recyklingowa pobierana jest za wszystkie reklamówki foliowe, z wyjątkiem bardzo lekkich toreb o grubości materiału poniżej 15 mikrometrów (tzw. zrywki), które używane są ze względów higienicznych do pakowania żywności sprzedawanej luzem. Raz do roku należy sporządzić sprawozdanie z ich sprzedaży i złożyć je marszałkowi województwa.

Pobrane opłaty należy wносить na specjalne konto bankowe otwarte przez właściwego marszałka województwa do 15 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym zostały pobrane. Od 1 stycznia 2020 r. przedsiębiorcy muszą prowadzić ewidencję nabytych i wydanych toreb na zakupy z tworzywa sztucznego. Przedsiębiorcy

³⁷ Dz.U. poz. 1403.

prowadzący kilka sklepów lub hurtowni powinni prowadzić kilka ewidencji, osobno dla każdego z tych miejsc. Taką dokumentację należy przechowywać przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, którego informacje dotyczą.

8. Podsumowanie

Na zakończenie podkreślić należy, że zarówno wprowadzenie daniny solidarnościowej, jak i proponowane zmiany w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – w tym zmiany w zakresie składki zdrowotnej – powodują znaczący wzrost obciążeń dla wielu grup podatników, takich jak przedsiębiorcy czy wysoko opłacani specjaliści, zatrudnieni w ramach umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych, których nie będzie dotyczyła tzw. ulga dla klasy średniej. Ich obciążenia z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych osiągną na tyle wysoki poziom, że mogą stanowić impuls do poszukiwania metod optymalizacji podatkowej, np. postaci zmiany rezydencji podatkowej. Jednocześnie poważne wątpliwości natury konstytucyjnej budzi różnicowanie sytuacji podatników i zwiększanie zobowiązań tylko niektórych grup – w kontekście zasad równości, sprawiedliwości społecznej i powszechności opodatkowania.

Nie ulega wątpliwości, że w trakcie procedowania poszczególnych ustaw wprowadzających nowe podatki – często nazywane opłatami – naruszone zostały zasady prawidłowej legislacji, w tym zasada *lex retro non agit* oraz zasada określoności – w stopniu uzasadniającym podanie w wątpliwość ich konstytucyjności.

Bibliografia

- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1.
- Brzostowska M., Kubiesa P., *PIT. Komentarz do art. 30h*, LEX/el. 2021.
- Dahms A., *Opłata cukrowa – słodko nie będzie*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, LEX/el.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Drozdowski E., *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8, LEX/el.

- Glumińska-Pawlic J., *Pożądany kierunek zmian (reform) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016.
- Janicki T., Kociak-Janicka N., *Danina solidarnościowa*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Źródła prawa podatkowego w świetle konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.
- Leśniak G., Koślicki K., *Reforma składki zdrowotnej z Polskiego Ładu nie obejmie rolników*, „Prawo.pl”, 8.10.2021 r., LEX/el.
- Malinowski M., *Podatek cukrowy zwiększa podstawę opodatkowania VAT*, LEX/el. 2021.
- Nowak-Far A. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2017.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Ruśkowski E. (red.), *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004.
- Wronkowska S., Zieliński M., *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3–4.
- Wróblewski J., *Racjonalny model tworzenia prawa*, „Państwo i Prawo” 1973, nr 1.

Hanna Litwińczuk¹

Konstytucyjna zasada pierwszeństwa umowy międzynarodowej przed prawem krajowym w praktyce stosowania prawa podatkowego. Wybrane problemy

Streszczenie

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają ustalenia umawiających się państw dotyczące alokacji praw do opodatkowania poszczególnych rodzajów dochodów, tj. czy prawo to przysługuje jednemu, czy obu państwom. W tym drugim przypadku dochodzi do podwójnego opodatkowania, którego wyeliminowanie jest podstawowym celem umów, ale nie jedynym – obecnie podkreśla się ich rolę w przeciwdziałaniu unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Cechą umów podatkowych jako źródła prawa jest to, że nie tworzą one praw do opodatkowania, a jedynie ograniczają prawa do opodatkowania umawiających się państw. Zgodnie z polskim porządkiem prawnym wynikającym z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Nie zawsze jednak rozstrzygnięcie, czy doszło do kolizji normy międzynarodowej i normy krajowej, jest oczywiste, o czym świadczą kontrowersje związane z pozbawieniem podatników korzyści umownych na podstawie krajowych norm przeciwko unikaniu opodatkowania. W praktyce zdarzają się jednak sytuacje bardziej oczywiste, gdy normy krajowej nie da się pogodzić z umową, chociażby z tego powodu, że nie została ona jeszcze dostosowana do wcześniej zmienionego Modelu Konwencji OECD. Zastosowanie takiej normy krajowej nie może prowadzić do pozbawienia podatnika korzyści wynikającej z treści obowiązującej umowy.

65

Słowa kluczowe: umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, Model Konwencji OECD, konstytucja, *treaty override*, nadużycie umowy, korzyść umowna

Abstract

Conventions for elimination of double taxation contain arrangements of the contracting states regarding the allocation of the taxation rights of particular types of

¹ Hanna Litwińczuk – profesor doktor habilitowana, Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji, <http://orcid.org/0000-0002-8092-4152>

income, i.e. whether one or both states are entitled to this right. In the latter case, double taxation occurs, the elimination of which is the primary objective of the conventions, but not the only one, their role in counteracting tax avoidance and evasion is now underlined. A feature of the tax treaties as a source of law is that they do not create taxation rights, but only restrict the taxing rights of the contracting states. According to the Polish legal order resulting from Art. 91(2) of the Constitution of the Republic of Poland, an international agreement ratified with prior consent expressed in an act takes precedence over the act, if the act cannot be reconciled with the agreement. However, the decision whether there has been a conflict of an international norm and a domestic norm is not always obvious, as evidenced by the controversy related to the depriving taxpayers of treaty benefits on the basis of domestic anti-avoidance norms. In practice, however, there are more obvious situations, when a domestic regulation cannot be reconciled with the treaty regulation, if only because it has not yet been adapted to the previously amended OECD Model Convention. The application of such a domestic rule may not deprive the taxpayer of the treaty benefit derived from the content of the treaty in force.

Keywords: convention for the elimination of double taxation, OECD Model Tax Convention, constitution, treaty override, treaty abuse, treaty benefit

1. Istota umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jako źródła prawa

66

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są umowami międzynarodowymi, w przeważającej mierze o charakterze bilateralnym. W związku z tym, że państwa w swoim prawie wewnętrznym regulują zarówno zakres swojej jurysdykcji źródła, jak i rezydencji, podatnicy, którzy wejdą w zakres jurysdykcji co najmniej dwóch państw, mogą doświadczyć podwójnego opodatkowania na skutek spełnienia ustawowych kryteriów rezydencji podatkowej w obu tych państwach lub też poddania ich dochodów zagranicznych opodatkowaniu zarówno w państwie źródła, jak i państwie rezydencji. Dlatego też państwa umawiają się między sobą, według jakich kryteriów będą rozstrzygać konflikt podwójnej rezydencji wynikający z ich prawa wewnętrznego, tj. któremu z nich należy przyznać prawo do opodatkowania dochodu podatnika, pochodzącego zarówno ze źródeł krajowych, jak i zagranicznych. Ponadto w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodów uzyskanych przez podatnika objętego zakresem podmiotowym umowy określają swoje prawa do opodatkowania. Mogą ustalić, że prawo do opodatkowania danego dochodu (np. z dywidend, odsetek, działalności gospodarczej, stosunku pracy) zostanie przyznane tylko jednemu z nich lub zgodzić się,

że dochód ten zostanie opodatkowany w obu państwach. Takie ustalenia umowne określane są jako **alokacja praw do opodatkowania**, a normy je wyrażające jako **normy dystrybtywne (rozdzielające)**. Wyeliminowanie podwójnego opodatkowania jest wprawdzie podstawowym celem tych umów, ale nie jedynym, zwłaszcza obecnie podkreśla się ich rolę w przeciwdziałaniu unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Ich celem jest także zapobieganie dyskryminacyjnemu traktowaniu, chociaż w zakresie ograniczonym do pewnych szczególnych sytuacji².

Bilateralne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oparte są na modelach opracowanych przez organizacje międzynarodowe, a jeśli chodzi o polskie umowy, to opierają się one na modelu konwencji opracowanym przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju – OECD (dalej: Model Konwencji OECD)³. Znaczenie Modelu Konwencji OECD polega przede wszystkim na tym, że ułatwia dwustronne negocjacje pomiędzy członkami OECD, towarzyszące zawarciu lub rewizji umowy, gdyż praktycznie sprowadzają się one tylko do tych kwestii, które umawiające się państwa chciałyby uregulować odmiennie niż w modelu. W znacznym zakresie przyjmują one jednak brzmienie postanowień Modelu Konwencji OECD. Ponadto istotną korzyścią są także jednolite zasady interpretacji zawarte w komentarzach do poszczególnych artykułów. Należy podkreślić jednak, że Model Konwencji OECD nie jest źródłem prawa, są nim wyłącznie prawidłowo wprowadzone do porządku prawnego umowy podatkowe. Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej na podstawie treści postanowienia Modelu Konwencji OECD, którego dana umowa nie powiela, jest oczywistym rozstrzygnięciem *contra legem*.

Cechą umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jako źródła międzynarodowego prawa podatkowego jest to, że nie tworzą one praw do opodatkowania. Umowy jedynie ograniczają prawa do opodatkowania umawiających się państw w zakresie, w jakim państwa te same się na to zgodziły. Innymi słowy, mogą one jedynie polepszyć sytuację podatnika przez przyznanie mu korzyści wynikającej z umowy (np. niższej niż stawka krajowa stawki podatku u źródła, zwolnienia od opodatkowania w państwie rezydencji dochodu opodatkowanego w państwie źródła), ale nie mogą nałożyć na niego obciążenia, które nie wynika z prawa krajowego lub jest wyższe niż w prawie krajowym. Podatki mogą być jedynie nakładane przez ustawodawcę krajowego,

² H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 31–32.

³ OECD, *Model Tax Convention Income and on Capital Condensed Version 2017*, Paris 2017. Jest to najnowsza wersja Modelu Konwencji OECD.

gdyż prawo to stanowi nieodłączną część suwerenności państwowej⁴. Procedura, w wyniku której umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania staje się częścią krajowego porządku prawnego, zależy od rozwiązań zawartych w konstytucji każdego państwa (ewentualnie w prawie odpowiadającym randze konstytucji). W literaturze wyróżnia się trzy typy systemów konstytucyjnych, w zależności od zaangażowania parlamentu w tę procedurę, co później też decyduje o randze umów w stosunku do prawa krajowego⁵. Polska należy do tej grupy, w której zaangażowanie parlamentu jest największe. Źródłami prawa są jedynie ratyfikowane umowy międzynarodowe, z tym że jeśli umowa dotyczy spraw uregulowanych w ustawie lub w których Konstytucja wymaga ustawy (a do takich należą sprawy podatkowe), ratyfikacja wymaga uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie (art. 87 i 89 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.⁶). Mimo że umowa wiąże państwa, wywiera **bezpośredni skutek dla podatników**, którzy mogą domagać się przyznania im korzyści umownych zawartych w postanowieniach umowy. Artykuł 91 Konstytucji RP stanowi, że ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, **stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana**, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy. Tak więc w przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są one bezpośrednio stosowane dopiero po spełnieniu uprzedniego warunku aprobaty ustawowej.

68

2. Relacja między umową o unikaniu podwójnego opodatkowania a prawem krajowym.

Pojęcie *treaty override*

Ogólną zasadą, która podkreślana jest jednoznacznie w literaturze, jest pierwszeństwo prawa międzynarodowego, w tym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przed prawem krajowym⁷. Naruszenie tej

⁴ C. Finnerty, P. Merks, M. Petriccione, R. Russo, *Fundamental of International Tax Planning*, Amsterdam 2007, s. 13; L. Oats, A. Miller, E. Mulligan, *Principle of international taxation*, London 2017, s. 158.

⁵ P.R. de Sousa, *Tax treaty override*, [w:] M. Schiller, P. Weninger (red.), *Fundamental issues and practical Problems in tax treaty interpretation*, Vienna 2008, s. 244–245.

⁶ Dz.U. Nr 78, poz. 483.

⁷ L. Oats, A. Miller, E. Mulligan, *Principle...*, s. 145; C. Finnerty, P. Merks, M. Petriccione, R. Russo, *Fundamental...*, s. 13; T. Rupp, J.-T. Knies, J.-P. Ott, T. Faust, M. Hull, *Internationales Steuerrecht*, Stuttgart 2018, s. 195.

zasady jest pogwałceniem zasady *pacta sunt servanda* wyrażonej w art. 26 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów, sporządzonej w Wiedniu 23 maja 1969 r.⁸ Jednakże taka sytuacja nie prowadzi automatycznie do nieważności prawa krajowego. Każde państwo, korzystając ze swej suwerenności, może decydować, czy prawo krajowe sprzeczne z umową międzynarodową będzie stosowane, czy nie. Ważność prawa krajowego naruszającego prawo traktatowe wynika z uregulowań konstytucyjnych każdego państwa⁹. Są zarówno państwa, w których zasada pierwszeństwa umów międzynarodowych w stosunku do prawa krajowego została podniesiona do rangi zasady konstytucyjnej oraz państwa, które stosują tę zasadę jako niepisaną zasadę konstytucyjną wywołującą taki sam skutek, jak i państwa, które w ogóle nie mają takiej zasady i stosują ogólne reguły kolizyjne przyjęte w prawie (np. *lex posteriori derogat legi priori*), których skutkiem może być uchylenie normy traktatowej przez normę krajową¹⁰. Polska należy do pierwszej grupy państw, gdyż zgodnie z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Ograniczenie lub uchylenie korzyści przyznanych podatnikom na mocy umowy poprzez uchwalenie późniejszych przepisów krajowych byłoby w świetle powołanego przepisu sprzeczne z Konstytucją. Należy także podkreślić, że niezależnie od wyrażenia tej zasady bezpośrednio w Konstytucji, w polskich ustawach o podatkach dochodowych często pojawia się zastrzeżenie, że dany przepis regulujący międzynarodowy stan faktyczny stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska¹¹. Oznacza to, że jeżeli umowa stanowi inaczej niż przepis krajowy, zastosowanie ma postanowienie umowy. W krajach, które kierują się czasową regułą kolizyjną (np. USA), możliwość uchylenia postanowień umowy poprzez wydanie późniejszych, sprzecznych z nią przepisów krajowych wydaje się akceptowalną praktyką. Podobnie w Wielkiej Brytanii doktryna suwerenności parlamentarnej (*doctrine of parliamentary sovereignty*) zezwala parlamentowi na uchwalanie ustaw, które w prawie krajowym mają pierwszeństwo

⁸ Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

⁹ A. Rust, *Germany: Consequences of a treaty override*, [w:] *Tax treaty case law around the globe* 2017, Vienna 2018, s. 5.

¹⁰ P.R de Sousa, *Tax...*, s. 246.

¹¹ Na przykład art. 21 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.) i art. 4a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.).

przed umowami międzynarodowymi¹². Warto dodać, że także w Niemczech, które należą do państw o kontynentalnym systemie prawa, nie obowiązuje zasada przyznawania pierwszeństwa umowom międzynarodowym, a w orzecznictwie niemieckim wprost stwierdza się, że umowy takie, jako część krajowego porządku prawnego, są równe rangą z ustawami zwykłymi i podlegają ogólnym, przyjętym w prawie czasowym regułom kolizyjnym¹³. Zasadniczo jednak w państwach systemu kontynentalnego znacznie częściej pierwszeństwo prawa traktatowego przed prawem krajowym jest prawnie gwarantowane¹⁴.

Skala rozbieżności pomiędzy państwami w przedmiocie zagwarantowania pierwszeństwa umowy przed prawem krajowym lub jego braku skłoniła Komitet Spraw Podatkowych OECD do sporządzenia już w 1989 r. raportu dotyczącego *treaty override*¹⁵. Zgodnie z definicją zamieszczoną w raporcie *treaty override* jest to **uchwalenie przepisów krajowych, które, zgodnie z intencją ustawodawcy, powodują skutki pozostające w jawnej sprzeczności z obowiązkami wynikającymi z umowy**¹⁶. Skutki te mogą polegać na tym, że podatnicy zostają na podstawie prawa krajowego pozbawieni jednej lub więcej korzyści, jakie przyznaje im umowa.

70

W raporcie tym wyróżnia się zarówno umyślne działanie ustawodawcy krajowego, powodujące naruszenie umowy, które jest niewątpliwie zaprzeczeniem wynikającej z konwencji wiedeńskiej zasady dobrej wiary, jak i działanie nieumyślne, gdy ma miejsce uchwalenie przepisów krajowych, których niezamierzonym (ubocznym) skutkiem jest naruszenie postanowień umowy. W tym ostatnim przypadku państwo działające w dobrej wierze powinno zmienić lub uchylić przedmiotowe przepisy. W pierwszym zaś przypadku w relacjach między umawiającymi się państwami państwo poszkodowane może wypowiedzieć umowę, poddać się postępowaniu arbitrażowemu lub wnieść skargę do Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości. Jak wskazano wyżej, mimo że umowa wiąże państwa, wywiera **bezpośredni skutek dla podatników**. Podatnik może także skorzystać z procedur

¹² A. Rust, *Germany...*, s. 5.

¹³ T. Rupp, J.-T. Knies, J.-P. Ott, T. Faust, M. Hull, *Internationales...*, s. 195–201; A. Rust, *Germany...*, s. 7; D. Jakubowska, *Klauzule treaty overrides w literaturze i judykaturze niemieckiej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 10.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ OECD Committee on Fiscal Affairs, *Report on Tax Treaty Override*, Paris 1989; P.R. de Sousa, *Tax...*, s. 243.

¹⁶ *Ibidem*, s. 248.

krajowych lub międzynarodowych, jeżeli na skutek *treaty override* został opodatkowany niezgodnie z umową.

Należy jednak podkreślić, że nie zawsze możliwe jest jednoznaczne stwierdzenie, że doszło do *treaty override*. Dalej rozważone zostaną przypadki problematyczne oraz te, co do których nie ma wątpliwości, jeśli chodzi o zastosowanie normy krajowej sprzecznej z normą umowną.

3. Stosowanie norm krajowych do przeciwdziałania nadużyciu umów jako potencjalna przyczyna *treaty override*. Stanowisko zawarte w komentarzu do Modelu Konwencji OECD

Najczęściej problem *treaty override* jest rozstrzygany w kontekście konkretnej umowy zawartej przez dane państwo i konkretnej normy krajowej zawartej w porządku prawnym danego państwa, co do której zachodzi podejrzenie, że może naruszać postanowienie umowy. Jednak niektóre przypadki zaczęły pojawiać się w praktyce podatkowej państw OECD na tyle często, że stały się przedmiotem wykładni zawartej w komentarzu do Modelu Konwencji OECD. Chodzi o przypadki nadużycia umów, którym przeciwdziałano poprzez stosowanie norm krajowych, zarówno ogólnej normy przeciwko unikaniu opodatkowania, jak i norm szczególnych, np. dotyczących zagranicznych jednostek kontrolowanych. Miało to miejsce w sytuacjach, gdy sama umowa nie zawierała środków antyabuzyjnych i niezastosowanie norm krajowych spowodowałoby przyznanie korzyści umownej podatnikowi, który uzyskał ją na skutek nadużycia umowy. Innymi słowy, korzyść umowna jest odbierana podatnikowi w wyniku zastosowania prawa krajowego, a nie postanowień umowy. Sytuacje te będą występować coraz rzadziej, z uwagi na to, że do umów zgłoszonych do Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (dalej: Konwencja MLI)¹⁷ i zmienionych przez tę konwencję wprowadzono umowne środki antyabuzyjne, co powoduje, że w przypadku

¹⁷ Została ratyfikowana przez Polskę ustawą z dnia 29 września 2017 o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku,

nadużycia takich umów nie ma już potrzeby sięgania po normy krajowe. Jednak jeżeli wystąpi potrzeba zastosowania takich środków, warto wskazać na zawarte w komentarzu stanowisko w tej kwestii. Zgodnie z nim w większości przypadków nie dojdzie do konfliktu normy krajowej i umownej, jeśli odmowa zastosowania korzyści umownej na podstawie krajowej normy ogólnej lub szczególnej przeciwko unikaniu opodatkowania zostanie zastosowana w tych samych okolicznościach, w których korzyści umowne byłyby odmówione na podstawie art. 29 ust. 9 Modelu Konwencji OECD (przepis ten wprowadza umowną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, zwaną *Principal Purpose Test*), lub w przypadku umowy, która nie zawiera tego postanowienia, zgodnie z zasadą nadrzędną wykładni umów, sformułowaną w pkt 61 komentarza do art. 1 Modelu Konwencji OECD¹⁸. Zasada ta stanowi, że korzyści umowne nie powinny być przyznane, jeśli podstawowym celem transakcji lub struktury jest zapewnienie korzystniejszej sytuacji podatkowej, a uzyskanie tego korzystniejszego traktowania w takich okolicznościach byłoby sprzeczne z przedmiotem i celem odnośnych postanowień umowy. Konkludując, stanowisko komentarza jest wyraźnie przychylne praktyce stosowania antyabuzyjnych norm krajowych na gruncie umów i stwierdza, że w większości sytuacji nie dojdzie do konfliktu norm krajowych z normami umownymi, jeżeli zastosowanie normy krajowej przed normą międzynarodową będzie miało silne uzasadnienie w postaci przeciwdziałania nadużywaniu postanowień umów¹⁹.

72

sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz.U. poz. 2104); weszła w życie 1 lipca 2018 r.

¹⁸ Komentarz do art. 1 w pkt 61 Modelu Konwencji OECD wyjaśnia ponadto, że usprawiedliwiona jest odmowa korzyści umownych podatnikowi, który uzyskał je w wyniku transakcji lub uzgodnień mających na celu uniknięcie opodatkowania.

¹⁹ Szerzej na ten temat por. H. Litwińczuk, *Pierwszeństwo prawa międzynarodowego przed prawem krajowym a problem stosowania norm krajowych do przeciwdziałania nadużyciu umów*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 268–271 oraz H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 473.

4. Wcześniejsza implementacja założeń nowej polityki OECD do prawa krajowego w porównaniu z umowami jako potencjalna przyczyna *treaty override*

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju dostosowuje swoją politykę podatkową do aktualnych tendencji i potrzeb, co wyraża się w sprawach najistotniejszych opracowaniem stosownego raportu oraz wprowadzeniem zmian do Modelu Konwencji OECD i komentarzy. Przedmiotem raportów OECD są różne kontrowersyjne zagadnienia, które mają istotne znaczenie dla praktyki traktatowej i chociaż nie mają one wiążącego charakteru, to jednak są pożytecznym źródłem informacji na temat przyczyn zmian Modelu Konwencji OECD i komentarzy. Do najbardziej znanych raportów OECD należą: *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration*, *The application of the OECD Model Tax Convention to partnerships* i *Attribution of profits to permanent establishment*. Jeśli chodzi o ostatni z wymienionych raportów, to miał on wpływ na zmiany w Modelu Konwencji OECD (wersja z 2010 r.) w art. 7, dotyczącym przypisania zysków do zakładu. Podstawową zmianą, jaka nastąpiła w 2010 r., jeżeli chodzi o koncepcję przypisania zysków do zakładu, jest zastosowanie podejścia funkcjonalnie odrębnej jednostki (*Functionally Separate Entity Approach*), zwanego także autoryzowanym podejściem OECD (*Authorised OECD Approach* – dalej: AOA). Zastąpiło ono podejście określane jako *Relevant Business Activity Approach*, które stanowiło standard dla przypisania zysków do zakładu w Modelu Konwencji OECD i komentarzu przed 2010 r.²⁰ Jak wskazuje praktyka międzynarodowa, administracje podatkowe w państwach, które implementowały do prawa krajowego AOA, często dokonują rozszerzającej wykładni wymogów dotyczących przypisania zysku do zakładu w umowach opartych na Modelu Konwencji OECD z 2008 r. i wersjach wcześniejszych, w ten sposób, że interpretują je w świetle koncepcji zawartej w Modelu Konwencji OECD z 2010 r. lub przepisów krajowych opartych na tej ostatniej. Świadczą o tym orzeczenia zagranicznych sądów, które rozstrzygają spory pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi pojawiające się na gruncie wykładni art. 7 ust. 2 umów podatkowych zawartych w latach siedemdziesiątych, u podstaw których leżała jeszcze poprzednia koncepcja zakładu jako odrębnej jednostki o ograniczonej

73

²⁰ P.K. Kepper, *Die Implementierung des Authorised OECD Approach im nationalen Recht*, Hamburg 2017.

niezależności, a organ podatkowy stosował na podstawie przepisów krajowych retroaktywnie koncepcję AOA, która zakłada nieograniczoną niezależność zakładu i przypisanie mu funkcji, aktywów i ryzyka²¹. W literaturze można znaleźć opracowania prawnoporównawcze dotyczące implementacji AOA do prawa krajowego, które wskazują na rozbieżność pomiędzy nową koncepcją przypisania zysków do zakładu, wypracowaną przez OECD i znajdującą odzwierciedlenie w prawie krajowym, a treścią umów zawartych wiele lat temu. Polska wprowadziła zmiany dotyczące przypisania zysku do zakładu w 2019 r. wraz ze zmianami regulacji dotyczącymi cen transferowych i podmiotów powiązanych. Nowe regulacje krajowe traktują zakład nie jako część przedsiębiorstwa macierzystego, lecz jako odrębną jednostkę, której nadany jest status osoby. Nie jest natomiast istotne, czy regulacje te wiernie odzwierciedlają AOA, czy też w rozwiązaniach szczegółowych odbiegają od nich. Ocena prawidłowości przypisania zysku do zakładu nie może być bowiem oceniana w kontekście zgodności przepisów krajowych z Modelem Konwencji OECD, ale w kontekście zgodności z treścią konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeżeli dana umowa podatkowa nie została zmieniona zgodnie z AOA i zawiera wersję art. 7 sprzed 2010 r., to zastosowanie nowego prawa krajowego bardziej lub mniej zbliżonego do AOA, a sprzecznego z treścią odpowiedniego postanowienia umowy, będzie stanowiło *treaty override*. Jeżeli natomiast dana umowa została zmieniona i zawiera nową treść art. 7 zgodną z AOA, to zastosowanie normy krajowej, która nie dałaby się pogodzić ze zmienioną umową także byłoby naruszeniem konstytucyjnego zakazu *treaty override*. Jedynym słusznym podejściem jest stosowanie w sytuacji przypisania zysków do zakładu przez organy podatkowe i sądy wykładni zgodnej z prawem międzynarodowym, która polega na takiej interpretacji przepisów krajowych, aby rezultaty wykładni nie prowadziły do zastosowania normy prawa krajowego sprzecznej z normą prawa międzynarodowego. Oznacza to – w sytuacji wyboru – odrzucenie hipotez interpretacyjnych charakteryzujących się taką sprzecznością²². Nie oznacza to natomiast, że do przypisania zysku do zakładu nie należy stosować przepisów krajowych, lecz w sytuacji gdy przepisów tych nie da się pogodzić z umową, czyli gdy konsekwencją ich zastosowania będzie odebranie podatnikowi korzyści umownej, pierwszeństwo należy przyznać umowie. Optymalnym rozwiązaniem byłaby zmiana polegająca na wprowadzeniu do polskich umów bilateralnych art. 7

²¹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 239–240.

²² B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 103.

w brzmieniu Modelu Konwencji OECD z 2010 r. Obecnie jedynie polsko-holenderska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania została zmieniona protokołem i zawiera już nową wersję przypisania zysków do zakładu, zgodną z AOA²³. Interpretacja pozostałych umów powinna być dokonywana z poszanowaniem konstytucyjnej zasady pierwszeństwa umowy międzynarodowej przed ustawą krajową²⁴.

5. Konkluzje

Zgodnie z polskim porządkiem prawnym wynikającym z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Dlatego też organy podatkowe i sądy przy stosowaniu wykładni prawa krajowego regulującego międzynarodowe stany faktyczne objęte umową powinny tę zasadę respektować. Nie zawsze jednak rozstrzygnięcie, czy doszło do kolizji normy międzynarodowej i normy krajowej jest oczywiste, o czym świadczą kontrowersje związane z odbieraniem podatnikom korzyści umownych na podstawie krajowych norm przeciwko unikaniu opodatkowania. W praktyce zdarzają się jednak sytuacje bardziej oczywiste, gdy normy krajowej, nawet zgodnej z postanowieniami Modelu Konwencji OECD, nie da się pogodzić z umową, chociażby z tego powodu, że nie została ona jeszcze dostosowana do wcześniej zmienionego modelu. Zastosowanie takiej normy krajowej nie może prowadzić do pozbawienia podatnika korzyści wynikającej z treści obowiązującej umowy.

75

Bibliografia

Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
Finnerty C., Merks P., Petriccione M., Russo R., *Fundamental of International Tax Planning*, Amsterdam 2007.

²³ Protokół zmieniający umowę został opublikowany w Dz.U. z 2022 r., poz. 906 i wszedł w życie 1 stycznia 2023 r.

²⁴ Szerzej na ten temat: H. Litwińczuk, *Wpływ regulacji krajowych o cenach transferowych na ustalanie zysku zagranicznego zakładu*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.

- Jakubowska D., *Klauzule treaty overrides w literaturze i judykaturze niemieckiej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 10.
- Kepper P.K., *Die Implementierung des Authorised OECD Approach im nationalen Recht*, Hamburg 2017.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Litwińczuk H., *Pierwszeństwo prawa międzynarodowego przed prawem krajowym a problem stosowania norm krajowych do przeciwdziałania nadużyciu umów*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019.
- Litwińczuk H., *Wpływ regulacji krajowych o cenach transferowych na ustalanie zysku zagranicznego zakładu*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.
- Oats L., Miller A., Mulligan E., *Principle of international taxation*, London 2017.
- OECD Committee on Fiscal Affairs, *Report on Tax Treaty Override*, Paris 1989.
- OECD, *Model Tax Convention Income and on Capital Condensed Version 2017*, Paris 2017.
- Rupp T., Knies J.-T., Ott J.-P., Faust T., Hull M., *Internationales Steuerrecht*, Stuttgart 2018.
- Rust A., *Germany: Consequences of a treaty override*, [w:] *Tax treaty case law around the globe 2017*, Vienna 2018.
- Sousa P.R. de, *Tax treaty override*, [w:] M. Schiller, P. Weninger (red.), *Fundamental issues and practical Problems in tax treaty interpretation*, Vienna 2008.

Włodzimierz Nykiel¹
Ziemowit Kukulski²

Prawo podatnika do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej

Streszczenie

Niniejsze opracowanie dotyczy relacji między wynikającym z bilateralnych umów podatkowych prawem podatnika do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, tj. prawa krajowego umawiających się państw. Analiza genezy, pojęcia, klasyfikacji oraz środków ochrony praw podatnika pozwala postawić tezę, iż prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy jest podstawowym prawem podatnika, co prowokuje pytania dotyczące powiązań tego prawa z prawem do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem. Z rozważań zawartych w opracowaniu wnioskować można, że prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem stanowi konieczną konsekwencję prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, co wynika zarówno z miejsca bilateralnych umów podatkowych w hierarchii źródeł prawa powszechnie obowiązującego, ich celu podstawowego, jak i charakteru prawnego zawartych w nich norm rozdzielających rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa. Prowadzi to do konstatacji, że wysokość podatku, a co za tym idzie – prawo podatnika do zapłaty jednej i jedynej kwoty podatku w przypadku transgranicznych transakcji, są determinowane zarówno przez prawo krajowe, jak i bilateralne umowy podatkowe.

77

Słowa kluczowe: prawa podatnika, prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, ochrona przed podwójnym opodatkowaniem, bilateralne umowy podatkowe

¹ Włodzimierz Nykiel – profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ, <http://orcid.org/0000-0003-1617-0621>

² Ziemowit Kukulski – doktor habilitowany, profesor UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ, <http://orcid.org/0000-0003-2843-8170>

Abstract

The article deals with the relationship between the taxpayer's right to protection against double taxation resulting from bilateral tax treaties and the right to pay tax in the amount specified by the statute, i.e., the domestic tax law of the contracting states. The analysis of the genesis, concept, classification and means of protection of taxpayer's rights allows to put forward the thesis that the right to pay tax in the amount specified by the statute is the basic right of the taxpayer which rises questions concerning the relationship between this right and the right to protection against double taxation. The considerations in the article show that the right to protection against double taxation is a necessary consequence of the right to pay tax in the amount specified by the statute which results both from the place of bilateral tax treaties in the hierarchy of universally binding sources of law, their main purpose and the legal nature of the norms allocating taxing rights contained therein between contracting states. This leads to the conclusion that the amount of tax, and thus the taxpayer's right to pay one and only amount of tax in case of cross-border transactions, is determined both by domestic tax law provisions and by bilateral tax agreements.

Keywords: taxpayer's rights, right to pay tax in the amount specified by the statute, protection against double taxation, bilateral tax treaties

I

78

W wyniku nałożenia podatku przez ustawę dochodzi do powstania obowiązku zapłaty owego podatku przez podatnika na rzecz państwa lub samorządu terytorialnego. Obowiązek ten ogranicza prawo własności i prawo do wolności podatnika. Temu obowiązkowi i związanemu z nim uprawnieniu organu podatkowego towarzyszy wiązka różnych uprawnień i obowiązków obu stron stosunku podatkowoprawnego. Nie ulega wątpliwości, że bardzo ważne z punktu widzenia właściwego funkcjonowania mechanizmów podatkowych są w tym zakresie prawa podatnika. Prawa te, zaliczane do praw człowieka, ograniczają władztwo państwa, zmierzając do *sui generis* równowagi między potrzebami dochodowymi państwa a prawami jednostki³. Prawa podatnika mają zróżnicowany charakter i postać. Ich ochrona także przybiera różne formy i działa w rozmaity sposób⁴.

³ D. Bentley, *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn 2007, s. 56.

⁴ *Ibidem*, s. 107 i nast.; B. Brzeziński, *Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues*, [w:] W. Nykiel, M. Sek (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009, s. 21 i nast.

Prawa podatnika zawarte są w wielu aktach prawnych, począwszy od europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2⁵, umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, prawa Unii Europejskiej, w tym Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej⁶, poprzez konstytucje poszczególnych państw, aż po ustawy należące do ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego. Można więc stwierdzić, że prawa podatnika ujęte są w podstawowych aktach prawnych odnoszących się do praw człowieka oraz w prawie podatkowym *sensu stricto*. W wielu państwach uznano, że w celu poprawy sytuacji prawnej podatnika i zapewnienia lepszej ochrony jego praw należy uchwalić odrębną ustawę dotyczącą praw podatnika lub opracować odrębny dokument niemający waloru aktu normatywnego. Te ustawy i dokumenty niemające charakteru aktu normatywnego często są nazywane kartami praw podatnika⁷.

Duncan Bentley dzieli prawa podatnika na pierwotne (podstawowe) i wtórne. Do pierwotnych praw podatnika zalicza między innymi: prawo do zapłaty nie większej niż prawidłowo obliczona kwota podatku i prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem (prawo do tego, by nie być podwójnie opodatkowanym)⁸.

Inną klasyfikację proponuje B. Brzeziński. Jest ona zbudowana „poprzez rozróżnienie praw podatnika od jego uprawnień”⁹. „Do tych pierwszych (tj. praw podatnika) zaliczyć by można ogólne postulaty wobec systemu podatkowego, generalizacje – takie, których realizacja oceniana jest dodatnio z punktu widzenia praw jednostki w jej relacjach z administracją podatkową, czy szerzej – z państwem”¹⁰. Do „[...] uprawnień należałoby natomiast zaliczyć takie sytuacje, w których

⁵ Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.

⁶ 2007/C 303/01, Dz.U. UE. C. z 2007 r. Nr 303, s. 1.

⁷ P. Baker, *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009, s. 130. Zob. też M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 71 i nast.; W. Nykiel, M. Sęk, *Karta praw podatnika – potrzebny instrument ochrony praw polskiego podatnika*, [w:] P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławowi Miemiec*, Warszawa 2020, s. 466 i nast.

⁸ D. Bentley, *Taxpayers' Rights...*, s. 216 i nast.

⁹ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 31.

¹⁰ *Ibidem*.

podatnik dysponuje środkami prawnymi, umożliwiającymi bądź to korektę wadliwych z prawnego punktu widzenia działań administracji podatkowej, bądź to polepszenie sytuacji własnej [...]”¹¹.

Kolejny podział praw podatnika, jaki można zaproponować, nawiązuje do zakresu podmiotowego tych praw. Sprowadza się on do rozróżnienia praw, które mają zastosowanie wyłącznie do podatników, a ujęte są w prawie podatkowym¹², i praw, które przysługują wielu podmiotom, w tym także podatnikom, ujętych w różnych aktach prawnych prawa krajowego i międzynarodowego dotyczących w pierwszym rzędzie praw człowieka.

Analizując problematykę praw podatnika, pamiętać należy o środkach ochrony tych praw. Jednym z najważniejszych praw podatnika jest prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej. Prawu temu towarzyszą środki ochrony, którymi są prawa do rzetelnego postępowania podatkowego i sądowego. Jak widać, środkami zabezpieczającymi prawa podatnika są również jego (inne) prawa¹³.

II

80

Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej należy do najważniejszych praw podatnika. W Polsce zawarte zostało ono w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁴, który głosi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Wskazuje się, że przepis ten „[...] określa obowiązek utrzymywania Rzeczypospolitej, a więc obowiązek zapewnienia jej możliwości suwerennego funkcjonowania i wypełniania zadań dla dobra wspólnego”¹⁵. Podkreślić jednakże należy, iż zwrot „określonych w ustawie” oznacza, że podatnik jest obowiązany do zapłacenia prawidłowo obliczonej kwoty podatku, która nie jest niższa niż wynikająca z ustawy, ale i nie wyższa.

Racjonalny ustawodawca, szanując prawo podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej, powinien

¹¹ *Ibidem*, s. 32.

¹² Na temat tej grupy praw por. A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 516.

¹³ *Ibidem*, s. 513 i nast.

¹⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483.

¹⁵ T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz do art. 84*, [w:] M. Safian, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016, s. 1879.

wyposażyć go w instrumenty, które będą służyły realizacji tego prawa, umożliwiały podatnikowi skorzystanie z niego. Takimi instrumentami są prawa podatnika do korekty złożonych deklaracji i do zwrotu nadpłaty. Prawa te są naturalną konsekwencją prawa podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy i umożliwiają rzeczywiste korzystanie z tego prawa. Trudno sobie nawet wyobrazić prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, bez prawa do korekty deklaracji i prawa do zwrotu nadpłaty.

Prawo do zapłaty podatku w prawidłowej wysokości wynikającej z ustawy odgrywa dużą rolę w praktyce i ma wielkie znaczenie dla podatników. Olbrzymia liczba sporów podatników z organami podatkowymi odnosi się w istocie do tego prawa. W związku z tym duże znaczenie mają środki jego ochrony, którymi są: prawo do zainicjowania kontroli instancyjnej i sądowej odnoszących się do podatnika rozstrzygnięć oraz prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych.

Już *prima facie* widać, że wskazane wyżej prawa podatnika są silnie ze sobą powiązane pod względem funkcjonalnym.

Na tle wyżej przedstawionych uwag dotyczących powiązań między różnymi prawami podatnika rodzi się pytanie odnoszące się do prawa do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem, jego natury i ewentualnych powiązań z prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy oraz pytanie, czy prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem można uznać za konieczną konsekwencję prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Wszak to drugie prawo jest prawem do jednokrotnej zapłaty podatku. A może prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem, ze względu na swoją genezę i uwarunkowania, nie ma bądź ma jedynie niewielkie powiązania z prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy? Problematyce tej poświęcona będzie następna część niniejszego opracowania.

III

Podstawowym prawem podatnika, jakie można wywieść ze wzorowanych na Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku¹⁶ (dalej: KM OECD) oraz Konwencji Modelowej ONZ

¹⁶ A. Cracea (red.), *OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version – 2017 and Key Tax Features of Member Countries*, Amsterdam 2018, s. 25–51.

w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się¹⁷ (dalej: KM ONZ) bilateralnych umów podatkowych, jest prawo do korzyści traktatowych¹⁸. Składa się na nie wiele praw zarówno o charakterze materialnoprawnym, jak i proceduralnym. Do pierwszej kategorii zaliczyć należy przede wszystkim prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w sensie prawnym dochodu i majątku oraz prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w sensie ekonomicznym w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych¹⁹. Do drugiej zaś należą m.in. prawa przysługujące podatnikom w ramach regulowanej w art. 25 KM OECD i art. 25A oraz art. 25B KM ONZ procedury wzajemnego porozumiewania się, a także prawa przysługujące podatnikom w ramach procedur związanych z wymianą informacji w sprawach podatkowych, o której mowa w art. 26 KM OECD i art. 26 KM ONZ²⁰. Prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem, zwłaszcza w sensie prawnym, jest konsekwencją fundamentalnej zasady międzynarodowego prawa podatkowego, jaką jest zasada jednokrotności podatku²¹. Zasada ta postuluje, by dochód z transgranicznej transakcji był opodatkowany tylko raz, co wyklucza zarówno podwójne opodatkowanie, jak i zaniżone opodatkowanie lub podwójne nieopodatkowanie²². Jednokrotność opodatkowania wyrażona jest wprost w tytule i preambule do bilateralnej umowy podatkowej²³. Tym samym stanowi ona jeden z podstawowych celów takiej umowy.

Wzajemne powiązania pomiędzy wynikającym z bilateralnych umów podatkowych prawem do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej

¹⁷ United Nations, Department of Economic & Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update*, New York 2017, s. 3–56, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 11.11.2021).

¹⁸ Z. Kukulski, *Prawa podatnika w Modelu Konwencji OECD, Modelu Konwencji ONZ i w bilateralnych umowach podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021, s. 169.

¹⁹ *Ibidem*, s. 170.

²⁰ *Ibidem*, s. 171.

²¹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 32–34.

²² *Ibidem*, s. 32. Por. Z. Kukulski, *Artykuł 6 Konwencji Wielostronnej jako dyrektywa wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019, s. 510–511.

²³ *Ibidem*, s. 510–511.

z ustawy, a więc prawa krajowego umawiających się państw, wynikają wprost z miejsca bilateralnych umów podatkowych w hierarchii źródeł prawa oraz właśnie z ich celu podstawowego, który materializuje się w postaci norm rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu i majątku oraz norm rozwiązujących konflikt podwójnej rezydencji podatkowej podatnika.

Status bilateralnej umowy podatkowej w systemie źródeł prawa powszechnie obowiązującego zależy od rozwiązań konstytucyjnych obowiązujących w umawiających się państwach. W Polsce, której system źródeł prawa zaliczany jest do monistycznych, kwestia ta regulowana jest w art. 87 ust. 1 oraz w art. 90 ust. 1 Konstytucji RP²⁴. Z przepisów tych wynika, że ratyfikowane umowy międzynarodowe, do których zaliczyć należy zarówno bilateralne, jak i multilateralne umowy podatkowe, których stroną jest nasz kraj, są źródłami prawa powszechnie obowiązującego. Stają się one, zgodnie z art. 91 Konstytucji RP, częścią krajowego porządku prawnego i są bezpośrednio stosowane, chyba że ich stosowanie uzależnione jest od ustawy²⁵. W przypadku kolizji norm wynikających z bilateralnej umowy podatkowej i prawa krajowego pierwszeństwo zastosowania ma, zgodnie z art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP, bilateralna umowa podatkowa. Nie oznacza to, że bilateralna umowa podatkowa może kreować obowiązek podatkowy w rozumieniu

²⁴ I. Wrońska, *Skutek krajowy prawa międzynarodowego w polskim porządku prawnym na przykładzie stosowania instrumentów międzynarodowej ochrony praw człowieka*, <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8258/1/Umiędzynarodowienie%20krajowego%20obrotu%20prawnego%20II.%20Iwona%20Wrońska.pdf> (dostęp: 11.11.2021).

²⁵ W przypadku bilateralnych umów podatkowych w grę wchodzić tu mogą te ich uregulowania, które nie mają charakteru norm samowystępujących. Do tej kategorii zaliczyć należy w pierwszej kolejności wzorowany na art. 9 KM OECD i KM ONZ „Przedsiębiorstwa powiązane” oraz na art. 29 KM OECD i KM ONZ „Uprawnienie do korzyści” tych umów. Artykuł 9 KM OECD i art. 9 KM ONZ kreują bowiem prawo umawiającego się państwa do dokonania korekty pierwotnej oraz obowiązek dokonania przez drugie umawiające się państwo korekty odpowiadającej, której zadaniem jest ochrona podatnika przed podwójnym opodatkowaniem w sensie ekonomicznym. Materializacja tego prawa wymaga istnienia podstawy prawnej w prawie krajowym umawiających się państw. Podobnie jest w przypadku traktatowej klauzuli ogólnej ograniczającej korzyści traktatowe, stosowanej w przypadkach unikania bądź uchylania się czy podwójnego nieopodatkowania, a także nabywania korzyści traktatowych przez podmioty nieuprawnione, o której mowa w art. 29 KM OECD i art. 29 KM ONZ. Jej stosowanie, zwłaszcza gdy przybiera ona postać klauzuli typu testu celu podstawowego transakcji (*Principal Purpose Test Rule* – *PPT Rule*), wymaga istnienia odpowiednich narzędzi w prawie krajowym umawiających się państw.

art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁶. Obowiązek ten może, zgodnie z art. 217 w zw. z art. 84 Konstytucji RP, wynikać jedynie z ustawy, a więc z norm prawa krajowego. *A priori* wydawać się może zatem, że wysokość podatku, a co za tym idzie – prawo podatnika do zapłaty jednej i jedynej kwoty podatku, determinowane są tylko przez prawo krajowe umawiających się państw. Nakładanie podatków, w tym kształtowanie elementów konstrukcyjnych podatku, jest bowiem atrybutem samoistnego, suwerennego i pierwotnego władztwa podatkowego każdego państwa. Tym samym bilateralna umowa podatkowa nie może prowadzić do nałożenia lub zwiększenia ciężaru podatkowego w sposób wiążący dla podatnika, gdyż granice ingerencji państwa w wolności i prawa obywatela – podatnika są i mogą być wyznaczane wyłącznie regulacją prawa wewnętrznego, tj. w drodze ustawy²⁷. Ograniczenie to dotyczy, naszym zdaniem, jedynie procesu kreowania (nakładania) obowiązku podatkowego oraz jego jakościowych (kwalitatywnych) elementów konstrukcji – tj. podmiotu i przedmiotu podatku, nie zaś elementów ilościowych (kwantytatywnych), w tym zwłaszcza wysokości podatku. Teza ta wynika z celów bilateralnej umowy podatkowej i jest konsekwencją charakteru prawnego i natury zawartych w niej norm rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa.

Podstawowym, choć nie jedynym celem bilateralnej umowy podatkowej jest eliminacja podwójnego opodatkowania dochodu i majątku w zakresie podatków objętych jej przedmiotowym zakresem (art. 2 KM OECD i art. 2 KM ONZ). Cel ten, o czym była mowa, jest wyrażony *expressis verbis* w tytule samej umowy oraz obecnie w preambule do niej²⁸. Podwójne opodatkowanie, zwłaszcza podwójne opodatkowanie w sensie prawnym, jest wpisane w konstrukcję podatków dochodowych (zasada rezydencji i zasada źródła) oraz niektórych podatków majątkowych (np. podatku od spadków i darowizn). Współcześnie jawi się ono jako istotna przeszkoda zarówno dla podatników uczestniczących w transgranicznych transakcjach, jak i samych zainteresowanych państw. Środkami służącymi eliminacji negatywnych skutków podwójnego opodatkowania są z jednej strony środki unilateralne (tj. normy prawa krajowego poszczególnych państw służące jego eliminacji), jak i bilateralne (tj. bilateralne umowy podatkowe) czy rzadziej

²⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

²⁷ T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 17.

²⁸ Z. Kukulski, *Artykuł 6...*, s. 510–511.

multilateralne (tj. wielostronne umowy podatkowe). Normy służące eliminacji podwójnego opodatkowania zawarte w bilateralnych umowach podatkowych mają charakter norm rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu (majątku) – są to tzw. normy dystrybtywne²⁹. Za ich pomocą umawiające się państwa dokonują alokacji prawa do opodatkowania, co z kolei prowadzi do samoograniczenia, a niekiedy do całkowitego zrzeczenia się ich samoistnego, suwerennego i pierwotnego władztwa podatkowego w odniesieniu do osób, których dana bilateralna umowa podatkowa dotyczy (art. 1 KM OECD i art. 1 KM ONZ) oraz podatków objętych ich przedmiotowym zakresem (art. 2 KM OECD i art. 2 KM ONZ). Tym samym bilateralne umowy podatkowe modyfikują niektóre ilościowe, tj. kwantytatywne elementy konstrukcji podatków, wpływające na wysokość podatku do zapłaty przez podatnika.

Alokacja prawa do opodatkowania, czyli samoograniczenie samoistnego, suwerennego i pierwotnego władztwa podatkowego państwa na gruncie bilateralnej umowy podatkowej, może przybrać jedną z czterech postaci³⁰:

- 1) normy zastrzegającej wyłączne prawo do opodatkowania danej kategorii dochodu (majątku) państwu rezydencji podatnika (*exclusive residence-state taxation*);
- 2) normy uprawniającej państwo źródła do nieograniczonego opodatkowania danego dochodu lub majątku (*unlimited source-state taxation*);
- 3) normy przyznającej ograniczone prawo do opodatkowania danego dochodu lub (rzadziej) majątku państwu źródła (*limited source-state taxation*);
- 4) normy zastrzegającej (rzadko) wyłączne prawo do opodatkowania danego dochodu lub majątku państwu jego źródła (położenia).

Podobną rolę w omawianym zakresie odgrywają zawarte w art. 4 ust. 2 i ust. 3 KM OECD i odpowiednio w art. 4 ust. 2 i ust. 3 KM ONZ regulacje pozwalające rozwiązać problem podwójnej rezydencji podatkowej osób fizycznych i pozostałych podatników.

Samoograniczenie władztwa podatkowego umawiającego się państwa w bilateralnej umowie podatkowej, determinujące wysokość podatku, najlepiej obrazuje funkcjonowanie normy przyznającej ograniczone prawo do opodatkowania danej kategorii dochodu, rzadziej

²⁹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 38.

³⁰ Z. Kukulski, *Prawa podatnika...*, s. 173.

majątku państwu jego źródła (położenia). Tego rodzaju rozwiązanie problemu podwójnego opodatkowania rekomendowane jest m.in. przez art. 10 KM OECD i art. 10 KM ONZ w odniesieniu do dywidend, art. 11 KM OECD i art. 11 KM ONZ w odniesieniu do odsetek, art. 12 KM ONZ w odniesieniu do należności licencyjnych oraz art. 12A KM ONZ w odniesieniu do należności za usługi techniczne. Zawarte w tych artykułach uregulowania nakazują umawiającemu się państwu, w tym przypadku państwu źródła, ograniczenie wysokości podatku pobranego od dywidend, odsetek, należności licencyjnych oraz należności z tytułu świadczenia usług technicznych. Świadczy o tym użyty na gruncie omawianych przepisów zwrot „podatek nie może przekroczyć określonego w umowie % kwoty dochodu brutto”. W praktyce oznacza to, że w miejsce stawki wynikającej z przepisów krajowego prawa podatkowego państwa źródła stosuje się wprost stawkę przewidzianą w bilateralnej umowie podatkowej, o ile stawka podatku wynikająca z prawa wewnętrznego państwa źródła jest wyższa od stawki przewidzianej w umowie. Obowiązywanie tego rodzaju normy rozdzielającej rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa w zawartej przez te państwa bilateralnej umowie podatkowej rodzi dla podatnika prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z tej umowy i jest tożsame z jego prawem do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem na zasadach przewidzianych w tej umowie. Potwierdzenie tej tezy znaleźć można także w brzmieniu wielu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³¹ oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³², regulujących wysokość stawki podatku u źródła od niektórych kategorii dochodów (przychodów). Jako przykład wskazać można art. 30a u.p.d.o.f. Z przepisu tego wynika, że wysokość stawki zryczałtowanego podatku np. od dywidend, odsetek czy należności licencyjnych w Polsce zależy od postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest nasz kraj. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub niepobranie (niezapłacenie) podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania do celów podatkowych miejsca zamieszkania podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji. Podobnie na gruncie art. 22a w zw. z art. 22b u.p.d.o.p. stawka podatku u źródła od dywidend, odsetek i należności licencyjnych w Polsce może zostać zmodyfikowana z poszanowaniem bilateralnych umów

³¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

³² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

podatkowych, o ile zawierają one odpowiednik art. 26 KM OECD/ art. 26 KM ONZ – tj. podstawę prawną do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Polska państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany.

Analogicznie wpływ na wysokość podatku, a tym samym na jego jedną i jedyną kwotę, ma całkowite zrzeczenie się prawa do opodatkowania danej kategorii dochodu przez umawiające się państwo, czyli zastosowanie normy zastrzegającej wyłączne prawo do opodatkowania danej kategorii dochodu (majątku) państwu rezydencji podatnika albo normy alokującej wyłączne prawo do opodatkowania danego dochodu lub majątku na rzecz państwa jego źródła (położenia). Dla podatnika oznaczać to będzie, że wysokość podatku – zgodnie z zasadą jednokrotności opodatkowania – będzie determinowana tylko przez prawo wewnętrzne państwa jego rezydencji lub prawo wewnętrzne państwa źródła. W tym drugim przypadku wysokość podatku w państwie rezydencji od transgranicznego dochodu (majątku) zależy dodatkowo od stosowanego przez to państwo wariantu metody zwolnienia:

- 1) zwolnienia pełnego – jak ma to miejsce w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych na gruncie art. 17 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. lub
- 2) zwolnienia z zastrzeżeniem progresji (wyłączenie z progresją), zgodnie z art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f.

Podobny efekt na wysokość podatku wywiera zastosowanie przewidzianej przez daną umowę normy uprawniającej państwo źródła do nieograniczonego opodatkowania danego dochodu lub majątku. W tym przypadku ostateczna kwota podatku do zapłaty przez podatnika determinowana jest albo przez prawo krajowe państwa źródła dochodu (położenia majątku), jeśli państwo rezydencji decyduje się na zwolnienie pełne tego dochodu, lub zarówno przez prawo krajowe państwa źródła, jak i państwa rezydencji w przypadku, gdy to ostatnie zapobiega podwójnemu opodatkowaniu za pomocą metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji (wyłączenia z progresją) lub metody kredytu podatkowego. W każdym bowiem przypadku przewidziane w umowie unormowania w zakresie metod eliminacji podwójnego opodatkowania są komplementarnym elementem procesu unikania podwójnego opodatkowania, zmierzającym do zapewnienia podatnikowi ochrony przed tym zjawiskiem, co bezpośrednio przekłada się na wysokość podatku, jaką podatnik zobowiązany jest uiścić w państwie swojej rezydencji.

IV

Analiza natury i powiązań prawa do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem z prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, czyli prawa krajowego, prowadzi do następujących konstatacji. Prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem stanowi konieczną konsekwencję prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Wniosek ten płynie zarówno z miejsca bilateralnych umów podatkowych w polskim systemie źródeł prawa powszechnie obowiązującego, jak i podstawowego celu takich umów, jakim jest eliminacja podwójnego opodatkowania. Zawierając bilateralną umowę podatkową, państwo samoogranicza swoje samoistne, suwerenne i pierwotne władztwo podatkowe lub zrzeka się go i zobowiązuje się chronić podatnika przed tym zjawiskiem poprzez respektowanie zasady jednokrotności opodatkowania. Ochrona ta odbywa się poprzez zastosowanie określonej w bilateralnej umowie podatkowej normy rozgraniczającej rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa, a także – w przypadku państwa rezydencji podatnika – odpowiedniej metody unikania podwójnego opodatkowania.

88

Normy alokujące prawo do opodatkowania między umawiające się państwa – strony bilateralnej umowy podatkowej determinują zatem wysokość podatku do zapłaty w umawiającym się państwie przez podatnika. Dowodzi to istnienia bezpośredniego związku między prawem do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawem do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Dzieje się tak dlatego, że wysokość, a co za tym idzie – prawo podatnika do zapłaty jednej i jedynej kwoty podatku w przypadku transgranicznych stanów podatkowo-prawnych określana jest zarówno przez normy prawa krajowego, jak i bilateralnych umów podatkowych. W przypadku kolizji tych norm pierwszeństwo przyznać należy bilateralnej umowie podatkowej.

Jak wskazano wyżej, prawo do zapłaty podatku w prawidłowej wysokości wynikającej z ustawy odgrywa dużą rolę w praktyce i ma wielkie znaczenie dla podatników. Olbrzymia liczba sporów między podatnikami a administracją podatkową dotyczy określenia prawidłowej wysokości podatku. Na tym tle realizacja prawa do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem prezentuje się w praktyce znacznie lepiej. Praktyka stosowania postanowień bilateralnych umów podatkowych w Polsce dowodzi, że prawo to jest co do zasady respektowane.

Bibliografia

- Baker P., *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009.
- Bentley D., *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn 2007.
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- Brzeziński B., *Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009.
- Cracea A. (red.), *OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version – 2017 and Key Tax Features of Member Countries*, Amsterdam 2018.
- Dębowska-Romanowska T., Nowak T., *Komentarz do art. 84*, [w:] M. Safian, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Kukulski Z., *Artykuł 6 Konwencji Wielostronnej jako dyrektywa wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019.
- Kukulski Z., *Prawa podatnika w Modelu Konwencji OECD, Modelu Konwencji ONZ i w bilateralnych umowach podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021.
- Leszczyńska A., *Prawa podatnika i ich ochrona*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Nowak T., *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
- Nykiel W., Sęk M., *Karta praw podatnika – potrzebny instrument ochrony praw polskiego podatnika*, [w:] P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławowi Miemiec*, Warszawa 2020.
- Sęk M., *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- United Nations, Department of Economic & Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update*, New York 2017, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 11.11.2021).
- Wrońska I., *Skutek krajowy prawa międzynarodowego w polskim porządku prawnym na przykładzie stosowania instrumentów międzynarodowej ochrony praw człowieka*, <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8258/1/Umiędzynarodowienie%20krajowego%20obrotu%20prawnego%20II.%20Iwona%20Wrońska.pdf> (dostęp: 11.11.2021).

*Zbigniew Ofiarski*¹

Monopol emisyjny Narodowego Banku Polskiego w przepisach konstytucyjnych i ustawowych

Streszczenie

Wzorce konstytucyjnego monopolu emisyjnego Narodowego Banku Polskiego uważalne są w polskim ustawodawstwie z lat 1918–1939. Dotyczą one statusu prawnego i zadań Polskiej Krajowej Kasy Pożyczkowej, a następnie Banku Polskiego SA. Przysługiwał im przywilej emitowania pieniądza, tzn. wprowadzania do obiegu pieniądza pełniącego funkcję środka płatniczego na terytorium Rzeczypospolitej. Obowiązujące w latach 1944–1997 ustawy regulujące pozycję prawną oraz funkcje NBP jako centralnego banku państwa stanowiły także o monopolu emisyjnym tego banku. Do 1989 r. nie był to jednak monopol realny, ponieważ rozmiary emisji określała i zatwierdzała Rada Ministrów, przy czym od 1975 r. NBP obowiązany był organizować i regulować obrót gotówkowy zgodnie z potrzebami gospodarki narodowej. Monopol emisyjny NBP podniesiono do rangi normy konstytucyjnej w 1997 r. Wpływ na jego ostateczny kształt miały propozycje zawarte w projektach konstytucji przedkładanych Zgromadzeniu Narodowemu w latach 1993–1997. Efektem jest wyrażone w art. 227 ust. 1 Konstytucji RP wyłączne prawo NBP do emisji pieniądza, skorelowane z innymi uprawnieniami oraz obowiązkami banku centralnego, tzn. z wyłącznym prawem do ustalania i realizowania polityki pieniężnej oraz odpowiedzialnością za wartość polskiego pieniądza. Wymienione atrybuty wyznaczają status NBP jako centralnego banku państwa, a także tworzą podstawy systemu monetarnego państwa. Standard konstytucyjny doprecyzowano w ustawie o NBP, ale widoczny jest dysonans między regulacjami konstytucyjnymi i ustawowymi. Monopol emisyjny NBP wyrażono w Konstytucji RP szerzej, gdyż dotyczy on „pieniądza” (gotówkowego i bezgotówkowego), natomiast w ustawie o NBP został ograniczony tylko do „znaków pieniężnych” (pieniądza gotówkowego). Będąc odpowiedzialnym za wartość polskiego pieniądza, NBP powinien kontrolować wielkość emisji znaków pieniężnych. Nie może dopuszczać do nadmiernej ich emisji, której efektem byłoby osłabienie siły nabywczej polskiego pieniądza, zmniejszenie zainteresowania przeprowadzaniem rozliczeń z jego użyciem i gromadzeniem w nim oszczędności lub osłabienie kursu wobec walut obcych.

91

¹ Zbigniew Ofiarski – profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, <http://orcid.org/0000-0003-1675-933X>

Słowa kluczowe: Konstytucja RP, bank centralny, emisja pieniądza, system monetarny

Abstract

The patterns of the constitutional note-issuing privilege of the National Bank of Poland (NBP) are noticeable in the Polish legislation of 1918–1939. They concern the legal status and tasks of the Polish National Loan Fund, and then Bank Polski SA. They were entitled to the privilege of issuing money, i.e. putting money, serving as a means of payment on the territory of the Republic of Poland, into circulation. The laws in force in the years 1944–1997 regulating the legal position and functions of the NBP as the central bank of the state also established the note-issuing privilege of this bank. Until 1989, however, it was not a real monopoly, because the size of the issue was determined and approved by the Council of Ministers, and from 1975 the NBP was obliged to organize and regulate cash turnover in accordance with the needs of the national economy. The NBP note-issue privilege was raised to the rank of a constitutional norm in 1997. Its final shape was influenced by the proposals contained in the draft constitution submitted to the National Assembly in the years 1993–1997. The effect, expressed in art. 227 paragraph 1 of the Constitution of the Republic of Poland, is the exclusive right of the NBP to issue money, correlated with other rights and obligations of the central bank, i.e. with the exclusive right to determine and implement monetary policy and responsibility for the value of Polish currency. The aforementioned attributes define the status of the NBP as the central bank of the state, and also form the basis of the state's monetary system. The constitutional standard was made more precise in the Act on the NBP, but there is a visible dissonance between the constitutional and statutory regulations. The NBP note-issuance privilege was expressed more broadly in the Constitution of the Republic of Poland, as it concerns "money" (cash and non-cash), while in the Act on the NBP it was limited only to "currency" (cash money). Being responsible for the value of Polish currency, the NBP should control the volume of currency issues. It cannot allow their excessive issuance, which would weaken the purchasing power of Polish money, reduce interest in carrying out settlements with its use, accumulate savings in it, or weaken the exchange rate against foreign currencies.

Keywords: The Constitution of the Republic of Poland, the central bank, money issue, monetary system

1. Wprowadzenie

Utworzony z dniem 15 stycznia 1945 r. Narodowy Bank Polski (NBP)² zastąpił funkcjonujący w Polsce od 28 kwietnia 1924 r. Bank Polski SA, który był bankiem prywatnym, wyposażonym przez państwo do 31 grudnia 1944 r. w wyłączny przywilej emisji biletów bankowych,

² Dekret z dnia 15 stycznia 1945 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. Nr 4, poz. 14 ze zm.) – dalej: dekret o NBP.

będących prawnym środkiem płatniczym w Polsce³. Rezygnacja z formy instytucji rządowej i utworzenie Banku Polskiego jako spółki akcyjnej stanowiły odpowiedź na negatywne oceny w zagranicznych kręgach politycznych dotyczące działalności kolejnych rządów Polski, a zwłaszcza ich polityki skarbowej i pieniężnej, co doprowadziło do hiperinflacji. Przy często w tym okresie zmieniających się rządach bank centralny powinien być czynnikiem stabilizującym ustrój monetarny. Słusznie uważano, że centralny bank państwowy mógł łatwo przekształcić się w agendę ministra skarbu⁴. Najistotniejszym argumentem potwierdzającym te obawy był niekontrolowany ilościowy wzrost pieniądza gotówkowego wprowadzanego do obiegu pieniężnego, skutkujący hiperinflacją. Wymagało to przeprowadzenia w 1924 r. reformy systemu monetarnego państwa połączonej z nieekwiwalentną wymianą pieniądza.

W okresie bezpośrednio poprzedzającym działalność emisyjną Banku Polskiego SA funkcję banku emisyjnego realizowała Polska Krajowa Kasa Pożyczkowa, założona w 1916 r. i prowadzona przez okupacyjną władzę niemiecką w Generalnym Gubernatorstwie Warszawskim. Mocą ustawy uzyskała ona status jedynej emisyjnej instytucji bankowej państwa polskiego. Była odpowiedzialna za emisję marek polskich, prowadzoną na rachunek państwa i pod nadzorem rządu, a w szczególności ministra skarbu⁵. Pełniła ona funkcję instytucji zastępczej⁶ do momentu utworzenia Banku Polskiego SA.

W aspekcie prawnym monopol oznacza wyłączone prawo do prowadzenia określonej działalności. Monopol emisyjny banków centralnych w piśmiennictwie wyznaczany jest zarówno w sposób wąski, jak i szeroki. Funkcja emisyjna w wąskim ujęciu obejmuje uprawnienie do emisji znaków pieniężnych, czyli wprowadzania ich do obiegu i wycofywania z obiegu. W szerokim ujęciu funkcja emisyjna jest utożsamiana z kompetencją do regulowania ilości pieniądza w obiegu, a więc

³ Ustawa z dnia 11 stycznia 1924 r. o naprawie Skarbu Państwa i reformie walutowej (Dz.U. Nr 4, poz. 28); rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 20 stycznia 1924 r. w przedmiocie ustanowienia statutu dla banku emisyjnego (Dz.U. Nr 8, poz. 75 ze zm.).

⁴ I. Kras, *Powstanie i status NBP*, „Seminare. Poszukiwania Naukowe” 2006, t. 23, s. 215.

⁵ Ustawa z dnia 7 grudnia 1918 r. o Polskiej Krajowej Kasie Pożyczkowej (Dz.U. Nr 19, poz. 56 ze zm.).

⁶ C. Leszczyńska, *Polska bankowość centralna 1828–1989. Bank Polski, Polska Krajowa Kasa Pożyczkowa, Bank Polski SA, Narodowy Bank Polski*, [w:] R. Kokoszczyński, B. Pietrzak (red.), *Bankowość centralna od A do Z*, Warszawa 2008, s. 36.

obejmuje uprawnienie do emitowania znaków pieniężnych i stosowania odpowiednich instrumentów polityki pieniężnej⁷.

Banki centralne poszczególnych państw, w tym NBP, są m.in. bankami emisyjnymi. Uprawnienie do emitowania znaków pieniężnych może być określone bezpośrednio w konstytucji danego państwa lub tylko w ustawie albo jednocześnie w konstytucji i ustawie. Ostatnie z wyżej wymienionych rozwiązań jest stosowane w Polsce od 1997 r. Celem opracowania jest analiza i ocena regulacji prawnych obowiązujących od momentu wejścia w życie przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁸, gwarantujących NBP wykonywanie funkcji banku emisyjnego. Poddano weryfikacji hipotezę o ewolucyjnym kształtowaniu się monopolu emisyjnego banku centralnego w Polsce i istotnej w tym zakresie roli Zgromadzenia Narodowego, pracującego nad kolejnymi wersjami projektów Konstytucji RP. Efektem tych prac jest standard konstytucyjny, którego genezy należy poszukiwać w rozwiązaniach przyjmowanych w kolejno obowiązujących ustawach normujących status, funkcje i zakres działania NBP. Został on w Konstytucji RP sformułowany w sposób uniwersalny. Umożliwia to ustawodawcy względnie swobodne ustalanie granic przedmiotowych monopolu emisyjnego NBP. Oznacza to, że ostateczny zakres monopolu emisyjnego NBP determinowany jest przez przepisy konstytucyjne i ustawowe.

W celu dokonania ustaleń badaniom poddano zarówno materiał normatywny, jak i dorobek doktryny i judykatury, odnoszący się do funkcji emisyjnej banku centralnego. W opracowaniu zastosowano metodę dogmatycznoprawną oraz uzupełniającą metodę empiryczno-analityczną do zaprezentowania ilościowych i wartościowych efektów działalności emisyjnej NBP.

2. Ustawowe granice monopolu emisyjnego NBP do 1997 roku

Bezpośrednio przed utworzeniem NBP, tj. w drugim półroczu 1944 r., upoważniono kierownika Resortu Gospodarki Narodowej i Finansów do emitowania przez Centralną Kasę Skarbową biletów skarbowych

⁷ E. Myślak, *Narodowy Bank Polski w systemie ustrojowym Rzeczypospolitej Polskiej*, Kraków 2013, s. 112–113.

⁸ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja RP.

nominowanych w złotych, z napisem „Narodowy Bank Polski”, które były środkiem płatniczym stosowanym w zakupie, sprzedaży i rozrachunku na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ze względu na sytuację wojenną czasowo na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dopuszczono do obrotu pieniężnego również ruble i czerwonce Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich, a także bilety złotowe funkcjonującego w okresie okupacji Banku Emisyjnego w Krakowie⁹.

W dekrete o NBP zastosowano podobne rozwiązanie jak w przypadku Banku Polskiego SA. Utworzono instytucję państwową pod nazwą „Narodowy Bank Polski”, wyposażoną przez państwo w przywilej emisji biletów bankowych. Pod względem przedmiotowym przywilej emisyjny NBP oznaczał wyłączne prawo wypuszczania biletów bankowych na obszarze państwa polskiego, jednak było ono ograniczone, ponieważ wysokość emisji określała Rada Ministrów na wniosek ministra skarbu. Do zakresu kompetencji Rady Banku¹⁰ należało ustalanie, za zgodą ministra skarbu, wartości odcinków biletów bankowych oraz ich wycofywanie z obiegu. Wymiana uszkodzonych biletów bankowych była obowiązkiem NBP. Łączna kwota znajdujących się w obiegu biletów bankowych i natychmiast płatnych zobowiązań musiała być pokryta w całości: złotem w monetach i sztabach, pieniędzmi zagranicznymi i dewizami płatnymi najdalej w ciągu sześciu miesięcy, innymi aktywami NBP.

95

Od 1958 r. NBP nie był już nazywany instytucją państwową, lecz państwowym bankiem emisyjnym oraz centralną instytucją kredytową, rozliczeniową i dewizową¹¹. W treści monopolu emisyjnego, rozumianego jako wyłączne prawo tego banku, zrezygnowano ze stosowania pojęcia „bilety bankowe”, wprowadzając w to miejsce określenie „znaki pieniężne”¹², którymi były banknoty i monety opiewające na złote lub grosze. Wyraźnie stwierdzano, że znaki pieniężne emitowane przez

⁹ Dekret Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 24 sierpnia 1944 r. o emitowaniu biletów skarbowych (Dz.U. Nr 3, poz. 11).

¹⁰ Rada Banku składała z prezesa NBP i dziesięciu członków, powoływanych i odwoływanych uchwałą Rady Ministrów na wniosek ministra skarbu w połowie z przedstawicieli ministerstw zainteresowanych w gospodarce NBP, a w połowie spośród przedstawicieli sfer gospodarczych oraz ruchu spółdzielczego.

¹¹ Ustawa z dnia 2 grudnia 1958 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. Nr 72, poz. 356 ze zm.).

¹² Pojęcie „znaki pieniężne” stosowano już wcześniej – w przepisach dekretu z dnia 25 października 1948 r. o reformie bankowej (Dz.U. z 1951 r. Nr 36, poz. 279 ze zm.) w katalogu zadań NBP, w którym wymieniano także emitowanie w ramach planu kasowego znaków pieniężnych będących prawnym środkiem płatniczym.

NBP były prawnym środkiem płatniczym na obszarze Polski. Wzory i odcinki banknotów, jak również nominalną wartość, wzory, stop, próbę i wagę monet ustalał w drodze zarządzenia minister finansów na wniosek prezesa NBP. Poszczególne rodzaje znaków pieniężnych mogły być wycofane z obiegu, o czym postanawiał minister finansów na wniosek prezesa NBP. Zużyte lub uszkodzone znaki pieniężne, które traciły moc prawnego środka płatniczego, musiały być wymieniane przez NBP na zasadach ustalonych przez ministra finansów w drodze zarządzenia. Narodowy Bank Polski opracowywał plan kasowy, w którym określał rozmiary wzrostu lub spadku obiegu pieniężnego. Prezes NBP uzgadniał plan kasowy z ministrem finansów, który przedkładał go Radzie Ministrów do zatwierdzenia.

96 Podobnie unormowano monopol emisyjny NBP w prawie bankowym z 1975 r., przy czym częściowo usamodzielniono prezesa NBP w zakresie ustalania planu kasowego, w którym określano rozmiary wzrostu lub spadku obiegu pieniężnego. Zrezygnowano z trybu uzgadniania tego planu przez prezesa NBP z ministrem finansów oraz jego zatwierdzania przez Radę Ministrów. Przyjęto jednak zasadę, że NBP obowiązany był organizować i regulować obrót gotówkowy zgodnie z potrzebami gospodarki narodowej. W rezultacie rozmiary obrotu gotówkowego, a więc również emisji znaków pieniężnych, uzależniono od potrzeb gospodarki narodowej¹³.

W prawie bankowym z 1982 r. emitowanie znaków pieniężnych zakwalifikowano do katalogu czynności bankowych, ale jednocześnie, wzorując się na regulacjach zawartych w poprzednio obowiązujących ustawach, potwierdzono, że prawo do ich emitowania przysługuje wyłącznie NBP i są one prawnym środkiem płatniczym na obszarze Polski. Oryginalnym rozwiązaniem było nawiązanie do historycznego określenia „bilety bankowe”, stosowanego w okresie międzywojennym oraz w latach 1945–1957. Dokonano jednak jego transpozycji poprzez zamienne stosowanie określeń „banknoty” i „bilety Narodowego Banku Polskiego”. Drugą postacią znaków pieniężnych były monety. Monopol emisyjny NBP w tym okresie potwierdzano w dwóch równoległe obowiązujących ustawach, tzn. w ustawie z dnia 26 lutego 1982 r. – Prawo bankowe¹⁴ oraz w ustawie z dnia 26 lutego 1982 r. o statucie

¹³ Ustawa z dnia 12 czerwca 1975 r. – Prawo bankowe (Dz.U. Nr 20, poz. 108 ze zm.).

¹⁴ Dz.U. Nr 7, poz. 56 ze zm.

Narodowego Banku Polskiego¹⁵. W analogiczny sposób wyrażono monopol emisyjny NBP w ustawie z 1989 r.¹⁶

3. Monopol emisyjny NBP w Konstytucji RP z 1997 r.

We wszystkich poprzednio obowiązujących konstytucjach Polski nie zamieszczano postanowień odnoszących się do monopolu emisyjnego banku centralnego. W art. 227 ust. 1 Konstytucji RP wyłączne prawo emisji pieniądza (tzn. monopol emisyjny) przysługujące NBP obudowane zostało trzema następującymi rozstrzygnięciami ustrojodawcy: jednoznacznym stwierdzeniem, że NBP jest centralnym bankiem państwa; przyznaniem NBP wyłącznego prawa do ustalania i realizowania polityki pieniężnej oraz nałożeniem odpowiedzialności za wartość polskiego pieniądza, która podniesiona została do poziomu normy konstytucyjnej¹⁷.

Ostateczna treść art. 227 ust. 1 Konstytucji RP jest efektem kilkuletnich prac legislacyjnych, a jej genezy należy poszukiwać zarówno we wszystkich obowiązujących do 1997 r. ustawach normujących status, funkcje i zadania banku centralnego w Polsce, jak i w projektach konstytucji przedkładanych Zgromadzeniu Narodowemu w latach 1993–1997. W art. 89 ust. 1 i 4 projektu Konstytucji RP przedstawionego przez prezydenta RP zaproponowano określenie statusu NBP jako centralnego banku państwa, który posiada wyłączność emisji pieniądza i sprawuje pieczę nad polityką monetarną. Kompetencje NBP miała określać ustawa¹⁸. W art. 148 projektu Konstytucji RP złożonego przez Klub Parlamentarny SLD ogólnie stwierdzano, że NBP jest bankiem emisyjnym, natomiast system monetarny oraz zasady emisji pieniędzy określi ustawa¹⁹. Według art. 127 projektu Konstytucji RP wniesionego przez Klub Parlamentarny UD, najbardziej zbliżonego do ostatecznej wersji przyjętej w art. 227 Konstytucji RP z 1997 r., NBP to centralny bank Rzeczypospolitej Polskiej, uprawniony do emisji pieniądza oraz ustalania

¹⁵ Dz.U. Nr 7, poz. 57 ze zm.

¹⁶ Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. z 1992 r. Nr 72, poz. 360 ze zm.).

¹⁷ P. Dziekański, *Niezależność Narodowego Banku Polskiego w świetle polskiego prawa i prawa Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 7–8, s. 126.

¹⁸ Projekt Konstytucji RP z dnia 6 maja 1994 r. prezydenta RP – druk ZN nr 1.

¹⁹ Projekt Konstytucji RP z dnia 9 maja 1994 r. złożony przez Klub Parlamentarny SLD – druk ZN nr 2.

i prowadzenia polityki walutowej i kredytowej państwa, obowiązany do zapewnienia stabilności pieniądza i jego prawidłowego obiegu²⁰. W art. 111 ust. 1 obywatelskiego projektu Konstytucji RP proponowano tylko ustanowienie wyłącznego prawa emisji pieniądza przez NBP²¹. Analogiczne rozwiązanie proponowano w art. 138 ust. 1 projektu Konstytucji RP przygotowanego przez „Przymierze dla Polski”, którego nie przedstawiono jednak Zgromadzeniu Narodowemu (projekt ten był tworzony w pierwszym półroczu 1994 r.).

W kolejnych etapach prac Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego nad projektem Konstytucji RP propozycja zredagowania monopolu emisyjnego NBP i jego skorelowania z innymi uprawnieniami oraz obowiązkami banku centralnego ewoluowała. W projektach z dnia 20 stycznia 1995 r. oraz z dnia 26 stycznia 1995 r. zamieszczono dwa warianty treści art. 211 Konstytucji RP. W pierwszym wariantcie ograniczano się do ogólnego stwierdzenia, że NBP jest bankiem emisyjnym i prowadzi politykę monetarną. Drugą wersję zredagowano w sposób szczegółowy, stanowiąc, że NBP jest centralnym bankiem państwa, posiadającym wyłączność emisji pieniądza i sprawującym kontrolę nad polityką monetarną²². W projekcie Konstytucji RP z dnia 19 czerwca 1996 r. status NBP oraz jego podstawowe funkcje i zadania określono w art. 210 ust. 1, który był prezentowany w jednej, poprawionej pod względem stylistycznym i bardziej rozwiniętej wersji. Zgodnie z tą propozycją NBP to centralny bank państwa, któremu przysługuje wyłączne prawo emisji pieniądza oraz ustalania i realizowania polityki pieniężnej. Dodano przepis nakładający na NBP odpowiedzialność za umacnianie polskiego pieniądza²³. Identyczne ustalenia zawierał art. 223 ust. 1 projektu Konstytucji RP z dnia 16 stycznia 1997 r.²⁴ oraz art. 227 ust. 1 Konstytucji RP uchwalonej dnia 22 marca 1997 r. przez Zgromadzenie Narodowe w drugim czytaniu.

²⁰ Projekt Konstytucji RP z dnia 9 maja 1994 r. złożony przez Klub Parlamentarny UD – druk ZN nr 6.

²¹ Projekt Konstytucji RP z dnia 5 września 1994 r. podpisany przez 959 270 wyborców i zgłoszony przez Przewodniczącego Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność” – druk ZN nr 7.

²² *Projekty jednolite Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 20 stycznia 1995 r. i z dnia 26 stycznia 1995 r.*, [w:] R. Chruściak, *Projekty Konstytucji 1993–1997*, cz. 2, Warszawa 1997, s. 78 i 144–145.

²³ *Projekt jednolitej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 19 czerwca 1996 r.*, [w:] R. Chruściak, *Projekty Konstytucji 1993–1997*, cz. 2, Warszawa 1997, s. 193.

²⁴ Projekt Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 16 stycznia 1997 r. zawarty w sprawozdaniu Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego – druk ZN nr 14.

Reasumując, aktualnie obowiązujący art. 227 ust. 1 Konstytucji RP z 1997 r. nawiązuje wprost do wieloletnich ustawowych regulacji prawnych wyznaczających status banku centralnego (funkcja emisyjna w wąskim ujęciu) oraz propozycji zgłaszanych w okresie prac koncepcyjnych nad projektami konstytucji, ewoluujących w kierunku szeroko rozumianej funkcji emisyjnej banku centralnego. W art. 227 Konstytucji RP unormowano także zasadnicze elementy konstrukcji statusu prawnego organów NBP, które wraz z wyłącznym prawem emisji pieniądza oraz innymi jego atrybutami wymienionymi w tym przepisie, kreują szczególnego rodzaju osobę prawną o ważnej misji publicznej²⁵. Wyposażenie NBP w wyłączne prawo ustalania i realizowania polityki pieniężnej²⁶ oznacza, że Parlament i organy władzy wykonawczej pozbawiono formalnego wpływu na określanie jej założeń²⁷. Naturalną konsekwencją było w związku z tym uczynienie NBP odpowiedzialnym za wartość polskiego pieniądza²⁸, a więc gwarantem utrzymywania tej wartości na właściwym poziomie²⁹. W rezultacie ustrojodawca traktuje pieniądz jako konstrukcję prawną, natomiast wartość polskiego pieniądza podlega ochronie konstytucyjnej³⁰. Utrzymywanie na właściwym poziomie wartości pieniądza jest niezbędnym warunkiem stabilizacji rynkowej, planowania i podejmowania decyzji gospodarczych w każdym wymiarze³¹. Standard konstytucyjny sformułowany w art. 227 ust. 1 Konstytucji RP określa NBP jako centralny bank państwa i jednocześnie wymienia atrybuty niezbędne do wykonywania tej funkcji, stanowiąc podstawę systemu monetarnego państwa. Wyłączne prawo emisji pieniądza oraz ustalania i realizowania polityki pieniężnej, a także odpowiedzialność za wartość polskiego pieniądza

²⁵ E. Fojcik-Mastalska, *Bank centralny*, [w:] J. Głuchowski (red.), *System prawa finansowego*, t. IV, Warszawa 2010, s. 115.

²⁶ E. Komierzyńska-Orlińska, *Podstawy ładu bankowego w polskim prawie konstytucyjnym i administracyjnym*, „Annales UMCS – Sectio G” 2017, t. 64, nr 1, s. 114.

²⁷ E. Myślak, *Narodowy Bank Polski wobec transformacji ustrojowej: pozycja prawna – organizacja – funkcje*, „Środkowoeuropejskie Studia Polityczne” 2013, nr 4, s. 122.

²⁸ A. Jurkowska-Zeidler, *Wybrane aspekty konstytucyjnej regulacji problematyki Narodowego Banku Polskiego*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2014, t. 31, s. 812.

²⁹ M. Zubik, *Narodowy Bank Polski (analiza konstytucyjno-ustrojowa)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 6, s. 39.

³⁰ Z. Ofiarski, *Założenia polityki pieniężnej Rady Polityki Pieniężnej a ochrona ustroju pieniężnego jako wartości publicznej*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2020, nr 1, s. 116.

³¹ J.A. Krzyżewski, *Pieniądz jako kategoria prawa konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2003, nr 6, s. 12.

są wyrazem niezależności funkcjonalnej banku centralnego³². Ustrojodawca w art. 227 ust. 1 Konstytucji RP wprowadza ochronę niezbywalności suwerenności finansowej, zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej³³.

4. Monopol emisyjny banku centralnego w ustawie o NBP

Obudowanie w art. 227 ust. 1 Konstytucji RP monopolu emisyjnego banku centralnego wyłącznym prawem NBP do ustalania i realizowania polityki pieniężnej oraz jego odpowiedzialnością za wartość polskiego pieniądza znajduje odpowiednie rozwinięcie w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim³⁴. W art. 4 u.NBP monopol emisyjny banku centralnego odnosi się do emitowania znaków pieniężnych Rzeczypospolitej Polskiej, natomiast w art. 227 ust. 1 Konstytucji RP został wyrażony szerzej, ponieważ w aspekcie przedmiotowym dotyczy „pieniądza”. Nie można traktować pojęć „pieniądz” oraz „znaki pieniężne” jak synonimów. W piśmiennictwie pieniądz jest przedstawiany przede wszystkim jako kategoria ekonomiczna. Formy pieniądza ewoluowały³⁵ – początkowo jego funkcję pełniły różne dobra naturalne, a następnie monety mające własną wartość, pieniądz w postaci papierowej oraz współcześnie pieniądz elektroniczny. Pieniądz stanowi dobro powszechnie akceptowalne, charakteryzujące się zaufaniem do jego emitenta. W związku z tym może być wykorzystywany w procesie wymiany dóbr i usług³⁶. W doktrynie podkreśla się, że postać pieniądza jest mniej istotna od obszarów jego zastosowania. Pieniądz powinien realizować trzy zasadnicze funkcje: być środkiem wymiany w transakcjach handlowych, stanowić miarę wartości

100

³² I. Czaja-Hliniak, *Konstytucyjne podstawy banku centralnego w Polsce*, [w:] M. Grzybowski (red.), *Państwo demokratyczne, prawne i socjalne. Studia prawne. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Zbigniewowi Antoniemu Maciągowi*, t. 3, Kraków 2014, s. 329.

³³ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 21.

³⁴ Dz.U. z 2022 r., poz. 2025 – dalej: u.NBP.

³⁵ A. Kaźmierczak, *Pieniądz i bank w kapitalizmie. Zarys problematyki*, Warszawa 1993, s. 9–31.

³⁶ A. Piotrowska, *Bitcoin a definicja i funkcje pieniądza*, „Annales UMCS – Sectio H” 2014, t. 48, nr 3, s. 278–279.

dla różnych dóbr, wyrażaną w cenach, a także być środkiem tezauryzacji, tzn. dobrem umożliwiającym przechowywanie oszczędności³⁷.

W doktrynie wskazuje się, że znakami pieniężnymi są przedmioty materialne będące nośnikami abstrakcyjnej wartości wyrażanej jednostką pieniężną (banknoty i monety)³⁸. Ewolucja pieniądza doprowadziła jednak do tego, że współcześnie znak pieniężny, będący nośnikiem jednostki pieniężnej, nie ma już swojej odrębnej wartości w przeciwieństwie do pieniądza kruszcowego, gdzie samoistna wartość materiałowa znaku pieniężnego równa była wartości jednostek pieniężnych, na które znak ten opiewał. Istota pieniądza w tej sytuacji sprowadza się do wyrażenia w znaku pieniężnym abstrakcyjnej wartości jednostek pieniężnych³⁹.

Według art. 31 u.NBP znakami pieniężnymi Rzeczypospolitej Polskiej są banknoty i monety opiewające na złote i grosze. Dokonując łącznej analizy postanowień art. 4 oraz art. 31 u.NBP, można stwierdzić, że ustawodawca – w porównaniu do standardu przyjętego w Konstytucji RP – ograniczył przedmiotowo monopol emisyjny NBP tylko do znaków pieniężnych Rzeczypospolitej Polskiej, mających postać banknotów i monet opiewających na złote i grosze. Z cytowanych przepisów ustawy o NBP wynika, że monopol emisyjny banku centralnego został ograniczony tylko do pieniądza w postaci materialnej (banknotów i monet). Znakom pieniężnym odpowiada kategoria rozliczeń gotówkowych (pieniądza gotówkowego)⁴⁰.

Zgodnie z art. 32 u.NBP znaki pieniężne emitowane przez NBP są prawnymi środkami płatniczymi na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Nie sformułowano legalnej definicji pojęcia „prawny środek płatniczy”. W zrozumieniu jego istoty pomocne mogą być ustalenia dokonane przez Trybunał Sprawiedliwości UE. Pojęcie to, odnoszone do środka płatniczego denominowanego w jednostce monetarnej, oznacza w powszechnym rozumieniu, że przyjęcia takiego środka płatniczego w zasadzie nie można odmówić w ramach zaspokojenia długu wyrażonego w tej samej jednostce monetarnej, przy czym zaspokojenie następuje

³⁷ T. Gruszecki, *Teoria pieniądza i polityka pieniężna. Rys historyczny i praktyka gospodarcza*, Kraków 2004, s. 70.

³⁸ T. Dybowski, A. Pyrżyńska, *Świadczenie*, [w:] K. Osajda (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 5: *Prawo zobowiązań – część ogólna*, Warszawa 2020, s. 264.

³⁹ E. Wanat, *Bitcoin i inne kryptowaluty jako przedmiot świadczenia pieniężnego*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2019, nr 2, s. 92.

⁴⁰ G. Żmij, *Prawo waluty*, Kraków 2003, s. 41.

według jego wartości nominalnej i ze skutkiem zwalniającym⁴¹. Przyznanie znakom pieniężnym emitowanym przez NBP statusu prawnego środka płatniczego oznacza, że są one powszechnie akceptowane na terytorium państwa. Wartość realna znaków pieniężnych jest równa wyrażonej w ich treści wartości nominalnej i stosując je, można zwolnić się z każdego zobowiązania o charakterze pieniężnym, zarówno prywatnoprawnego, jak i publicznoprawnego⁴².

Ustawodawca w przepisach ustawy o NBP uregulował monopol emisyjny banku centralnego w sposób dualny. Obejmuje on zarówno wprowadzanie znaków pieniężnych do obiegu, jak i wycofywanie ich z obiegu z przyczyn wskazanych w ustawie⁴³. Na podstawie art. 33 ust. 1 u.NBP upoważniono prezesa NBP do ustalania, w drodze zarządzeń, wzorów i wartości nominalnej banknotów oraz wzorów, wartości nominalnej, stopu, prób i masy monet, a także wielkości emisji znaków pieniężnych, jak również terminów wprowadzenia ich do obiegu. Od momentu wejścia w życie przepisów aktualnie obowiązującej ustawy o NBP, tzn. od 1 stycznia 1998 r., do 16 listopada 2023 r. w tych sprawach wydano 476 zarządzeń. Emitowano w tym okresie głównie okolicznościowe monety, a rzadziej banknoty. Pomimo że znaki pieniężne emitowano w związku z upamiętnieniem rocznic, wydarzeń lub postaci historycznych, to były one również przeznaczone do obiegu pieniężnego. Emisje dotyczyły zarówno zdarzeń jednorazowych (np. upamiętnienie 250. rocznicy powołania Komisji Edukacji Narodowej, 100. rocznicy Konstytucji marcowej lub 100-lecia zaślubin Polski z Bałtykiem), jak i były dokonywane w ramach kilkuletnich serii (np. wielcy polscy ekonomiści, wielkie aktorki, polscy podróżnicy i badacze, zabytki kultury w Polsce, miasta w Polsce, skarby Stanisława Augusta). Ich siła nabywczą jest równa wartości nominalnej określonej na znakach pieniężnych, a nie cenie, za którą zostały zakupione. Wartość kolekcjonerska takich znaków pieniężnych często jest wyższa od ich wartości nominalnej.

Według art. 33 ust. 2 u.NBP prezes NBP jest uprawniony do wycofywania z obiegu określonych znaków pieniężnych. Po upływie terminu ustalonego przez prezesa NBP znaki te przestają być prawnym środkiem płatniczym na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej i podlegają wymianie

⁴¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 26 stycznia 2021 r., C-422/19, Legalis nr 2527031.

⁴² D. Cyman, *Pieniądz jako wartość konstytucyjna*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 646.

⁴³ D. Wojtczak-Samoraj, *Komentarz do art. 32*, [w:] P. Zawadzka (red.), *Ustawa o Narodowym Banku Polskim. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 158.

w wyznaczonych przez prezesa NBP bankach. Czynność wymiany znaków pieniężnych na inne znaki pieniężne ma charakter finansowy i cywilnoprawny⁴⁴. Z postanowień art. 34 ust. 1 u.NBP wynika, że znaki pieniężne, nieodpowiadające wskutek zużycia lub uszkodzenia warunkom ustalonym przez prezesa NBP, przestają być prawnym środkiem płatniczym na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej i podlegają wymianie. Na podstawie art. 34 ust. 2 u.NBP zobowiązano prezesa NBP do określenia, w drodze zarządzenia, szczegółowych zasad i trybu wymiany takich znaków pieniężnych⁴⁵. Stosownie do postanowień art. 35 u.NBP fałszywe znaki pieniężne podlegają zatrzymaniu, bez prawa do zwrotu ich równowartości. Ustawodawca zobowiązał prezesa NBP do określenia, w drodze zarządzenia uzgodnionego z ministrem sprawiedliwości i ministrem właściwym do spraw wewnętrznych, zasad i trybu postępowania przy zatrzymywaniu znaków pieniężnych podejrzanych co do autentyczności oraz postępowania z fałszywymi znakami pieniężnymi⁴⁶.

Od kilku lat zwiększa się zapotrzebowanie na znaki pieniężne. Wartość pieniądza gotówkowego w obiegu według stanu na 31 grudnia 2020 r. wyniosła 321,8 mld zł. Oznaczało to wzrost o 83 mld zł, tj. o 34,8%, w stosunku do stanu na 31 grudnia 2019 r. Dynamika wzrostu była bardzo wysoka, porównywalna z łącznym wzrostem w czterech poprzednich latach. Wzrost wartości gotówki w obiegu wynikał ze zwiększenia zapotrzebowania rynku na pieniądź w postaci fizycznej. Był to efekt zwiększenia znaczenia tezauryzacyjnej i przezornościowej funkcji gotówki w okresie pandemii COVID-19. W 2020 r. producenci znaków pieniężnych dostarczyli do NBP 407,5 mln sztuk banknotów i 1102 mln sztuk monet. W porównaniu z dostawami w 2019 r. (314,1 mln sztuk banknotów i 1044,2 mln sztuk monet) liczba dostarczonych banknotów była wyższa o 29,7%, a liczba monet o 5,5%⁴⁷. Tendencja ta utrzymywała się także w latach 2021–2022. Z przedstawionych przez NBP rocznych sprawozdań wynika, że na koniec 2021 r. zanotowano kolejny wzrost wartości pieniądza gotówkowego w obiegu. Wartość

⁴⁴ Postanowienie NSA z dnia 19 czerwca 2018 r., I OSK 1825/18, Legalis nr 1792507.

⁴⁵ Zarządzenie nr 31/2013 Prezesa NBP z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu wymiany znaków pieniężnych, które wskutek zużycia lub uszkodzenia przestają być prawnym środkiem płatniczym na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.Urz. NBP z 2022 r., poz. 23).

⁴⁶ Zarządzenie Prezesa NBP z dnia 31 sierpnia 1989 r. w sprawie zatrzymywania fałszywych znaków pieniężnych (M.P. Nr 32, poz. 255 ze zm.).

⁴⁷ Sprawozdanie z działalności Narodowego Banku Polskiego w 2020 r., Warszawa 2021, s. 49, https://nbp.pl/wp-content/uploads/2022/10/sprawozdanie_2020.pdf (dostęp: 21.05.2024).

pieniądza gotówkowego w obiegu wyniosła 355,6 mld zł i w stosunku do stanu na 31 grudnia 2020 r. wzrosła o 33,8 mld zł, tj. o 10,5%. W 2021 r. producenci znaków pieniężnych dostarczyli do NBP 513,4 mln sztuk banknotów i 803,7 mln sztuk monet. Oznacza to, że w porównaniu z dostawami w 2020 r. liczba zakupionych przez NBP banknotów wzrosła o 26%, natomiast liczba monet zmniejszyła się o 27,1%⁴⁸. Powyższa tendencja była kontynuowana w 2022 r. Według stanu na 31 grudnia 2022 r. w obiegu znajdowały się znaki pieniężne o łącznej wartości 368,6 mld zł, a więc w porównaniu do stanu z końca 2021 r. nastąpił wzrost o 13,1 mld zł, tj. o 3,7%. Jako główną tego przyczynę wskazano agresję Rosji na Ukrainę. W 2022 r. producenci znaków pieniężnych dostarczyli do NBP 542,8 mln sztuk banknotów i 438,7 mln sztuk monet. W porównaniu z dostawami z 2021 r. nastąpił wzrost o 5,7% w odniesieniu do banknotów oraz spadek o 45,4% w zakresie dostarczonych monet⁴⁹.

5. Zakończenie

104

Efektem przeprowadzonej analizy i oceny polskich unormowań konstytucyjnych i ustawowych jest pozytywna weryfikacja hipotezy o wieloletniej ewolucji regulacji ustawowych, w tym również pochodzących z lat 1918–1939, która wywarła istotny wpływ na kształt monopolu emisyjnego banku centralnego w Polsce. Jednak ostateczna wersja tego monopolu to rezultat działalności Zgromadzenia Narodowego pracującego nad kolejnymi wersjami projektów Konstytucji RP przedstawianymi w latach 1994–1997. Połączenie tradycji polskiego ustawodawstwa dotyczącego banku centralnego oraz wdrożenie koncepcji ustrojodawcy zmierzającego do wyeksponowania w Konstytucji RP kardynalnych cech centralnego banku państwa umożliwiło stworzenie standardu konstytucyjnego zbudowanego z trzech elementów. Narodowy Bank Polski został wyposażony w dwa wyłączne uprawnienia, tzn. do emisji pieniądza oraz ustalania i realizowania polityki pieniężnej, ale jednocześnie obciążono go odpowiedzialnością za wartość polskiego pieniądza. W art. 227 ust. 1 Konstytucji RP monopol emisyjny NBP sformułowano

⁴⁸ Sprawozdanie z działalności Narodowego Banku Polskiego w 2021 r., Warszawa 2022, s. 49, https://nbp.pl/wp-content/uploads/2022/10/sprawozdanie_2021.pdf (dostęp: 21.05.2024).

⁴⁹ Sprawozdanie z działalności Narodowego Banku Polskiego w 2022 r., Warszawa 2023, s. 47, <https://nbp.pl/wp-content/uploads/2023/05/Sprawozdanie-z-dzialalnosci-NBP-w-2022-r..pdf> (dostęp: 25.11.2023).

w sposób uniwersalny i bardzo szeroki. Ustawodawca ograniczył jego przedmiotowe granice do znaków pieniężnych, a więc pieniądza w postaci gotówkowej.

Wyłączne prawo emisji pieniądza przez NBP zostało zastrzeżone na poziomie konstytucyjnym i stanowi atrybut niezbędny do realizacji polityki pieniężnej przez bank centralny. W tym zakresie NBP działa w charakterze władzy monetarnej, sterującej działalnością całego systemu bankowego, posługując się różnorodnymi instrumentami finansowymi i pozostając przy tym niezależnym w znaczeniu finansowym, funkcjonalnym i instytucjonalnym⁵⁰. Ustawodawca ukształtował ten monopol NBP nie tylko pod względem technicznym, lecz dokonał jego przedmiotowego ograniczenia do znaków pieniężnych, które stanowią tylko jedną z form pieniądza.

Techniczne aspekty wykonywania monopolu emisyjnego przez NBP odnoszą się przede wszystkim do ustalania: wzorów i wartości oraz wielkości i terminów emisji znaków pieniężnych, wycofywania z obiegu określonych znaków pieniężnych, określania szczegółowych reguł wymiany zużytych lub zniszczonych znaków pieniężnych, a także zatrzymywania fałszywych znaków pieniężnych. Wymienione czynności techniczne mieszczą się w nałożonym na bank centralny mocą art. 37 u.NBP obowiązku organizowania gospodarki znakami pieniężnymi Rzeczypospolitej Polskiej. Emitowanie pieniądza uznaje się w doktrynie prawa finansowego za funkcję uprzywilejowaną i podstawową w skali całego systemu bankowego⁵¹. Dla kształtowania polityki emisyjnej istotne znaczenie ma określenie wielkości zapotrzebowania gospodarki na pieniądz gotówkowy. W tym celu NBP prowadzi badania czynników kształtowania się wielkości tego zapotrzebowania i na tej podstawie planuje emisję pieniądza gotówkowego.

Będąc odpowiedzialnym za wartość polskiego pieniądza, NBP powinien odpowiednio kontrolować wielkość emisji znaków pieniężnych. Nie można dopuszczać do nadmiernej emisji znaków pieniężnych, której efektem byłoby osłabienie siły nabywczej polskiego pieniądza, zmniejszenie zainteresowania przeprowadzaniem rozliczeń z użyciem polskiej waluty lub gromadzeniem w niej oszczędności, osłabieniem jej kursu w stosunku do walut obcych. Spadek zaufania do polskiego pieniądza może być wywołany m.in. jego nadmiarem w obiegu (podobne efekty przynosi nadmiar pieniądza bankowego kreowanego głównie w postaci

⁵⁰ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 28 czerwca 2000 r., K 25/99, OTK 2000, z. 5, poz. 141; z dnia 16 lipca 2009 r., Kp 4/08, OTK-A 2009, z. 7, poz. 112.

⁵¹ E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Warszawa 1999, s. 221.

kredytów). Bank centralny, wyposażony w prawo stosowania określonych instrumentów polityki pieniężnej, powinien przeciwdziałać takim negatywnym zjawiskom, ponieważ podważają one nie tylko wartość polskiego pieniądza, ale również stabilność systemu monetarnego państwa.

Bibliografia

- Cyman D., *Pieniądz jako wartość konstytucyjna*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010.
- Czaja-Hliniak I., *Konstytucyjne podstawy banku centralnego w Polsce*, [w:] M. Grzybowski (red.), *Państwo demokratyczne, prawne i socjalne. Studia prawne. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Zbigniewowi Antoniemu Maciągowi*, t. 3, Kraków 2014.
- Denek E., Sobiech J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, Warszawa 1999.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010.
- Dybowski T., Pyrzyńska A., *Świadczenie*, [w:] K. Osajda (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 5: *Prawo zobowiązań – część ogólna*, Warszawa 2020.
- Dziekański P., *Niezależność Narodowego Banku Polskiego w świetle polskiego prawa i prawa Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 7–8.
- Fojcik-Mastalska E., *Bank centralny*, [w:] J. Głuchowski (red.), *System prawa finansowego*, t. IV, Warszawa 2010.
- Gruszecki T., *Teoria pieniądza i polityka pieniężna. Rys historyczny i praktyka gospodarcza*, Kraków 2004.
- Jurkowska-Zeidler A., *Wybrane aspekty konstytucyjnej regulacji problematyki Narodowego Banku Polskiego*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2014, t. 31.
- Kaźmierczak A., *Pieniądz i bank w kapitalizmie. Zarys problematyki*, Warszawa 1993.
- Komierzyńska-Orlińska E., *Podstawy ładu bankowego w polskim prawie konstytucyjnym i administracyjnym*, „Annales UMCS – Sectio G” 2017, t. 64, nr 1.
- Kras I., *Powstanie i status NBP*, „Seminare. Poszukiwania Naukowe” 2006, t. 23.
- Krzyżewski J.A., *Pieniądz jako kategoria prawa konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2003, nr 6.
- Leszczyńska C., *Polska bankowość centralna 1828–1989. Bank Polski, Polska Krajowa Kasa Pożyczkowa, Bank Polski SA, Narodowy Bank Polski*, [w:] R. Kokoszczyński, B. Pietrzak (red.), *Bankowość centralna od A do Z*, Warszawa 2008.
- Myślak E., *Narodowy Bank Polski w systemie ustrojowym Rzeczypospolitej Polskiej*, Kraków 2013.

- Myślak E., *Narodowy Bank Polski wobec transformacji ustrojowej: pozycja prawna – organizacja – funkcje*, „Środkowoeuropejskie Studia Polityczne” 2013, nr 4.
- Ofiarski Z., *Założenia polityki pieniężnej Rady Polityki Pieniężnej a ochrona ustroju pieniężnego jako wartości publicznej*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2020, nr 1.
- Piotrowska A., *Bitcoin a definicja i funkcje pieniądza*, „Annales UMCS – Sectio H” 2014, t. 48, nr 3.
- Projekt jednolity Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 19 czerwca 1996 r.*, [w:] R. Chruściak, *Projekty Konstytucji 1993–1997*, cz. 2, Warszawa 1997.
- Projekty jednolite Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 20 stycznia 1995 r. i z dnia 26 stycznia 1995 r.*, [w:] R. Chruściak, *Projekty Konstytucji 1993–1997*, cz. 2, Warszawa 1997.
- Wanat E., *Bitcoin i inne kryptowaluty jako przedmiot świadczenia pieniężnego*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2019, nr 2.
- Wojtczak-Samoraj D., *Komentarz do art. 32*, [w:] P. Zawadzka (red.), *Ustawa o Narodowym Banku Polskim. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Zubik M., *Narodowy Bank Polski (analiza konstytucyjno-ustrojowa)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 6.
- Żmij G., *Prawo waluty*, Kraków 2003.

*Wojciech Morawski*¹

Akty interpretacyjne zamiast aktów prawnych – materializacja idei administracji pomagającej podatnikowi czy dekompozycja konstytucyjnego systemu źródeł prawa podatkowego?²

Streszczenie

Opracowanie nawiązuje do dorobku orzeczniczego prof. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej jako sędzi Trybunału Konstytucyjnego. Przedstawiono w nim wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03) oraz jego konsekwencje. Obecnie polskie prawo podatkowe ewoluuje w kierunku, który wydaje się sprzeczny z poglądami Trybunału Konstytucyjnego wynikającymi z tego wyroku.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, Trybunał Konstytucyjny, indywidualne interpretacje podatkowe, ogólne interpretacje podatkowe, źródła prawa podatkowego

Abstract

The publication refers to the body of rulings of Prof. Teresa Dębowska-Romanowska as a judge of the Constitutional Tribunal. It presents the judgment of the Constitutional Tribunal of 11 May 2004 (K 4/03) and its consequences. Currently, Polish tax law is evolving in a direction that seems to contradict the views of the Constitutional Tribunal resulting from this judgment.

Keywords: tax law, Constitutional Tribunal, individual tax interpretations, general tax interpretations, sources of tax law

¹ Wojciech Morawski – doktor habilitowany, profesor UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Prawa i Administracji, kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych, przewodniczący Rady Dyscypliny Nauki Prawne UMK, <http://orcid.org/0000-0002-2396-9434>

² Opracowanie przygotowane w ramach grantu finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki, nr rej. 2016/21/B/HS5/00187 „Akty interpretacyjne w prawie podatkowym – między pomocniczością, elastycznością a dezintegracją systemu prawa podatkowego”.

1. Wprowadzenie

Akty interpretacyjne z pewnością są instytucją zasadniczo użyteczną dla podatnika. Trudno sobie wyobrazić polski system podatkowy bez ich istnienia. Jest on na tyle niejasny, że podatnikowi „należy się” pomoc ze strony organów podatkowych. Uzasadnianie tej dość oczywistej tezy można uznać za zbędne. Pojawia się jednak pytanie, czy realizując słuszny cel, nie naruszamy standardów konstytucyjnych.

Warto poruszyć ten temat, gdyż wiąże się on także z aktywnością prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej jako sędzi Trybunału Konstytucyjnego.

2. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03)³ zapadł na tle stanu prawnego odmiennego od obecnego, dlatego warto go przypomnieć. Istota problemu sprowadzała się do tego, że ogólne interpretacje podatkowe były wiążące dla organu podatkowego⁴. Co do interpretacji indywidualnych, brak było wyraźnej regulacji, która wiązałaby nimi organy podatkowe. Spór przed Trybunałem Konstytucyjnym dotyczył tylko interpretacji ogólnych.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) oraz Rzecznik Praw Obywatelskich w swym wniosku domagali się zbadania, czy regulacja ta nie narusza prawa uczestników postępowania podatkowego do merytorycznego rozpoznania decyzji podatkowych w dwóch instancjach, tj. art. 78 oraz art. 93 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ przez naruszenie przez ustawodawcę warunków dopuszczalności stanowienia norm o charakterze wewnętrznie obowiązującym. Twierdzili oni, że związanie organów podatkowych interpretacją prawa podatkowego dokonaną przez ministra finansów powodowało naruszenie zasady samodzielności decyzyjnej tych organów, co w konsekwencji prowadziło do tego, że postępowanie

³ W jego wydaniu jako sędzia TK brała udział prof. dr hab. Teresa Dębowska-Romanowska.

⁴ Art. 14 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym w 2004 r. – dalej: o.p.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

podatkowe jedynie pozornie miało charakter dwuinstancyjny. Ponadto w ocenie wnioskodawców interpretacje te miałyby faktycznie służyć nie tylko związaniu organów podatkowych, ale także decydowaniu o prawach podmiotów pozostających poza sferą tej podległości, co tym samym naruszało zakaz, o którym mowa w art. 93 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji RP.

Trybunał zgodził się z wnioskodawcami co do naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania. Nie to jest jednak najciekawsze z punktu widzenia tematu publikacji.

Znacznie ciekawsze są uwagi oparte na treści art. 93 ust. 2 Konstytucji RP. Trybunał uznał mianowicie, że jednym z podstawowych założeń art. 93 ust. 2 ustawy zasadniczej jest to, że źródła prawa wewnętrznego nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów. Problem konstytucyjności regulacji ogólnych interpretacji prawa podatkowego TK rozpatrzył, zwracając uwagę na dwie kwestie. Po pierwsze, czy wiążące interpretacje ministra finansów, o których mowa w art. 14 § 2 o.p., mogą być zaliczone do kategorii źródeł prawa wewnętrznego obowiązującego. Po drugie, czy w świetle zakwestionowanego przepisu stanowią one normatywną podstawę do wydawania indywidualnych rozstrzygnięć wobec podmiotów „zewnętrznych”, a więc niepozostających w relacji organizacyjnego podporządkowania wobec ministra finansów. Analizując instytucję ogólnych interpretacji prawa podatkowego, TK stwierdził, że „nie może ona być zaliczana ani do kategorii źródeł prawa, ani też uznawana za akt administracyjny wewnętrzny stosowania prawa. Wykładnia urzędowa nie może być też podstawą decyzji podatkowych wobec obywateli ani innych podmiotów prawa. Wykładnia urzędowa pozostaje więc poza systemem źródeł prawa powszechnie obowiązującego, nie mieści się też w systemie źródeł prawa wewnętrznego, o jakim mowa w art. 93 Konstytucji. [...] (zob. T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo”, nr 7/1998, s. 28 i n.)”. Jednak wątpliwości TK budził rzeczywisty zakres i charakter oddziaływania normatywnego interpretacji na adresatów przepisów prawnopodatkowych. Normatywne oddziaływanie treści interpretacji nie ograniczało się jedynie do sfery wewnętrznej, o której mowa w art. 93 ust. 1 Konstytucji RP. Przeciwnie, interpretacja ta miała kształtować treść decyzji oddziałujących bezpośrednio na prawa podatnika. Trybunał zwrócił też uwagę, że „o normatywnym walorze interpretacji świadczyć może – analogiczny do odnoszonego do źródeł prawa – ustawowy wymóg ich publikacji”.

W ocenie TK rozwiązanie zawarte w art. 14 o.p. było niezgodne także z art. 93 ust. 2 Konstytucji RP. Prowadziło bowiem do „niebezpiecznego i niepożądanego zacierania różnicy między tworzeniem prawa a jego interpretacją, co wynika z nadania waloru rozszerzonego obowiązku urzędowej wykładni, mającej w założeniu wypełniać wyłącznie funkcję ograniczonego podmiotowo porządkowania i ujednolicania działalności orzeczniczej”. Poza tym czyniło z aktów, formalnie rzecz biorąc adresowanych wyłącznie do struktury wewnętrznej aparatu państwa, „środek oddziaływania na sferę praw i wolności podatników, a więc sferę, której regulacja dopuszczalna jest jedynie aktami zaliczanymi do zamkniętej kategorii źródeł prawa powszechnie obowiązującego”. Trybunał zwrócił też uwagę na niebezpieczeństwo „rozchwiania całej przyjętej przez ustrojodawcę koncepcji systemu źródeł prawa”. I właśnie te uwagi zawarte w analizowanym wyroku wydają mi się najwartościowsze i wychodzące poza zakres tej konkretnej sprawy.

3. Trybunał Konstytucyjny a urzędowe interpretacje podatkowe – „za, a nawet przeciw”?

112

Błędem byłoby uznanie, że TK negował sens istnienia urzędowych interpretacji podatkowych. Trybunał nie miał zastrzeżeń do instytucji, a tylko do konkretnych rozwiązań prawnych. Trybunał Konstytucyjny wyraźnie uznał urzędowe interpretacje podatkowe za bardzo potrzebną instytucję⁶. W efekcie instytucja interpretacji ogólnych prawa podatkowego nadal mogła funkcjonować. Powstawało tylko pytanie, czy po wyroku TK mogła ona funkcjonować faktycznie, czy też wyrok TK spowodował w niej takie luki, że należało ją uznać za niestosowną, i czy w ogóle było możliwe funkcjonowanie interpretacji ogólnych i indywidualnych, gdyby spełnić oczekiwania Trybunału Konstytucyjnego.

Warto zauważyć, że wyrok TK spowodował, że pozycja prawna części podatników pogorszyła się, jeżeli interpretacja była dla podatnika korzystna i zastosował się do niej. Przed wyrokiem TK organ podatkowy był związany treścią interpretacji. W efekcie podatnik nie musiał obawiać się wydania decyzji sprzecznej z nią, co oznaczało, że nie można było co do zasady zażądać od niego zapłaty spornego podatku.

⁶ W tezie wyroku stwierdzono wyraźnie: „Art. 14 § 2 [...] w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i kontroli skarbowej, jest niezgodny z art. 78 oraz art. 92 ust. 2 zd. 2 Konstytucji RP”.

Po wyroku TK niedookreślona w ówczesnych przepisach zasada, że zastosowanie się do interpretacji przez podatnika nie może mu szkodzić, stała się jedynym instrumentem ochrony jego interesów, gdyż organ podatkowy nie musiał już stosować się do interpretacji ministra finansów. Jednak nie gwarantowała ona tego, że podatnik nie będzie musiał uiścić spornego podatku⁷. Czy więc Trybunał Konstytucyjny nie pozbawiał interpretacji ogólnych skuteczności?

4. Czy tylko interpretacje ogólne są „podejrzane”?

Wyrok TK dotyczył tylko interpretacji ogólnych. Możliwe, że dlatego, iż w wypadku interpretacji indywidualnych nie było przepisu, który konstytuowałby ich wiążący charakter.

Trudno jednak uznać, że TK z pewnością analogicznie odniósłby się do problemu konstytucyjności wiążących interpretacji o charakterze indywidualnym. W ich wypadku bowiem zawsze istnieje możliwość wprowadzenia dwuinstancyjności postępowania. Gdyby wiążące interpretacje indywidualne były przedmiotem takiej procedury odwoławczej, można byłoby uznać, że całość sprawy podatkowej będzie rozpatrzona w dwóch instancjach, jednak w dwóch odrębnych postępowaniach. Inna sprawa, że absolutyzowanie zasady dwuinstancyjności trudno uznać za dobrą drogę. W gruncie rzeczy prawdziwy problem zastępowania przepisów prawa przez interpretacje w analizowanym wyroku TK został nieco przysłonięty przez ów wymóg formalny. Gdyby odnieść – rygorystyczne w kwestii poszanowania zasady dwuinstancyjności – stanowisko TK także do interpretacji indywidualnych, to powstałyby poważne problemy na gruncie stosowania uregulowanych w unijnym prawie celnym wiążących informacji taryfowych, które są – nawet z nazwy – wiążące. Dyskusyjna byłaby także legalność wiążących informacji akcyzowych i wiążących informacji stawkowych, które także są wiążące. Szczęśliwie, skoro mają one formę prawną decyzji, to zamiast oczekiwanej przez TK dwuinstancyjności postępowania wymiarowego, mielibyśmy przynajmniej dwuinstancyjność postępowania interpretacyjnego.

⁷ W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 254 i nast.

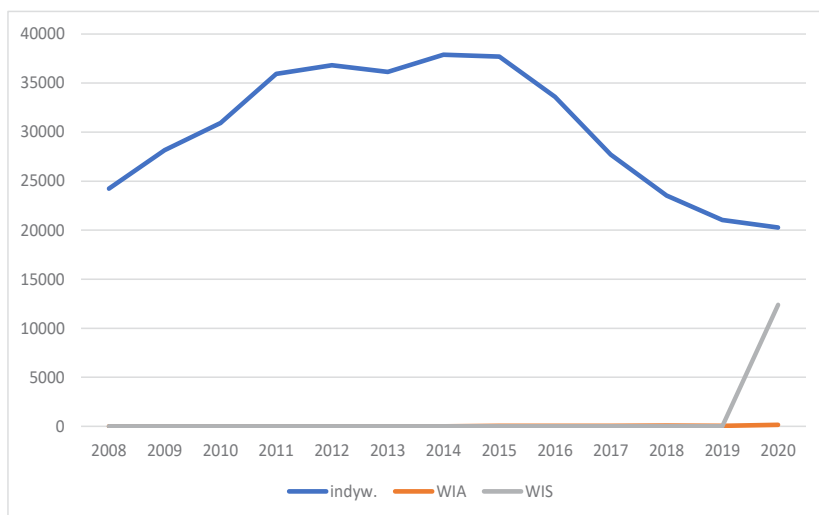
5. Formalnie niewiążące interpretacje ogólne i indywidualne, czyli „obejście” wyroku Trybunału Konstytucyjnego

Aktualny model interpretacji zarówno indywidualnych, jak i ogólnych spełnia na pierwszy rzut oka oczekiwania Trybunału Konstytucyjnego. Formalnie nie są one wiążące. Odrębnie można potraktować przypadek wiążących informacji akcyzowych i wiążących informacji stawkowych. Nie można jednak oprzeć się wrażeniu, że to tylko pozór zgodności z orzeczeniem TK. Przecież jeżeli podatnik posiada korzystną interpretację podatkową, którą organ uzna za wadliwą, to przysługuje mu zwolnienie podatkowe (o ile spór dotyczy zdarzeń przyszłych w stosunku do interpretacji). Faktycznie więc skutek finansowy będzie dla niego taki, jakby interpretacja zastąpiła przepis prawa podatkowego. Tylko formalnie w decyzji podatek zostanie wymierzony zgodnie z prawem, ale podatnik zapłaci podatek pomniejszony o „skutki” zastosowania się do interpretacji. Wygląda na to, że prawodawca osiągnął swój cel, jakim jest ochrona interesów podatnika, ale inną drogą niż ta, którą zakwestionował Trybunał Konstytucyjny.

114

6. Trybunał Konstytucyjny broni wartości, a rzeczywistość skrzeczy...

Trybunał Konstytucyjny, co naturalne, zajął się ściśle prawnym aspektem wypierania prawa przez akty interpretacyjne. Tymczasem istotne jest także to, jak „popularne” są akty interpretacyjne i czy faktycznie nie wypierają one aktów normatywnych w codziennej praktyce stosowania prawa podatkowego. Miarę „chorej popularności” interpretacji indywidualnych obrazuje poniższy wykres.



Wykres 1. Liczba wydanych interpretacji indywidualnych w latach 2008–2020

Źródło: opracowanie własne na podstawie Krajowa Informacja Skarbowa, *Raporty z działalności*, b.r., <https://www.kis.gov.pl/dzialalnosc/raporty-z-dzialalnosci> (dostęp: 1.06.2022).

Wydawanie corocznie około 37 000 interpretacji indywidualnych trzeba określić jako patologię. Do około 2016 r. można było odnieść wrażenie, że w praktyce podatnik potrzebował jeszcze swego „potwierdzenia” treści ustawy przez interpretację indywidualną.

115

Czy w takim wypadku należy cieszyć się ze spadku liczby interpretacji indywidualnych od 2016 r.? Nie sądzę. Istotniejsze niż liczby są przyczyny tego spadku. Otóż ograniczenie liczby interpretacji indywidualnych osiągnięto przez – po pierwsze – prawne ograniczenie możliwości występowania o nie, po drugie – przez utrudnianie uzyskania interpretacji indywidualnej w postaci żądania od wnioskodawców wyjaśnienia wielu drobnych zagadnień, które nieraz nie miały znaczenia prawnego, a po trzecie – przez wypracowanie przez organy podatkowe praktyki odmowy stosowania interpretacji podatkowych. Podstawą były często zupełnie błahе różnice między treścią wniosku podatnika a zaistniałym stanem faktycznym⁸. Na szczęście Naczelny Sąd Administracyjny w kilku wyrokach ostro zareagował na te absurdalne praktyki

⁸ Szerzej: D. Osada, *Ile naprawdę warte są indywidualne interpretacje podatkowe? Uwagi krytyczne*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 1, s. 25–32; A. Bartosiewicz, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony praw podatnika?*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, s. 11–15.

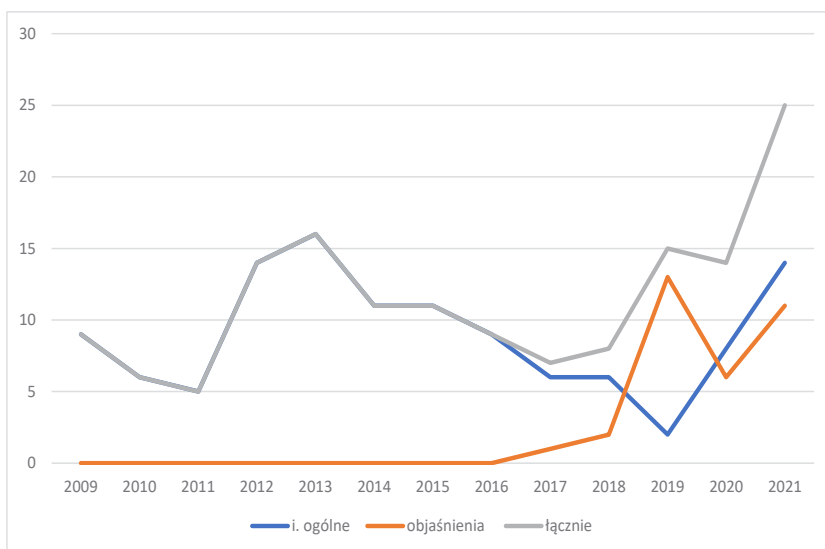
organów podatkowych⁹. Może takie właśnie wyroki pozwoliły ograniczyć spadek liczby interpretacji indywidualnych i przywrócić jakieś minimalne zaufanie do nich.

7. Interpretacje ogólne o różnych nazwach

Wydaje się, że większe ryzyko naruszenia dominującej pozycji przepisów prawa podatkowego (czyli w istocie ustawy podatkowej) wynika z rozwoju interpretacji ogólnych. Interpretacje indywidualne mogą zmienić sytuację jednego podatnika, natomiast interpretacja ogólna może *de facto* zmienić ustawę, gdy jest dla podatników korzystna. Każdy z nich będzie bowiem korzystał ze zwolnienia podatkowego, mimo że interpretacja będzie sprzeczna z prawem. Problemem jest liczba interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych. Zwłaszcza ta druga forma interpretacji ogólnej (z nieznanych powodów odróżniona terminologicznie od „zwykłych” interpretacji ogólnych) rozwija się żywiołowo. Przy tym nie zawsze są to tylko „interpretacje”, skoro dochodzi do „uzupełniania” ustawy. Interpretacje ogólne nie są więc czymś, z czego tylko „warto” korzystać, je po prostu „trzeba czytać”. A to oznacza setki stron do przeczytania każdego roku.

Jeszcze bardziej niepokojące jest zestawienie objętości objaśnień podatkowych. Na wykresie 3 odwołano się do liczby stron tych dokumentów, tak jak zostały opublikowane na stronie Ministerstwa Finansów.

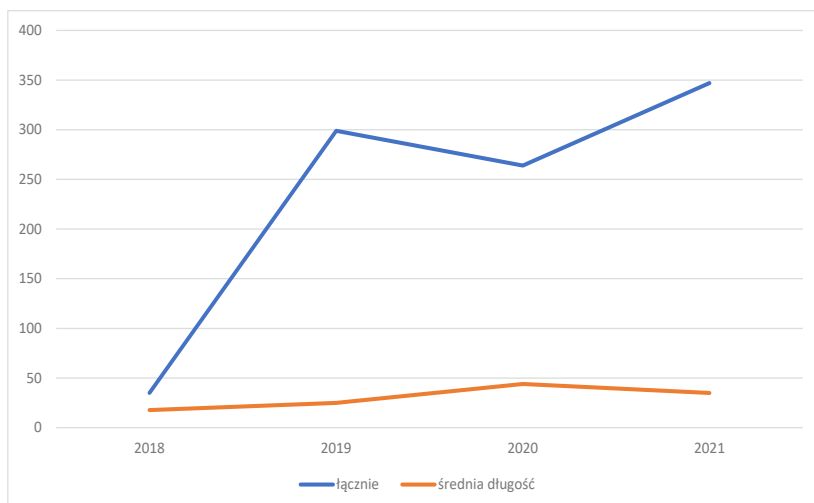
⁹ Na przykład wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 293/17.



Wykres 2. Liczba interpretacji ogólnych i objaśnień w latach 2009–2021

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ministerstwo Finansów, *Ostrzeżenia i wyjaśnienia podatkowe*, b.r., <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe> (dostęp: 1.06.2022).

117



Wykres 3. Długość objaśnień podatkowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ministerstwo Finansów, *Ostrzeżenia...*

8. Czy Trybunał Konstytucyjny miał rację?

Analizowany wyrok Trybunału Konstytucyjnego jest dobrym przykładem uzasadnionych obaw co do ewolucji prawa podatkowego w kontekście standardów konstytucyjnych. Trybunał zasadnie wywodzi z Konstytucji RP, że prawo podatkowe to prawo zapisane w Dzienniku Ustaw, a nie w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Finansów lub obecnie w wypadku objaśnień podatkowych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w postaci różnych aktów interpretacyjnych.

Problem w tym, że rzeczywistość idzie w kierunku przeciwnym do oczekiwań TK. Nie chodzi tu tylko o ściśle rozumiane interpretacje podatkowe. Podatnicy na co dzień muszą korzystać z Komentarza OECD¹⁰ w wypadku wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i z wytycznych OECD w wypadku cen transferowych. W efekcie można powiedzieć, że np. w wypadku cen transferowych dodanie do wytycznych OECD naszych krajowych objaśnień lub interpretacji ogólnych już niczego nie zmienia. Coraz bardziej rozwija się kategoria tzw. *soft law* i prawo tworzone przez parlament ma coraz mniejsze znaczenie. Niestety...

118

Bibliografia

- Bartosiewicz A., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony praw podatnika?*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6.
- Krajowa Informacja Skarbowa, *Raporty z działalności*, b.r., <https://www.kis.gov.pl/dzialalnosc/raporty-z-dzialalnosci> (dostęp: 20.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Ostrzeżenia i wyjaśnienia podatkowe*, b.r., <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe> (dostęp: 20.06.2020).
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.
- Osada D., *Ile naprawdę warto są indywidualne interpretacje podatkowe? Uwagi krytyczne*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 1.

¹⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html (dostęp: 1.06.2022).

Monika Bogucka-Felczak¹

Patryk Kowalski²

Władztwo finansowe województwa śląskiego 1920–1939 (II Rzeczpospolita)

Streszczenie

W niniejszym opracowaniu przedstawiono wyniki badań dotyczących zakresu przyznanego władztwa finansowego województwu śląskiemu, istniejącemu w latach 1920–1939, przez II Rzeczpospolitą Polską. Za materiał badawczy posłużyły akty prawne z zakresu prawa konstytucyjnego i finansowego II Rzeczypospolitej Polskiej i województwa śląskiego. Dokonano także przeglądu literatury omawiającej problematykę autonomii śląskiej. Ustalono, że województwo śląskie w latach 1920–1930 cieszyło się dużą autonomią w zakresie władztwa finansowego w kilku aspektach: budżetowym, dochodowym, podatkowym i redystrybucyjnym. Jednakże autonomia ta miała pewne ograniczenia ustrojowe, które świadczyły o zależności od ówczesnego państwa polskiego.

119

Słowa kluczowe: autonomia terytorialna, władztwo finansowe, województwo śląskie, II Rzeczpospolita Polska, autonomia finansowa

Abstract

This article presents the results of research on the scope of the financial sovereignty to the Silesian Voivodeship in 1920–1939 by the Second Polish Republic. Legal acts in the field of constitutional and financial law of the Second Polish Republic and the Silesian Voivodeship were used as research material. The literature on the issues concerning the Silesian autonomy was also reviewed. It was established that the Silesian Voivodeship 1920–1939 enjoyed wide autonomy in terms of financial sovereignty in several aspects: budget, income, tax and redistribution. However, this autonomy had certain constraints on the political system which indicated a certain dependence in relation to the then Polish State.

Keywords: territorial autonomy, financial sovereignty, the Silesian Voivodeship, the Second Polish Republic, financial autonomy

¹ Monika Bogucka-Felczak – doktor habilitowana, profesor UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <http://orcid.org/0000-0003-0901-8824>

² Patryk Kowalski – doktor, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <http://orcid.org/0000-0003-3027-2683>

1. Wprowadzenie

Wiele współczesnych państw na świecie ma problemy z rodzącymi się ruchami separatystycznymi. Najczęściej jest to konsekwencją wieloetniczności państw, w których tylko jedna nacja sprawuje władzę, podczas gdy pozostałe narodowości nie uczestniczą w niej. Dotychczasowe doświadczenia pokazały, że przyznanie autonomii terytorialnej „podmiotom mniejszościowym” przez „narody tytułowe” może nie tylko być skutecznym mechanizmem łagodzenia konfliktów, ale może również zapobiegać secesji (np. Bangsamoro [Mindanao], Wyspy Alandzkie, Gagauzja). Z kolei odmowa autonomii może wywołać krytyczną eskalację konfliktów mniejszościowych, prowadząc często do roszczeń o niepodległość, a czasem do gwałtownego oporu (np. Kraj Basków, Irlandia Północna) czy też faktycznej secesji (np. Turecka Republika Cypru Północnego). Ustanowienie autonomii mogłoby pozwolić na zachowanie integralności terytorialnej i zapewnienie mniejszościom wewnętrznego samostanowienia³.

120

W historii Rzeczypospolitej Polskiej przykładem terytorium autonomicznego była śląska autonomia, funkcjonująca w ramach województwa śląskiego w latach 1920–1939. Literatura przedmiotu szeroko opisywała jej status, jednakże problematyka władztwa finansowego, przyznanego temu województwu nie była dotąd przedmiotem większego zainteresowania doktryny prawa. Opisu śląskiej autonomii podejmowali się przedstawiciele nauk społecznych już w pierwszej połowie XX wieku⁴. Zdecydowanie najwięcej opracowań to te o charakterze politologicznym i historycznym, prawnicze stanowią zaś mniejszość. Monografie prawnicze o tej tematyce powstawały głównie w okresie przedwojennym i zawierały omówienie autonomii Śląska z perspektywy prawa konstytucyjnego i prawa międzynarodowego publicznego. Brak jest w nich z reguły rozważań z zakresu prawa finansowego.

Podjęcie tej problematyki wydaje się istotne, ponieważ finanse publiczne to swoisty „układ nerwowy całego państwa”⁵, a zakres posiadane go władztwa finansowego przez podmiot wewnętrzny i publiczny kształtuje jego zdolność do realizacji zadań.

³ Zob. J. Dyrda, *Ruchy separatystyczne na świecie*, b.r., s. 6–7, <https://zpe.gov.pl/a/przeczytaj/Dt6B10AfP> (dostęp: 13.02.2023).

⁴ Wybrane przykłady z literatury przedstawiono w dalszej części pracy.

⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 3.

Jednym z nielicznych przedstawicieli nauki prawa finansowego, sygnalizującym problematykę autonomii finansowej województwa śląskiego jako przedmiotu naukowych rozważań, jest Pani Profesor Teresa Dębowska-Romanowska. Jej zdaniem procesy decentralizacji finansowej mogą prowadzić do wyposażenia pewnej części w ramach terytorium państwa w autonomię, w tym finansową, czego przykładem był status województwa śląskiego w okresie międzywojennym. Władztwo finansowe tego województwa przejawiało się w autonomicznym prawie do gromadzenia dochodów publicznych, wydatkowaniu tych środków i posiadaniu własnego aparatu skarbowego. Zgromadzonymi dochodami województwo śląskie dzieliło się z władzami centralnymi państwa na podstawie stałej matematycznej reguły ustawowej, zwanej tangenta śląską⁶.

Chęć pogłębienia wiedzy o zakresie autonomii finansowej i szerszej niż w dotychczas spotykanych opracowaniach jej prezentacji skłoniły autorów do przyjęcia za temat badawczy zagadnienia władztwa finansowego województwa śląskiego, obowiązującego na ziemiach polskich w latach 1920–1939.

2. Województwo śląskie: geneza i ustrój

Wyróżnia się wiele przyczyn powstania autonomii śląskiej. Przede wszystkim, jak pisze U. Zagóra-Jonszta, zasadniczą przyczyną była chęć przyłączenia uprzemysłowionego obszaru do Polski⁷. Ponadto wzmagał się ruch separatystyczny i chęć utworzenia wolnego państwa śląskiego (niem. *Freistaat Schlesien*). Takie rozwiązanie popierali przede wszystkim górnoląscy przemysłowcy, wspierani głosami katolickiej partii Centrum. Pomysł ten uzyskał aprobatę angielskich, amerykańskich i czeskich przedstawicieli przemysłu. Anglicy byli zainteresowani, żeby ziemie śląskie pozostawić w graniach Rzeszy Niemieckiej (jako przeciwwagę dla Francji), Amerykanie podobnie, uważając, że Śląsk w rękach niemieckich stanowi najsilniejszą barierę przeciwko Rosji. Natomiast władze czeskie same były zainteresowane tymi ziemiami. Dlatego Polacy, chcąc odwieść Ślązaków od tego rozwiązania,

⁶ *Ibidem*, s. 69.

⁷ U. Zagóra-Jonszta, *Autonomia Śląska w ramach Państwa Polskiego (1922–1939)*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 509, s. 468–469 za J. Ciągwa, *Autonomia Śląska (1922–1939)*, Katowice 1988, s. 6–7.

zapropowali im autonomię. Wpływ na ustanowienie autonomii miało też silne poczucie odrębności mieszkańców tego regionu, ich tzw. śląskość⁸.

Układ pokojowy w Wersalu zakładał, że cały uprzemysłowiony region ma przyspać Polsce. Jednak zdecydowany sprzeciw strony niemieckiej oraz postawa angielskiego premiera Lloyd George'a spowodowały, że o przynależności do jednego z państw mieli zdecydować mieszkańcy w plebiscycie. Po dwóch powstaniach śląskich w marcu 1921 r. odbył się plebiscyt, który nie wypadł dla Polski korzystnie: 60% mieszkańców opowiedziało się za pozostaniem w granicach Niemiec, co było efektem skutecznej niemieckiej propagandy. Po wybuchu trzeciego powstania śląskiego w rezultacie Polsce przypadło 30% terytorium spornego terenu i 43% ludności. Był to jednak najbardziej uprzemysłowiony obszar Górnego Śląska⁹.

Podstawy prawne dla funkcjonowania terytorium autonomicznego województwa śląskiego stanowiła Ustawa Konstytucyjna z dnia 15 lipca 1920 r.¹⁰, zawierająca Statut Organiczny Województwa Śląskiego (dalej: statut), która została uchwalona przez Sejm Ustawodawczy II Rzeczypospolitej Polskiej w tym samym dniu. Żadna z konstytucji obowiązujących w okresie międzywojennym nie zawierała regulacji odnoszących się do tej autonomii terytorialnej. Drobnym wyjątkiem stanowiła Ustawa Konstytucyjna z dnia 23 kwietnia 1935 r.¹¹, w której w przepisach końcowych, a dokładniej w art. 81 pkt 3, utrzymano w mocy statut śląski. Województwo śląskie zostało formalnie zniesione 7 maja 1945 r. mocą Ustawy Konstytucyjnej z 6 maja 1945 r. o zniesieniu statutu organicznego województwa śląskiego¹², uchwaloną przez Krajową Radę Narodową.

Autonomię terytorialną województwa śląskiego gwarantował art. 2 statutu, zgodnie z którym województwo śląskie było nieodłączną częścią składową Rzeczypospolitej Polskiej i posiadało prawa samorządne stosownie do przepisów Statutu Organicznego. Ten przepis determinował kształt autonomii. W województwie śląskim organem władzy

⁸ U. Zagóra-Jonszta, *Autonomia Śląska...*, s. 468, 469 za W. Marcoń, *Autonomia Śląska 1922–1939*, Toruń 2009, s. 16, 17 i M. Pielka, *Zarys historii autonomii Górnego Śląska*, 2012, www.historia.org.pl/2012/11/28/zarys-historii-autonomii-gornego-slaska (dostęp: 3.10.2021).

⁹ U. Zagóra-Jonszta, *Autonomia Śląska...*, s. 468, 469 za H. Rechowicz, *Wojewoda śląski dr Michał Grażyński*, Warszawa–Kraków 1988, s. 16.

¹⁰ Dz.U. z 1920 r. Nr 73, poz. 497.

¹¹ Dz.U. z 1935 r. Nr 30, poz. 227 – dalej: Konstytucja kwietniowa.

¹² Dz.U. z 1945 r. Nr 17, poz. 92.

ustawodawczej był Sejm Śląski, natomiast organem wykonawczym była Śląska Rada Wojewódzka, na czele której stał wojewoda. W ramach autonomii funkcjonował także Sąd Apelacyjny dla Województwa Śląskiego. Gwarantem zachowania autonomiczności ziem śląskich były przede wszystkim rozbudowane kompetencje Sejmu Śląskiego. Zgodnie z art. 6 statutu „we wszystkich sprawach, niezastrzeżonych dla Śląska, jest ustawodawstwo śląskie właściwem, o ile Województwo Śląskie jest wyraźnie wyjętem z pod zakresu działania odnośnej ustawy państwowej”¹³.

3. Władztwo finansowe

Skalę samodzielności finansowej każdej jednostki podziału administracyjnego państwa wyznaczają prawa i obowiązki wynikające z obowiązujących norm prawnych związanych z pozyskiwaniem środków publicznych i dysponowaniem nimi. Na potrzeby niniejszego opracowania autorzy przyjęli, że analizę tych norm prawnych można rozpatrywać na kilku płaszczyznach: dochodowej, wydatkowej i w zakresie administrowania dochodami.

Samodzielność dochodowa oznacza posiadanie przez podmioty zasobów finansowych, których rozmiary pozwolą na realizację zadań publicznych. W strukturze dochodów podmiotu samodzielnego powinny dominować dochody własne, tj. takie, do których źródeł przyznano temu podmiotowi prawo własności albo wykreowane przezeń, nie zaś dochody stanowiące formę zasilania zewnętrznego¹⁴. Konsekwencją posiadania własnych źródeł dochodów jest możliwość oddziaływania na kształtowanie się pochodzących z nich wpływów.

Samodzielność wydatkowa polega na zagwarantowaniu prawa do dokonywania wydatków we własnym imieniu i na własny rachunek.

Samodzielność w zakresie administrowania dochodami, przypisywana aparatowi wykonawczemu, polega na możliwości dokonywania wyboru najlepszych sposobów wykonywania zadań budżetowych na podstawie własnych planów finansowych.

¹³ Zob. szerzej M. Bogucka-Felczak, P. Kowalski, *Financial sovereignty of autonomous territories in 20th century Central and Eastern Europe*, „Historia Constitucional” 2022, no. 23, s. 307, <https://doi.org/10.17811/hc.v0i23.747>

¹⁴ J. Oniszczyk, *Zasada samodzielności finansowej gminy w Konstytucji z 1997 r. Omówienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24.03.1998 r., K 40/97, „Glosa” 1998, nr 10, s. 1.*

Analizę norm prawnych na tych płaszczyznach autorzy poprowadzili w ten sposób, że zakres władztwa finansowego województwa śląskiego został przyrównany do atrybutów władztwa finansowego jednostek samorządu terytorialnego obecnych wtedy na ziemiach II Rzeczypospolitej. Takie porównanie nie oznacza przyjęcia, iż status oraz funkcje ustrojowe tych podmiotów, tj. województwa śląskiego i jednostek samorządów terytorialnych okresu międzywojnia, były tożsame. U podstaw powołania samorządu terytorialnego leży inne wartości niż u podłoża przyznania województwu śląskiemu autonomii, w tym finansowej. Funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego było podyktowane z jednej strony względami technokratycznymi, tj. chęcią zwiększenia efektywności zarządzania sprawami publicznymi, z drugiej chęcią upodmiotowienia wspólnot lokalnych, rozumianych także jako związki polityczno-terytorialne i wreszcie zwiększeniem udziału obywateli w życiu publicznym. O przyznaniu autonomii województwu śląskiemu decydowały względy geopolityczne, chęć zachowania integralności terytorium państwa oraz możliwość korzystania z dochodów uprzemysłowionego regionu, za które swego rodzaju ceną miało być przekazanie prawa do samostanowienia w sprawach najważniejszych dla tego regionu. O autonomii jednostek samorządu terytorialnego w okresie międzywojennym mówić nie można, co już czyni niemożliwym proste porównanie zakresu władzy finansowej śląskiej autonomii i jednostek samorządu terytorialnego. Samorząd terytorialny zrodził się wskutek decentralizacji, która oznacza „proces przekazywania określonego zakresu uprawnień władzy centralnej w sprawach państwowych, administracyjnych, gospodarczych, finansowych itp. organom niższych szczebli, a w tym organom lokalnym”¹⁵. Samorząd terytorialny zatem „[p]ozostaje wmontowaną w struktury państwa formą decydowania w sprawach publicznych o znaczeniu lokalnym [...] także administracji rządowej, ale na podstawie ustaw komplementarnie uczestniczy wraz z nią w sprawowaniu administracji publicznej”¹⁶. Na autonomię z kolei składają się uprawnienia prawne i polityczne¹⁷. W ujęciu prawnym autonomię przeciwstawia się współzarządzaniu, a w ujęciu politycznym mówiąc o autonomii, akcentuje się niepodleganie władzom nadrzędnym¹⁸. Tak więc autonomia lokalna to wolność jednostek od ingerencji władzy, swoboda decyzyjna tych jednostek

¹⁵ *Słownik wyrazów obcych* PWN, Warszawa 1980, s. 134.

¹⁶ J. Stępień, *Samorząd a państwo*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1–2, s. 91.

¹⁷ N. Gajl, *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*, Warszawa 1993, s. 14.

¹⁸ *Ibidem*.

w zakresie realizacji określonych celów/rezultatów, odzwierciedlenie tożsamości¹⁹. Tak rozumianej autonomii ówczesne jednostki samorządu terytorialnego nie posiadały, natomiast z takich kompetencji korzystało województwo śląskie. W art. 3 ustawy z dnia 17 marca 1921 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej²⁰ założono, iż „Rzeczpospolita Polska, opierając swój ustrój na zasadzie szerokiego samorządu terytorialnego, przekaze przedstawicielom tego samorządu właściwy zakres ustawodawstwa, zwłaszcza z dziedziny administracji, kultury i gospodarstwa, który zostanie bliżej określony ustawami państwowymi”. Unormowania Konstytucji w wąskim zakresie zostały odzwierciedlone w ustawodawstwie zwykłym i w sposób ograniczony realizowały zasadę samodzielności, w tym finansowej samorządu terytorialnego. Przyczynami takiego stanu rzeczy, jak się wydaje, były: priorytetowe traktowanie potrzeby zapewnienia stabilności finansów całego państwa, konieczność finansowej interwencji władz centralnych w celu zapewnienia zrównoważonego rozwoju poszczególnych części państwa, ujednolicenie rozwiązań normatywnych na terenie całego kraju i wreszcie potrzeba godzenia interesów przedstawicieli środowisk samorządowych z terytoriów byłych zaborów. Skutkiem wielości celów odradzającej się państwowości, których realizacji nie były w stanie podołać władze centralne, był chaos legislacyjny, tymczasowość regulacji, wbrew założeniom obowiązujących aż do czasów komunistycznych. W takich warunkach ukształtowanie systemu finansów samorządu terytorialnego w zgodzie z założeniami konstytucyjnymi było mocno utrudnione i pozostało przedsięwzięciem niedokończonym.

Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego nie była, z przyczyn ideologicznych, priorytetem twórców Konstytucji kwietniowej. Zasada „szerokiego samorządu terytorialnego” została zniesiona, a na mocy art. 75 ust. 1 Konstytucji kwietniowej samorząd terytorialny służyć miał „do urzeczywistnienia zadań administracji państwowej w zakresie potrzeb miejscowych”. Przyjęcie państwowej koncepcji samorządu terytorialnego oznaczało poddanie jego działalności szerokiemu nadzorowi ze strony rządu i organów samorządu wyższego stopnia. Rozdział dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny nie był konstytucyjnie gwarantowany, a zapewnienie samorządom dochodów pozwalających na realizację zadań wymagało

¹⁹ L. Pratchett, *Local autonomy, local democracy and the 'New Localism'*, „Political Studies” 2004, no. 52, s. 358.

²⁰ Dz.U. Nr 44, poz. 267.

silnego dotowania ich działalności, co uzależniało ich funkcjonowanie od centrum.

Województwo śląskie, choć wyposażone w uprawnienia autonomiczne, także powstało w efekcie procesów decentralizacji terytorialnej, tj. z woli państwa. Skutki decentralizacji, jeśli chodzi o zakres przyznanych kompetencji, w tym przyznanie szerokiej autonomii, są wynikiem decyzji władz centralnych, uwarunkowanych priorytetami aktualnej polityki.

4. Władztwo dochodowe województwa śląskiego

Największe znaczenie fiskalne w systemie dochodów podmiotów publicznych mają dochody podatkowe.

W systemie podatkowym międzywojennej Polski występowało kilkadziesiąt samoistnych podatków państwowych, wiele podatków lokalnych, a także liczne tytuły podatkowe powiązane z podatkami państwowymi poprzez system dodatków oraz udziałów²¹.

126

Podatki komunalne nie odgrywały dużej roli w budżetach samorządowych, a organy jednostek samorządowych przeważnie nie miały wpływu na ich konstrukcję. Zasady wymiaru podatków, zwolnienia podmiotowe i inne elementy były zazwyczaj określane mocą rozporządzeń ministra spraw wewnętrznych w porozumieniu z ministrem skarbu (zob. np. art. 17 ust. 3 i 4, art. 18 ust. 3 ustawy z dnia 11 sierpnia 1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych²²). Zasady wymiaru i poboru danin komunalnych oraz wpływ władz samorządowych na ów wymiar i pobór różniły się w zależności od rodzaju podatku, lokacji związków samorządowych na ziemiach leżących uprzednio w poszczególnych zaborach.

Wpływy z podatków komunalnych stanowiły co do zasady wyłączny dochód budżetowy samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 1 u.f.k. uchwały związków komunalnych w sprawie pobierania samoistnych podatków komunalnych podlegały zatwierdzeniu władz nadzorczych zarówno z punktu widzenia legalności, jak i celowości tych uchwał. Zatwierdzenia wymagały także niektóre pożyczki i uchwały dotyczące dodatków do niektórych opłat. Władzami nadzorczymi były

²¹ Por. E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2001, s. 15.

²² Dz.U. Nr 94, poz. 747 – dalej: u.f.k.

odpowiednio: wydziały powiatowe, wydziały wojewódzkie oraz działający w porozumieniu z ministrem skarbu minister spraw wewnętrznych²³.

Powyższe rozwiązanie wskazuje na ograniczony zakres władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego przyznany ustawą o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych. Samodzielność organów lokalnych była ograniczona na rzecz organów państwowych. Jej zakres obejmował uprawnienia do uchwalania podatku i wpływanie na jego wydajność, co jednak odbywało się w ramach określonych kompetencjami władzy nadzorczej. Samorządy mogły jedynie podejmować decyzje o pobieraniu świadczenia, natomiast znikomy był wpływ samorządu na wydajność tych źródeł dochodowych²⁴.

Ponadto to nie na samoistnych podatkach komunalnych, lecz na dodatkach do podatków państwowych opierał się system finansów komunalnych, co nie pozwalało na pełne rozgraniczenie źródeł dochodów państwa i samorządu. Podstawowe znaczenie dochodowe dla samorządów miały dodatki do dochodów państwa i udziały. Dodatki wprowadzono m.in. do podatków: gruntowego i budynkowego. System ten polegał na tym, że samorządy miały prawo pobierania danin w formie dodatków do podatków państwowych²⁵. Godnym odnotowania unormowaniem była regulacja zawarta w art. 69 u.f.k., który stanowił, iż „O ile ustawy nałożą na związki komunalne nowe zadania, winny one zapewnić dostateczne źródła dochodów na pokrycie wydatków, połączonych ze spełnieniem tych zadań”. Zasada ta nie była realizowana w praktyce, choć władze centralne w poszukiwaniu rozwiązań przeciwdziałających kryzysowi gospodarczemu powierzały samorządom coraz to nowsze zadania do realizacji²⁶. Reakcją samorządów terytorialnych było obchodzenie przepisów ograniczających możliwość pozyskiwania dochodów przez te podmioty²⁷.

O władztwie podatkowym Śląska miała zadecydować jednobrzmiąca ustawa ogólnopaństwowa i śląska, która nie została wydana.

²³ Art. 36 ust. 1 u.f.k.

²⁴ Por. R. Ciałkowski, *Gospodarka budżetowa organów lokalnych w Polsce (1918–1990)*, Katowice 1991, s. 20.

²⁵ Zob. szerzej M. Bogucka-Felczak, P. Kowalski, *Financial sovereignty...*, s. 309–310.

²⁶ Sprawozdanie Centralnej Komisji Oszczędnościowo-Oddłużeniowej dla samorządu, Warszawa 1937, s. 16 i 127, <https://sbc.org.pl/dlibra/publication/61204/edition/59608/odduluzenie-samorządu-terytorialnego-sprawozdanie-centralnej-komisji-oszczednosciowo-odduluzeniowej-dla-samorządu?language=pl> (dostęp: 23.12.2021).

²⁷ *Ibidem*, s. 107, por. także A.W. Zawadzki, *Finanse samorządu terytorialnego w latach 1918–1939*, Warszawa 1971.

Stanowił o tym wprost art. 5 statutu, zgodnie z którym „zakres spraw Sejmu Śląskiego w dziedzinie skarbowości, a zwłaszcza stosunek systemu podatkowego śląskiego do systemu podatkowego państwowego i wzajemny stosunek administracji skarbowej państwowej i śląskiej będą ustalone w równobrzmiących ustawach: państwowej i śląskiej. Projekt tych ustaw będzie ułożony przez Radę Ministrów w porozumieniu z Radą Wojewódzką”. Oznaczało to, że na terenie województwa śląskiego „tymczasowo” obowiązywały ustawy wskazane w art. 5 statutu: ustawy o podatkach i opłatach, które obowiązywały na Śląsku dnia 1 stycznia 1919 roku; ustawy o podatkach i opłatach wprowadzonych później przez rządy niemiecki, pruski lub czeski i komisje międzysojusznicze o tyle, o ile ich ważność będzie utrzymana ustawą Sejmu Śląskiego; ustawy o dodatkach do podatków bezpośrednich, uchwalone na potrzeby województwa przez Sejm Śląski, które bez zgody ministra skarbu nie będą mogły przekraczać 100%. Na terenie terytorium autonomicznego obowiązywały również te podatki i opłaty, które zostały jednolicie uregulowane przez ustawy państwowe na całym terenie Rzeczypospolitej, a których moc rozciąga się także na województwo śląskie. W wypadku tym podatki te i opłaty wchodzą w miejsce analogicznych podatków i opłat poprzednio obowiązujących²⁸.

Powyższe nie oznaczało jednak, że Sejm Śląski był pozbawiony władztwa podatkowego. Był on uprawniony do ujednolicenia podatków dotąd pobieranych na ziemiach śląskich, ale tylko jeśli nie będzie sprzeciwiało się to ustawom państwowym obowiązującym na terenie Rzeczypospolitej (art. 5 pkt 4 statutu). Sejmowi Śląskiemu przysługiwało także prawo do uchwalania dodatków do podatków bezpośrednich, uchwalanych na potrzeby województwa. Dodatki nie mogły przekraczać 100%, chyba że minister skarbu wydał na to zgodę²⁹.

Na terenie województwa śląskiego obowiązywał podział podatków na te państwowe (śląskie), lokalne oraz tytuły podatkowe powiązane poprzez system dodatków i udziałów. Ponadto, podobnie jak w II RP, funkcjonowały też dwa rodzaje budżetu, tj. państwowy i samorządowy. Regulowała to m.in. ustawa z dnia 14 kwietnia 1924 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych w Województwie Śląskiem z uwzględnieniem zmian wprowadzonych ustawą z dnia 17-go maja 1926 r.³⁰, będąca prawie kopią polskiej ustawy komunalnej³¹.

²⁸ Zob. szerzej I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1933, s. 426 i nast.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ Dz.U. Śl. z 1924 r. Nr 14, poz. 24.

³¹ Zob. szerzej M. Bogucka-Felczak, P. Kowalski, *Financial sovereignty...*, s. 310–311.

Co więcej, na Śląsku obowiązywała większość podatków, które obowiązywały na terenie Rzeczypospolitej Polskiej. Wyjątek stanowiły m.in. podatki od lokali, energii elektrycznej i od nieruchomości, w których to ustawach wyłączono obowiązywanie regulacji podatkowych na terenie województwa śląskiego³².

Zupełnie inne znaczenie w strukturze dochodów samorządów i województwa śląskiego miały dochody transferowe.

Zasadniczym narzędziem redystrybucji finansowej pomiędzy państwo a samorząd w czasach II Rzeczypospolitej były dotacje celowe. Podstawą prawną tej instytucji był art. 35 u.f.k., zgodnie z którym ustawy przewidujące dla jednostek samorządowych dotacje ze Skarbu Państwa lub z funduszy innych związków samorządowych na określone cele komunalne lub ustanawiające udział Skarbu Państwa lub innych związków samorządowych w pokrywaniu wydatków na takie cele pozostają w mocy. Potrzeba silnego dotowania jednostek samorządu terytorialnego wynikała z ich sytuacji finansowej. Kolejne kryzysy gospodarcze oraz brak zainteresowania ustawodawcy naprawą finansów lokalnych spowodowały, że formami zasilania finansowego samorządów stały się nie tylko pożyczki bankowe, ale również pożyczki i zapomogi, zasiłki z budżetu państwa lub funduszy utworzonych w celu wsparcia samorządów. Zależność budżetów samorządowych od budżetu centralnego była zatem znaczna³³.

129

Województwo śląskie, zgodnie z art. 4 pkt 16 statutu, miało szerokie uprawnienia w zakresie pozyskiwania dochodów zwrotnych i dochodów prywatnoprawnych, służących uzupełnieniu dochodów podatkowych. Sejm Śląski w drodze ustawy zatwierdzał zamknięcia rachunkowe, zaciągał pożyczki wojewódzkie, zbywał, zamieniał i obciążał nieruchomy majątek wojewódzki i przyjmował gwarancję finansową przez Skarb Śląski. Ponadto był uprawniony do sprzedaży publicznej rent i innych obligacji wojewódzkich śląskich (w przypadku sprzedaży poza granicami Śląska tylko za zezwoleniem Ministerstwa Skarbu)³⁴.

³² Zob. I. Weinfeld, *Skarbowość...*, s. 431.

³³ Zob. szerzej M. Bogucka-Felczak, P. Kowalski, *Financial sovereignty...*, s. 311–312.

³⁴ Zob. szerzej I. Weinfeld, *Skarbowość...*, s. 431.

5. Samodzielność wydatkowa województwa śląskiego

Samodzielność wydatkowa województwa śląskiego nie może być kwestionowana w związku z zapewnieniem mu prawa decydowania o takich sprawach, jak nadzór nad administracją lokalną, policją, sądownictwem, opieką zdrowotną, szkolnictwem, przemysłem i handlem, polityką socjalną, rolnictwem, transportem, budownictwem. Prawo do samodecydowania o tych sferach życia społecznego oznaczało finansowanie zadań z tego zakresu we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność z własnego budżetu.

Z zakresu autonomii województwa wyłączone były sprawy wojskowe, sprawy zagraniczne, wymiar sprawiedliwości i polityka celna. Sejm Śląski, Rada Wojewódzka ani wojewoda śląski nie mieli uprawnień do podejmowania decyzji w ramach powyższych obszarów administracji państwowej II RP – w tym zakresie województwo śląskie korzystało z opieki państwa. To z kolei uzasadniało transfer środków finansowych z budżetu wojewódzkiego do państwa.

Jednym z warunków zaistnienia autonomii było dzielenie się częścią uzyskanych dochodów z Polską jako państwem. Transfer finansowy określany jest jako tangenta śląska³⁵. Nie był to zatem transfer o charakterze dotacyjnym, ale swego rodzaju koszt, jaki województwo śląskie ponosić musiało w związku z realizacją przez państwo na rzecz jego mieszkańców zadań z zakresu obronności, polityki zagranicznej, wymiaru sprawiedliwości. Z drugiej strony wysokość rocznej tangenty uzależniona była od potencjału dochodowego województwa w danym roku, co miało uzależniać wysokość tej kwoty od jego sytuacji finansowej.

Zgodnie z art. 5 statutu z dochodów budżetu śląskiego Skarb Śląski oddawał na potrzeby ogólnopaństwowe część odpowiadającą liczbie mieszkańców i sile podatkowej Śląska. Kwotę należną ustalała corocznie Rada Ministrów na podstawie wniosków Rady Wojewódzkiej i publikowała swą decyzję wraz ze szczegółowym uzasadnieniem. Kwota ta nie była ustalana w sposób dowolny, tylko za pomocą matematycznych reguł dołączonych do statutu:

Równanie nr 1:

$$\frac{c}{2} + \frac{d}{2} \times \frac{a}{b}$$

Źródło: dodatek do statutu.

³⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 42, 43.

Reguła ta określała, jaką część dochodów Skarb Śląski zatrzymywał dla siebie.

Równanie nr 2:

$$\frac{c}{2} - \frac{d}{2} \times \frac{a}{b}$$

Źródło: dodatek do statutu.

Reguła ta określała, jaką kwotę Śląsk oddawał na potrzeby ogólnopństwowe.

W dodatku zamieszczono także legendę, zgodnie z którą *a* oznaczało ludność cywilną województwa śląskiego, *b* ludność cywilną Rzeczypospolitej Polskiej wraz z województwem śląskim, *c* dochód ogólny Skarbu Śląskiego z podatków i opłat pobieranych ze Śląska, bez dochodu z dodatków do podatków, a *d* dochód ogólny Skarbu Rzeczypospolitej i Skarbu Śląskiego z podatków i opłat wszelkiego rodzaju (bez dodatków do podatków). W praktyce tangenta śląska składała się z około 10–30% wszystkich dochodów³⁶.

Konieczność płacenia tangenty nie powinna być postrzegana jako ograniczenie prawa do dysponowania własnymi dochodami przez województwo śląskie, „będące nieodłączną częścią składową Rzeczypospolitej Polskiej”. Obowiązek wpłacania tangenty wpisany był w założony kształt i zakres autonomii Śląska i powinien być traktowany jako synonim ceny, jaką to terytorium ponosiło za usługi publiczne ze strony państwa.

Samodzielność wydatkowa ówczesnych jednostek samorządu terytorialnego także kwestionowana być nie powinna – ten rodzaj samodzielności właściwie determinował samorządność. Istotą działania podmiotu wykonującego część zadań publicznych było uprawnienie do podejmowania politycznych decyzji o kierunkach wydatkowania i wielkości środków przeznaczanych na finansowanie tych zadań. Pomimo istnienia formalnych gwarancji politycznej swobody w kształtowaniu wydatków sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego okresu międzywojnia powodowała, iż swoboda ta ulegała istotnym ograniczeniom. Kryzys gospodarczy, przekazywanie samorządom kolejnych zadań przez państwo w celu ratowania budżetu centralnego

³⁶ T. Ćwienk, *Autonomia Śląska w perspektywie historycznej i współczesnej*, Katowice 2014, s. 87–88. Zob. szerzej M. Bogucka-Felczak, P. Kowalski, *Financial sovereignty...*, s. 311–312.

powodowały ogromne zadłużenie tych podmiotów i zmuszały do ograniczenia najpilniejszych wydatków lokalnych³⁷.

6. Samodzielność budżetowa województwa śląskiego

Województwo śląskie miało własny budżet, co do zasady odrębny od budżetu II Rzeczypospolitej Polskiej. Statut Organiczny wskazywał na to w dwóch przepisach. Zgodnie z art. 4 pkt 16 dla ustawodawstwa Sejmu Śląskiego było zastrzeżone ustalanie dorocznego budżetu śląskiego. Natomiast według art. 21 statutu Naczelnik Państwa zwoływał, odraczał i zamykał Sejm Śląski. Sejm powinien być zwołany na pierwsze posiedzenie w trzeci wtorek po dniu wyborów i corocznie we wrześniu na sesję zwyczajną. Sesja ta nie mogła być ani odroczona, ani zamknięta przed uchwaleniem budżetu.

132

Powyższe oznaczało, iż to na śląskich organach władzy ustawodawczej ciążył obowiązek uchwalenia corocznego budżetu, będącego podstawą prowadzenia samodzielnej gospodarki finansowej. Ustanowiono także zakaz odraczania i zamykania sesji sejmowych przed uchwaleniem podstawowego planu finansowego obejmującego dochody i wydatki autonomii, w celu zapewnienia ciągłości realizacji gospodarki finansowej województwa śląskiego.

Podobnie jak w II RP funkcjonowały dwa rodzaje budżetu, tj. wojewódzki i samorządowe. Regulowała to m.in. wcześniej powoływana ustawa z dnia 14 kwietnia 1924 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych w Województwie Śląskim z uwzględnieniem zmian wprowadzonych ustawą z dnia 17-go maja 1926 r.

Własny budżet, rozumiany jako plan zarządzania finansami, miały także jednostki samorządu terytorialnego państwa polskiego. Zgodnie z art. 70 pkt 1 ustawy o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych budżet związków komunalnych powinien być zarówno pod względem okresu budżetowego, jak i pod względem jednostki obliczeniowej dostosowany do budżetu państwa.

³⁷ H. Sochacka-Krysiak, *Finanse lokalne*, Warszawa 1993, s. 95.

7. Podsumowanie

Przeprowadzona analiza z pewnością nie wyczerpuje całości zagadnień składających się na kwestię zakresu władztwa finansowego przyznanego województwu śląskiemu w latach 1920–1939. Niemniej jednak z powyższej analizy prawnofinansowej wynika niezbicie, że śląska autonomia cieszyła się dużym zakresem władztwa finansowego i to na wielu polach, tj. budżetowym, dochodowym i wydatkowym.

Niektóre rozwiązania prawnofinansowe świadczyły o szerokiej autonomii województwa śląskiego. W szczególności należy wyróżnić fakt, że Sejm Śląski w zakresie władztwa dochodowego był uprawniony do ujednolicenia podatków dotąd pobieranych na ziemiach śląskich (przy uwzględnieniu ustaw państwowych), przysługiwało mu także prawo do uchwalania dodatków do podatków bezpośrednich, przeznaczanych na potrzeby województwa.

Poza tym do pozostałych kompetencji Sejmu Śląskiego zastrzeżone było ustalanie rocznego budżetu śląskiego i zatwierdzanie zamknięć rachunkowych, zaciąganie pożyczek wojewódzkich, zbywanie, zamiana i obciążanie nieruchomości majątku wojewódzkiego i przyjęcie gwarancji finansowej przez Skarb Śląski. Ponadto statut zakładał odrębność systemu podatkowego i administracji skarbowej, a dochody z podatków obowiązujących na terenach śląskich stanowiły dochód województwa śląskiego.

Jednakże istniały rozwiązania, które świadczyły o silnym powiązaniu finansowym Śląska z II Rzeczypospolitą. Chodzi w szczególności o transfer finansowy dokonywany ze Skarbu Śląskiego na potrzeby ogólnopaństwowe. Kwota ta była ustalana za pomocą matematycznych reguł dołączonych do statutu. Obowiązek opłacania tangenty stanowił naturalną konsekwencję funkcjonowania województwa śląskiego w ramach państwa jednolitego, którego mieszkańcy ponoszą daniny publiczne za świadczenia ze strony państwa. Także system podatkowy województwa śląskiego powielał rozwiązania przewidziane w podatkowych ustawach krajowych, co oznacza ograniczenie przez Sejm Śląski prawa do wprowadzania konkurencyjnych rozwiązań podatkowych. Ponadto dodatki do podatków bezpośrednich przekraczające 100% musiały być poprzedzone zgodą ministra skarbu. Kształt autonomii, w tym finansowej, województwa śląskiego był zatem wyrazem pewnej równowagi między samorządnością regionu a zwierzchnictwem władzy państwowej.

Bibliografia

- Bogucka-Felczak M., Kowalski P., *Financial sovereignty of autonomous territories in 20th century Central and Eastern Europe*, „Historia Constitucional” 2022, no. 23, <https://doi.org/10.17811/hc.v0i23.747>
- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2001.
- Ciałkowski R., *Gospodarka budżetowa organów lokalnych w Polsce (1918–1990)*, Katowice 1991.
- Ciągwa J., *Autonomia Śląska (1922–1939)*, Katowice 1988.
- Ćwienk T., *Autonomia Śląska w perspektywie historycznej i współczesnej*, Katowice 2014.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dyrda J., *Ruchy separatystyczne na świecie*, b.r., <https://zpe.gov.pl/a/przeczytaj/Dt6B10AfP> (dostęp: 13.02.2023).
- Gajl N., *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*, Warszawa 1993.
- Marcoń W., *Autonomia Śląska 1922–1939*, Toruń 2009.
- Oniszczyk J., *Zasada samodzielności finansowej gminy w Konstytucji z 1997 r. Omówienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24.03.1998 r., K 40/97*, „Glosa” 1998, nr 10.
- Pielka M., *Zarys historii autonomii Górnego Śląska*, 2012, www.historia.org.pl/2012/11/28/zarys-historii-autonomii-gornego-slaska (dostęp: 3.10.2021).
- Pratchett L., *Local autonomy, local democracy and the ‘New Localism’*, „Political Studies” 2004, no. 52.
- Rechowicz H., *Wojewoda śląski dr Michał Grażyński*, Warszawa–Kraków 1988.
- Słownik wyrazów obcych* PWN, Warszawa 1980.
- Sochacka-Krysiak H., *Finanse lokalne*, Warszawa 1993.
- Stępień J., *Samorząd a państwo*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1–2.
- Weinfeld I., *Skarbowość polska*, Warszawa 1933.
- Zagóra-Jonszta U., *Autonomia Śląska w ramach Państwa Polskiego (1922–1939)*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 509.
- Zawadzki A.W., *Finanse samorządu terytorialnego w latach 1918–1939*, Warszawa 1971.

*Tomasz Nowak*¹

Znaczenie pojęć podatków i innych danin publicznych na gruncie Konstytucji z 1997 r.

Streszczenie

W niniejszym opracowaniu dokonano analizy uwarunkowań, które wymagają uwzględnienia przy ustaleniu znaczenia użytych w Konstytucji pojęć podatków i innych danin publicznych. W pierwszej kolejności określono, jakie normy prawne zostały wyznaczone przy wykorzystaniu tych terminów. Następnie wskazano, że – z jednej strony – podatki i daniny publiczne są pojęciami, którymi posługuje się prawo finansowe, z drugiej zaś – jako pojęcia konstytucyjne mają znaczenia autonomiczne. Następnie rozważono, na ile w przypadku podatków i innych danin publicznych można mówić o pojęciach o ustalonym znaczeniu i na ile były nimi w okresie prac nad obecnie obowiązującą ustawą zasadniczą. Zweryfikowano, które z cech definiujących podatki i daniny publiczne zostały wyrażone w Konstytucji poprzez kontekst, w jakim zostały użyte w tym akcie prawnym.

135

Słowa kluczowe: Konstytucja RP, konstytucjonalizacja, podatki, inne daniny publiczne

Abstract

This paper provides an analysis of the conditions that need to be taken into account when decoding the meaning of the terms taxes and other public tributes which are used in the Constitution. It first discusses what legal standards have been set using these terms. Next, it is pointed out that, on the one hand, taxes and public tributes are terms used in financial law and, on the other hand, they have autonomous meanings, as they are also constitutional terms. The next section considers whether taxes and other public tributes are terms with an established meaning and whether they had an established meaning during the work on the current Constitution. The final part of the report reviews which of the characteristics that define taxes and public tributes are expressed in the Constitution through the context in which they are used in this act.

¹ Tomasz Nowak – doktor habilitowany, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <http://orcid.org/0000-0001-8372-2348>.

Keywords: The Constitution of the Republic of Poland, constitutionalisation, taxes, other public tributes

1. Wprowadzenie

Pojęciami podatków oraz innych danin publicznych posłużono się w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.², który określa materię podatkową wymagającą uregulowania w akcie prawnym rangi ustawy. Pojęciem podatków posłużono się również w art. 84 Konstytucji, eksponując je spośród ogółu ciężarów i świadczeń publicznych. Poprzez te pojęcia została zatem wyznaczona treść norm prawnych wynikających z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej. Ustalenie znaczenia pojęć podatku oraz innej daniny publicznej jest niezbędne przede wszystkim do oznaczenia świadczeń, których nałożenie odpowiadać powinno wymaganiom przewidzianym w art. 217 Konstytucji.

Ani w piśmiennictwie, ani w orzecznictwie konstytucyjnym zazwyczaj nie analizuje się konstytucyjnego znaczenia pojęć podatków oraz innych danin publicznych i za wystarczające uznaje się przywołanie ustaleń doktryny co do sposobu rozumienia tych terminów³. Pojęcia te są najczęściej uznawane za tzw. pojęcia zastane⁴, choć niekiedy takie stanowisko jest formułowane wyłącznie w odniesieniu do podatków⁵. O ile już wskazuje się na zdefiniowanie tych pojęć w Konstytucji, to jednocześnie zastrzega się, że nie jest ono pełne⁶. Kwalifikacja świadczenia – zwłaszcza jako innej niż podatek daniny publicznej – bywa wciąż sporna w praktyce⁷.

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³ A. Mariański, W. Nykiel, *Objaśnienia do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016, s. 1497.

⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 129.

⁵ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 35.

⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatku i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] W. Niemiec (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 115 i 120.

⁷ Przykładowo w wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 6 maja 2003 r., sygn. P 21/01, OTK ZU 5A/2003, poz. 37 nie zostały uznane za daniny publiczne koszty sądowe w sprawach cywilnych, natomiast w piśmiennictwie podniesiono istotne zastrzeżenia wobec tego stanowiska – por. A. Bień-Kacała, *Pojęcie danin publicznych w świetle Konstytucji RP z 1997 r. Próba definicji ekstensywnej*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora*

2. Normy konstytucyjne wyznaczone przez pojęcia podatków i innych danin publicznych

Z art. 217 Konstytucji wynika nakaz dochowania formy ustawy w zakresie regulacji prawnej, której przedmiotem jest nałożenie podatku, innej daniny publicznej, a także nakaz określenia w tej ustawie podmiotu podatku, przedmiotu opodatkowania oraz stawki podatkowej. Z przepisu tego wynika również nakaz ustanowienia w drodze ustawy – w odniesieniu zarówno do podatków, jak i do innych danin publicznych – ulg i umorzeń, które są przyznawane. Nakazy te są skierowane do organów władzy publicznej, ich realizacja następuje zaś przez stanowienie norm o charakterze generalnym i abstrakcyjnym⁸.

Bezpośrednie stosowanie art. 217 Konstytucji w indywidualnej sprawie oznacza z kolei, że wymiar podatku jest dokonywany tylko w przypadku, gdy ustawa spełniająca wymagania ustanowione w tym przepisie znajduje zastosowanie w stanie faktycznym ustalonym w tej sprawie⁹. Pojęcia podatku oraz innej daniny publicznej wyznaczają zatem nie tylko normę prawną określającą wymagania co do sposobu nakładania tych świadczeń, ale również stanowią punkt odniesienia dla regulacji, której przedmiotem jest pobór podatku. Chodzi przede wszystkim o regulację, która w obecnie obowiązującym stanie prawnym jest zawarta w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰ i która powinna – w indywidualnej sprawie – zapewnić dokonanie wymiaru tylko w przypadku i w wysokości wynikających z ustawy spełniającej wymagania wyrażone w art. 217 Konstytucji.

Natomiast w zakresie, w jakim art. 217 Konstytucji dotyczy ulg i umorzeń, w przepisie tym zostały określone kierunki rozwiązań, jakie mają zostać przyjęte w regulacji ustawowej tych instytucji prawnych¹¹.

Tadeusza Jasudowicza, Toruń 2004, s. 58–59. Z kolei w wyroku TK z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU 6A/2013, poz. 76 wywiedziono różnice w znaczeniu pojęcia podatków oraz pojęcia danin publicznych i odmówiono uznania za podatek świadczenia z tytułu składki na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika składki, przy czym do wyroku tego zgłoszono dwa zdania odrębne, podnoszące istotne zastrzeżenia wobec kluczowych punktów argumentacji przedstawionej przez skład orzekający w tamtej sprawie.

⁸ Por. T. Nowak, *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 151–152.

⁹ *Ibidem*, s. 155.

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.

¹¹ T. Nowak, *Konstytucja...*, s. 252–253.

Jakkolwiek zaś różnice pomiędzy znaczeniem nadanym przez Konstytucję a znaczeniem nadanym temu samemu pojęciu w akcie prawnym rangi ustawy nie świadczą *a priori* o niekonstytucyjności ustawy¹², to jednak w zakresie, w jakim regulacje zawarte w Ordynacji podatkowej są implikowane przepisami Konstytucji, odejście od znaczenia konstytucyjnego musiałoby – jak się wydaje – mieć silne uzasadnienie oraz zostać wyraźnie zaznaczone w ustawie.

3. Ustalenie znaczenia pojęć podatków i innych danin publicznych w Konstytucji jako problem badawczy

Sposób zdefiniowania w Konstytucji pojęć podatków i innych danin publicznych jest zagadnieniem odnoszącym się do relacji, w jakich wzajemnie pozostają prawo finansowe oraz prawo konstytucyjne. Przepisy rozdziału X Konstytucji z 1997 r. można zaliczyć jednocześnie do obu tych gałęzi prawa. Prawo konstytucyjne posłużyło się pojęciami znanymi zarówno doktrynie, jak i przepisom prawa finansowego. Rozważenia zatem wymaga, czy pojęcia te zostały przejęte w znaczeniu ukształtowanym w prawie finansowym, czy też Konstytucja je modyfikuje lub zmienia. Ze względu natomiast na hierarchię źródeł prawa powszechnie obowiązującego Rzeczypospolitej Polskiej rozważenia wymaga, w jakim stopniu wynikające z ustaw stanowiących źródła prawa finansowego znaczenia pojęć podatku i daniny publicznej – w przypadku podatku chodzi o art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³, a w przypadku daniny publicznej o art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁴ – pokrywają się ze znaczeniami konstytucyjnymi.

Uwzględnienia przy tym wymaga – podnoszona jednolicie i w piśmiennictwie, i w orzecznictwie konstytucyjnym – autonomiczność pojęć konstytucyjnych. Zgodnie z tą koncepcją pojęcia użyte w Konstytucji mają określoną w niej treść¹⁵. Autonomiczne rozumienie terminów użytych w ustawie zasadniczej jest silnie skorelowane z postulatem

¹² T. Stawecki, *Koncepcja autonomicznej wykładni pojęć konstytucyjnych: od praktyki do teorii*, [w:] T. Stawecki, J. Winczorek (red.), *Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, Warszawa 2014, s. 255.

¹³ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm.

¹⁵ J. Trzcíński, M. Wiącek, *Objaśnienia do art. 79*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016, s. 907–908.

wykładni prokonstytucyjnej oraz zapewnieniem nadrzędności norm konstytucyjnych nad pozostałymi źródłami prawa powszechnie obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej¹⁶.

Respektowanie autonomicznej treści pojęć użytych w Konstytucji może z kolei napotkać przeszkodę wynikającą z tego, że przepisy Konstytucji są formułowane w sposób ogólny, „semantycznie otwarty”¹⁷. Nie występują w niej definicje legalne¹⁸. W przypadku pojęć, których znaczenie zostało już ustalone w „zwykłej” (np. ustawowej) regulacji danej gałęzi prawa lub w doktrynie tej gałęzi, może to – i to w sposób naturalny – skłaniać do „przenoszenia” tego znaczenia na poziom konstytucyjny¹⁹. Tego rodzaju dylemat dotyczy również pojęć podatków oraz danin publicznych.

4. Podatki, daniny publiczne jako pojęcia zastane

Pojęcie podatków można uznać za ustalone – i było takim już w okresie stanowienia obecnie obowiązującej ustawy zasadniczej²⁰. Również Trybunał Konstytucyjny jednolicie już wówczas przyjmował, że podatek to „świadczenie: przymusowe; bezzwrotne; nieodpłatne; pieniężne; o charakterze ogólnym; pobierane przez związek publiczno-prawny”²¹.

Natomiast pojęcie daniny publicznej trudno uznać za zastane; nie było nim w szczególności w okresie prac Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego.

¹⁶ M. Safjan, *Wprowadzenie*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016, s. 97.

¹⁷ *Ibidem*, s. 73.

¹⁸ J. Mikołajewicz, *Zasady orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2008, s. 110–111.

¹⁹ Pokusy tej nie uniknął nawet Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 maja 2003 r., sygn. P 21/01 (wyrok dotyczył opłat z tytułu kosztów sądowych w sprawach cywilnych). Interpretując art. 217 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny uznał, że podatek należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w art. 6 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), a daninę publiczną zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 2 pkt 1 ówczesnie obowiązującej ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148).

²⁰ A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 35.

²¹ Wyrok TK z dnia 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, OTK ZU 3/1996, poz. 21. Por. również wyrok TK z dnia 26 września 1989 r., sygn. K 3/89, OTK ZU 1989, poz. 5, w którym znalazło się niemal tożsame wyjaśnienie.

Posłużenie się przez ustrojodawcę w brzmieniu art. 217 Konstytucji (według numeracji końcowej przepisów tego aktu prawnego) pojęciem innych danin publicznych nie nastąpiło przypadkowo, choć jednocześnie nie wydaje się, iż było wystarczająco uświadomione. W końcowej fazie prac Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego zastąpiono pierwotnie projektowany zwrot „innych świadczeń osobistych i rzeczowych” zwrotem, który znalazł się w ostatecznym brzmieniu przepisu. Nastąpiło to z uzasadnieniem, iż daniny publiczne to „pojęcie teoretyczne, obejmujące podatki, opłaty, inne świadczenia pośrednie, jak np. cła”. Wyjaśniono dalej, że „chodzi zarówno o świadczenia osobiste, jak i rzeczowe”²². Zawarcie w pojęciu danin publicznych również świadczeń osobistych oraz rzeczowych prowadziłoby natomiast do zrównania zakresów znaczeniowych pojęcia danin publicznych, o których mowa w art. 217 Konstytucji, oraz pojęcia ciężarów i świadczeń publicznych, które zostały wymienione w art. 84 Konstytucji. Konkluzję taką należy uznać za nieuprawnioną w świetle zakazu wykładni synonimicznej²³.

140

Konstytucjonalizacja danin publicznych nastąpiła w momencie, w którym wypowiedzi doktryny prawa finansowego w tym zakresie trudno uznać za ostatecznie ukształtowane. Również sposób posłużenia się tym pojęciem w prawie pozytywnym nie dawał podstaw, aby mogło ono zostać uznane za zastane.

W piśmiennictwie z lat siedemdziesiątych i osiemdziesiątych XX w. pojęcie danin publicznych nie jest w ogóle analizowane. Tym bardziej nie sformułowano definicji danin publicznych. Co najwyżej – ale również rzadko – posługiwano się tym pojęciem dla wskazania, iż określona kategoria świadczenia zalicza się do danin publicznych. Karol Ostrowski uznał daniny publiczne za „kategorię nadrzędną” obejmującą podatki i opłaty²⁴. Lesław Adam i Marek Mazurkiewicz ograniczyli się do stwierdzenia, że formalne wyodrębnienie podatku i opłaty „nastąpiło dopiero w XIX w.”²⁵, a także wskazali na podział

²² „Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego” 1997, nr 45, s. 66.

²³ Wykładnia Konstytucji podlega tym samym regułom co wykładnia aktów niższej rangi (por. T. Stawecki, *Koncepcja...*, s. 245–246). Również zatem przy wykładni przepisów Konstytucji punktem wyjścia jest wykładnia językowa, co oznacza adekwatność zastosowania w tym przypadku reguły nienadawania tych samych znaczeń różnym zwrotom.

²⁴ K. Ostrowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 172.

²⁵ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe*, Warszawa 1985, s. 466.

danin publicznych na odpłatne i nieodpłatne²⁶. Świadczenia takie jak opłaty, dopłaty, cła i składki na ubezpieczenia społeczne, a więc te, które obecnie są opatrywane nazwą danin publicznych, zostały przez M. Weralskiego oznaczane jako „świadczenia zbliżone do podatku”²⁷ czy jako „pozapodatkowe formy bezzwrotnych dochodów budżetowych”²⁸, jak również jako „inne formy dochodów” (w znaczeniu dochodów budżetowych)²⁹, „inne obciążenia systemowe”³⁰.

Dopiero w literaturze z początku lat dziewięćdziesiątych XX w. pojęcie danin publicznych jest analizowane nieco wnikliwiej. Cezary Kosikowski i Eugeniusz Ruśkowski określili daniny publiczne jako podstawowe źródło dochodów publicznych. Zaliczyli do nich podatki i opłaty³¹, a także wskazali, że stanowią one „wspólną grupę świadczeń budżetowych”³². Z kolei B. Brzeziński definiował daniny publiczne jako wszelkie formy przejmowania wartości materialnych lub usług przez państwo od mieszkańców jego terytorium oraz różnego rodzaju organizacji, działających bądź mających siedzibę na tym terytorium³³. Wśród danin publicznych wyróżniał m.in. daniny pieniężne, wymieniając wśród nich „podatki, opłaty, dopłaty itp.”³⁴. Wskazywał jednocześnie na daniny publiczne „o charakterze niepieniężnym”³⁵; daninami publicznymi w tym ujęciu były nie tylko świadczenia pieniężne.

Kategoria danin publicznych – o ile w ogóle się nią posługiwano – była wyróżniana ze względu na cechę przymusowości³⁶. Cezary Kosikowski i Eugeniusz Ruśkowski dodali cechę bezzwrotności³⁷. Bogumił Brzeziński uwypuklił oznaczenie daniny przymiotem „publiczny” i łączył go ze sprawowaniem funkcji władczych przez beneficjenta daniny³⁸. W wypowiedziach doktryny, które miały miejsce przed wejściem w życie Konstytucji, najsilniej eksponowano zatem przymusowość

²⁶ *Ibidem*, s. 466–467.

²⁷ M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 231. Zaznaczyć należy, że w tej publikacji do podatków zostały zaliczone m.in. cła.

²⁸ *Ibidem*, s. 294.

²⁹ L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1973, s. 280.

³⁰ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1992, s. 222.

³¹ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Białystok 1994, s. 128 i 233.

³² *Ibidem*, s. 233.

³³ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Warszawa 1996, s. 7.

³⁴ *Ibidem*, s. 7–8.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ K. Ostrowski, *Prawo...*, s. 172; L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty...*, s. 466 i 471.

³⁷ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse...*, s. 128 i 233.

³⁸ B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 7.

i jednostronność ustalania danin publicznych, jednak obejmowano nimi nie tylko świadczenia o charakterze pieniężnym.

Co interesujące, w piśmiennictwie z tamtego okresu występuje pojęcie podatku „w naturze”. Marian Wersalski – oczywiście w innych realiach ustrojowych – definiował podatki jako świadczenia „w zasadzie pieniężne”, podając przykłady podatków „w naturze” z historii Związku Radzieckiego oraz Chin³⁹. O tzw. podatkach w naturze wspomniał również K. Ostrowski, wskazując na ich stosowanie „w dawniejszych formacjach społecznych”⁴⁰. Również N. Gajl – choć wyjaśniła, iż podatkiem jest świadczenie pieniężne⁴¹ – nawiązała do podziału na podatki osobiste i rzeczowe⁴². Obecnie charakter pieniężny świadczenia traktowany jest jednoznacznie jako cecha definiująca podatek.

Pojęcie danin publicznych nie było znane poprzednim konstytucjom, natomiast wielokrotnie użyto go w ustawodawstwie zwykłym. W art. 134 i art. 135 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa⁴³, tj. w przepisach, które określały pierwszeństwo zaspokojenia, posłużono się – znanym z art. 217 Konstytucji – zwrotem „podatków i innych danin publicznych”. Z art. 6 w zw. z art. 2 ust. 1 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych⁴⁴ wynika, że za daniny – bez ich oznaczenia jako „publiczne” – uznawano m.in. opłatę skarbową, komunalne opłaty administracyjne i specjalne dopłaty. W art. 45 ust. 3 tego dekretu wskazano na „daniny publiczne, do których ma zastosowanie niniejszy dekret”; wywieść zatem można, że opłata skarbową, komunalne opłaty administracyjne i specjalne dopłaty zostały uznane za daniny publiczne, ale nie były jedynymi świadczeniami tego rodzaju. Z kolei art. 36 ust. 1 dekretu z dnia 28 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych⁴⁵ przewidywał jego zastosowanie do „wszelkich danin publicznych, nie wyłączając opłat skarbowych i należności celnych, oraz do opłat za karty rejestracyjne, opłat administracyjnych i kosztów postępowania przed organami finansowymi”⁴⁶, z czego można wnosić, że do danin publicznych zaliczono również opłatę skarbową

³⁹ M. Wersalski, *Finanse...*, s. 232.

⁴⁰ K. Ostrowski, *Prawo...*, s. 144.

⁴¹ N. Gajl, *Finanse...*, s. 219.

⁴² *Ibidem*, s. 225.

⁴³ Tekst jedn. Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.

⁴⁴ Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.

⁴⁵ Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.

⁴⁶ Art. 47 ustawy z dnia 14 lipca 1961 r. – Prawo celne (Dz.U. Nr 33, poz. 166) usunął z brzmienia cytowanego przepisu należności celne.

oraz cła, ale wyłączono z nich opłaty wymienione w końcowej części tego przepisu.

W orzecznictwie konstytucyjnym z okresu poprzedzającego uchwalenie obecnie obowiązującej ustawy zasadniczej odnaleźć można tylko nieliczne przypadki powołania się na pojęcie danin publicznych. W wyroku z dnia 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, wskazano, iż podatek charakteryzuje się kilkoma cechami, które odróżniają go od danin publicznych. Jednocześnie wymieniono wszystkie cechy podatku, natomiast nie wyjaśniono, których z nich nie można przypisać ogółowi danin publicznych. W wyroku z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92, Trybunał Konstytucyjny wskazał cła jako przykłady danin publicznych i wymienił standardy stanowienia prawa w zakresie danin publicznych, odnosząc je do stanowienia regulacji prawnych, których przedmiotem jest określenie cła. Również w uchwale z dnia 6 września 1995 r., sygn. W 20/94, w sprawie dotyczącej przepisów o podatku od nieruchomości posłużono się pojęciem daniny publicznej w celu sformułowania wymagań stawianych regulacji, która odnosi się do świadczeń tego rodzaju.

Z kolei w wyroku z dnia 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93, za „specyficzną daninę publiczną o wyraźnych cechach represyjnych” uznano opłatę manipulacyjną dodatkową, którą regulował § 20 rozporządzenia Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą z dnia 22 sierpnia 1990 r. w sprawie dozoru i kontroli celnej oraz poboru opłat⁴⁷, wydany na podstawie upoważnienia zawartego w art. 70 ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne⁴⁸. Obowiązek poniesienia tej opłaty powstawał w konsekwencji nieterminowego wykonania obowiązku celnego. Wykraczało to – zdaniem Trybunału – poza zakres delegacji ustawowej; delegacja ustawowa nie przewidywała, aby w konstrukcji opłaty manipulacyjnej dodatkowej mogły zostać zawarte elementy pozwalające na uznanie jej za karę administracyjną. Wydaje się, że zdaniem Trybunału cechy represyjne nie wykluczały – w stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r. – świadczenia z kręgu danin publicznych.

Pojęcia danin publicznych nie można zatem uznać za ugruntowane ani w języku prawnym, ani w orzecznictwie konstytucyjnym. O ile w przypadku pojęcia podatków wystarczające wydaje się zweryfikowanie, czy Konstytucja – biorąc pod uwagę kontekst użycia w niej tego pojęcia – utrwaliła znaczenie przyjmowane dotychczas, o tyle

⁴⁷ Dz.U. Nr 61, poz. 357 ze zm.

⁴⁸ Dz.U. Nr 75, poz. 445 ze zm.

w przypadku pojęcia danin publicznych kontekst konstytucyjny determinuje znaczenie tego pojęcia.

5. Kontekst konstytucyjny użycia pojęć podatków i innych danin publicznych a ich znaczenie

Użycie obu pojęć w jednym przepisie oraz ustanowienie w nim tych samych wymagań i dla podatków, i dla innych danin publicznych uprawnia wywodzenie cech wspólnych ogółu danin publicznych z art. 217 Konstytucji.

Podatkami oraz innymi daninami publicznymi w rozumieniu art. 217 Konstytucji są jedynie świadczenia o charakterze pieniężnym.

Artykuł 217 Konstytucji został usytuowany w rozdziale X, zatytułowanym „Finanse publiczne”, a więc pośród przepisów, które regulują gospodarkę finansową państwa. Unormowania zawarte w tym rozdziale odnoszą się zatem do tego aspektu działalności publicznej, którego przejawem są przepływy pieniężne. Podatki i inne daniny publiczne stanowią źródło dochodów publicznych, a więc mają charakter pieniężny.

Wymagania wyrażone w art. 217 Konstytucji są nieadekwatne dla świadczeń innych niż pieniężne. Ustawa podatkowa, której przedmiotem jest nałożenie podatków lub innych danin publicznych, ma zawierać m.in. stawkę podatkową. Stawka podatkowa jest elementem konstrukcji podatku, który bezpośrednio prowadzi do ustalenia wielkości obciążenia podatkowego. Zastrzegając, iż w drodze ustawy ma zostać określona również stawka podatkowa, przesądzono o tym, że świadczenia z tytułu podatków lub innych danin publicznych mają być wyrażane w kwocie pieniężnej. Wymaganiom ustanowionym przez art. 217 Konstytucji można zadośćuczynić tylko w przypadku obciążeń o charakterze pieniężnym. Nałożenie świadczeń osobistych oraz rzeczowych – ze swej istoty – nie podlega reżimowi przewidzianemu przez art. 217 Konstytucji.

Zarówno podatki, jak i inne daniny publiczne są nakładane⁴⁹. Łączy je zatem cecha jednostronności ich ustalania.

Nałożenie podatków oraz innych danin publicznych następuje w drodze ustawy. W obu przypadkach chodzi zatem o świadczenie o charakterze ogólnym, a więc nakładane na kategorie podmiotów

⁴⁹ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie...*, s. 115.

w związku z abstrakcyjnie określonymi stanami faktycznymi lub prawnymi.

W art. 217 Konstytucji podatki – jako jedyne daniny publiczne – zostały wymienione *expressis verbis*. Daniny publiczne niebędące podatkami zostały oznaczone jako daniny publiczne „inne”. Podatki niewątpliwie zostały zatem wyróżnione jako podstawowa z danin publicznych. Z podatków powinny więc pochodzić w pierwszej kolejności oraz w najistotniejszym zakresie środki finansowe na cele publiczne (art. 216 ust. 1 Konstytucji). Inne daniny publiczne mają dopełniać system wyposażania państwa w środki publiczne. Skoro zaś art. 217 Konstytucji eksponuje podatki, a te stanowią pojęcie o znaczeniu ustalonym i w piśmiennictwie, i w orzecznictwie konstytucyjnym, to podatki należy uznać za „wzorzec” dla innych danin publicznych⁵⁰.

Daniny publiczne są – przynajmniej na poziomie konstytucyjnym – pojęciem obejmującym swoim zakresem szerszy katalog świadczeń niż pojęcie podatków. Nie wszystkie zatem cechy istotne podatków dotyczą również pozostałych danin publicznych. Jednocześnie jednak niektóre cechy podatku implikują cechy niezbywalne danin publicznych. W kontekście normy wynikającej z art. 217 Konstytucji za kluczowy należy uznać sposób kształtowania przesłanek obowiązku ponoszenia świadczenia pieniężnego oraz parametrów wysokości tego świadczenia. Innymi daninami publicznymi są więc te świadczenia pieniężne, których nałożenie – jak w przypadku podatków – narzuca konieczność zadośćuczynienia wymaganiom wynikającym z tego przepisu. Do kategorii tej należy zaliczyć wszelkiego rodzaju świadczenia pieniężne, których wprowadzenie oraz pobór następuje przy wykorzystaniu instrumentów władzy publicznej. W tym kontekście za niemającą znaczenia należy uznać choćby kwestię beneficjenta wpływów z tytułu innych danin publicznych.

145

6. Podsumowanie

Nie ma podstaw, aby inne daniny publiczne, o których mowa w art. 217 Konstytucji, uznać za tzw. pojęcie zastane – nie było ono bowiem ustalone ani w języku prawnym, ani w języku prawniczym w momencie stania się obecnie obowiązującej ustawy zasadniczej, a i obecnie nie można

⁵⁰ *Ibidem*.

mówić o jednolitym sposobie rozumienia tego pojęcia. Za tzw. pojęcie zastane można natomiast uznać pojęcie podatków.

Poprzez użycie zwrotu „innych danin publicznych” ustrojodawca rozszerzył wynikające z art. 217 Konstytucji wymagania odnoszące się do regulacji, której przedmiotem jest nakładanie podatków na daniny publiczne niebędące podatkami.

Wymagania te dotyczą zatem wszelkich świadczeń, których charakter „zbliża” je do podatków. Spośród cech danin publicznych, które w kontekście konstytucyjnym „wiążą” je z pewnością z podatkami, jest jednostronność ich ustalania, wykorzystywanie instrumentów władzy publicznej przy ich stanowieniu oraz pobieraniu.

Z brzmienia art. 217 Konstytucji nie wynika, aby daninami publicznymi były jedynie te świadczenia, których beneficjentem jest państwo lub jednostka samorządu terytorialnego. Wynikające z tego przepisu wymagania odnoszą się zatem do ogółu świadczeń, które mają pieniężny charakter, są nakładane jednostronnie w drodze norm o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym.

Bibliografia

- Adam L., Mazurkiewicz M., *Oplaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe*, Warszawa 1985.
- Bień-Kacała A., *Pojęcie danin publicznych w świetle Konstytucji RP z 1997 r. Próba definicji ekstensywnej*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, Toruń 2004.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Warszawa 1996.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatku i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] W. Niemiec (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1992.
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Białystok 1994.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Kurowski L., Weralski M., *Prawo finansowe*, Warszawa 1973.
- Mariański A., Nykiel W., *Objaśnienia do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016.

- Mikołajewicz J., *Zasady orzecznicze Trybunału Konstytucyjnego. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2008.
- Nowak T., *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe*, Warszawa 1970.
- Safjan M., *Wprowadzenie*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Stawecki T., *Koncepcja autonomicznej wykładni pojęć konstytucyjnych: od praktyki do teorii*, [w:] T. Stawecki, J. Winczorek (red.), *Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, Warszawa 2014.
- Trzciński J., Wiącek M., *Objaśnienia do art. 79*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016.
- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984.

Jarosław Olesiak¹

Łukasz Pajor²

Pojęcie pieniądza w ujęciu prawnym. Rozważania na tle art. 227 ust. 1 Konstytucji RP

Streszczenie

W opracowaniu podjęta została problematyka prawnego ujęcia pieniądza. Znaczący wpływ na dyskurs prawniczy na temat pieniądza, wywierany przez naukę ekonomii, doprowadził do powstania swoistego chaosu terminologicznego. Z tego też względu konieczne staje się rozróżnienie pojęć jednostki pieniężnej, środka płatniczego i prawnego środka płatniczego. Kwestie te mają doniosłe znaczenie z punktu widzenia konstytucyjnej regulacji wyłącznej kompetencji Narodowego Banku Polskiego w zakresie emisji pieniądza.

149

Słowa kluczowe: pieniądz, prawny środek płatniczy, monopol emisyjny NBP

Abstract

The paper addresses the legal treatment of money. The significant influence on the legal discourse on money exerted by the science of economics has led to a kind of terminological chaos. Therefore, it becomes necessary to distinguish between the concepts of monetary unit, means of payment and legal tender. These issues are of momentous importance from the point of view of the constitutional regulation of the exclusive competence of the National Bank of Poland to issue money.

Keywords: money, legal tender, exclusive competence to issue money

¹ Jarosław Olesiak – doktor, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0001-7450-8649>

² Łukasz Pajor – doktor, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0001-7814-9727>

1. Wprowadzenie

Przyjęta w danym państwie konstrukcja ustroju pieniężnego bezpośrednio determinuje jego ustrój społeczno-gospodarczy. Dlatego też nie może dziwić fakt, że w wielu konstytucjach państw europejskich można odnaleźć przepisy, które – przynajmniej w pewnym minimalnym zakresie – przesądzają o kształcie ustroju pieniężnego³. Nie inaczej jest w przypadku Polski. Zgodnie z art. 227 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁴ centralnym bankiem państwa jest Narodowy Bank Polski. Przysługuje mu wyłączne prawo emisji pieniądza oraz ustalania i realizowania polityki pieniężnej. Narodowy Bank Polski (NBP) odpowiada za wartość polskiego pieniądza. Powierzenie NBP wyłącznej kompetencji emisji pieniądza (tj. wykonywania funkcji emisyjnej⁵) wyłącza dopuszczalność emisji pieniądza przez jakikolwiek inny podmiot. Kompetencja NBP, będąca składową władztwa finansowego państwa⁶, ma tym samym wyłączny i niepodzielny charakter. W konsekwencji, w świetle niebudzącego wątpliwości brzmienia art. 227 ust. 1 Konstytucji RP, kompetencja do emisji pieniądza nie może być ani przenoszona, ani współdzielona. U podstaw tej regulacji leży założenie, zgodnie z którym wyłącznie państwu przysługuje prawo emisji pieniądza oraz kontrola nad jego ilością w obrocie⁷.

Sposób, w jaki Konstytucja RP kształtuje funkcję emisyjną NBP, wyznacza zakres poszukiwań prawnego rozumienia pieniądza. Punkt wyjścia do analizy tytułowego zagadnienia musi tym samym stanowić stwierdzenie – czynione za F.G. Knappem – że pieniądz jest wytworem porządku prawnego⁸. Dlatego też prawnego znaczenia pieniądza należy poszukiwać w prawie pozytywnym⁹, a nie – w ślad za naukami

³ L. Góral, K. Koperkiewicz-Mordel, *Komentarz do art. 227*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016, s. 1602.

⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁵ E. Fojcik-Mastalska, *Ustrój pieniężny i bank centralny w Konstytucji RP*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 571.

⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 31.

⁷ F. Vischer, *Geld- und Währungsrecht im nationalen und internationalen Kontext*, Basel 2010, s. 15–16.

⁸ „Das Geld ist ein Geschöpf der Rechtsordnung; es ist im Laufe der Geschichte in den verschiedensten Formen aufgetreten: eine Theorie des Geldes kann daher nur rechtsgeschichtlich sein” – F.G. Knapp, *Staatliche Theorie des Geldes*, Leipzig 1905, s. 1.

⁹ Z. Ofiarski, *Założenia polityki pieniężnej Rady Polityki Pieniężnej a ochrona ustroju pieniężnego jako wartości publicznej*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2020, nr 1, s. 116.

ekonomicznymi, jak czynią to przedstawiciele teorii społecznych pieniądza – w aktualnej praktyce obrotu¹⁰. Uznanie, że pieniądzem w sensie prawnym jest wszystko to, co spełnia funkcje pieniądza¹¹, w gruncie rzeczy niewiele wyjaśnia, a co ważniejsze – jest nie do pogodzenia z brzmieniem art. 227 ust. 1 Konstytucji RP. Okoliczność, że w praktyce obrotu mamy do czynienia z masowością posługiwania się określoną postacią środka płatniczego, a więc środka, który pełni funkcję pieniądza w ujęciu ekonomicznym, nie czyni z niego *ipso facto* pieniądza w ujęciu prawnym¹². Trzeba mieć bowiem na względzie to, że pieniądz w ujęciu prawnym może być emitowany – jak wyraźnie stanowi art. 227 ust. 1 Konstytucji RP – wyłącznie przez NBP. Tym samym wszelkiego rodzaju środki płatnicze, które nie są emitowane przez NBP, nie mogą zostać uznane za pieniądz w sensie prawnym¹³.

2. Jednostka pieniężna i środek płatniczy

Zasadnicze rozważania należy rozpocząć od poczynienia uwag natury terminologicznej. Znaczący wpływ na dyskurs prawniczy na temat pieniądza, wywierany przez naukę ekonomii, doprowadził do powstania swoistego chaosu terminologicznego. Funkcjonalistyczne podejście nauki ekonomii do zagadnienia pieniądza skutkuje objęciem zakresem tego pojęcia bardzo wielu różnych konstrukcji prawnych, które nie mogą w żaden sposób być traktowane tak samo.

Na przedpolu problematyki pieniądza w sensie prawnym znajduje się zagadnienie jednostki pieniężnej¹⁴. W literaturze wskazuje się, że

¹⁰ Zob. S. Simitis, *Bemerkungen zur rechtlichen Sonderstellung des Geldes*, „Archiv für die civilistische Praxis” 1960/1961, Nr. 5, s. 410, 435, 465.

¹¹ S. Simitis, *Bemerkungen...*, s. 418, który wprost wskazuje, że „Geld ist, was als Geld fungiert”.

¹² Odmienne zob. T. Dybowski, A. Pyrzyńska, *Świadczenia pieniężne*, [w:] K. Osajda (red.), *System prawa prywatnego. Prawo zobowiązań – część ogólna*. Tom 5, Warszawa 2020, s. 265–266; Z. Knakiewicz, *Problemy kreacji pieniądza i regulacji obiegu pieniężnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4, s. 164–165.

¹³ D. Cyman, *Pieniądz jako wartość konstytucyjna*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 646.

¹⁴ Jednostka pieniężna jest czasami określana przez ustawodawcę mianem waluty – np. art. 2 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 309 ze zm.). Na marginesie można jedynie wskazać, że pojęcie waluty jest szersze niż pojęcie jednostki pieniężnej, gdyż ustawodawca obejmuje nim

jednostka pieniężna stanowi normatywnie określoną abstrakcyjną jednostkę wartości¹⁵. Wymaga podkreślenia, że jednostka pieniężna nie ma sama w sobie żadnej wartości. Służy ona natomiast jako jej miernik¹⁶. Tak jak metr jest jednostką długości, tak jednostka pieniężna jest jednostką pomiaru wartości. Ze względu na to, że jednostka pieniężna ma czysto abstrakcyjny charakter i nie spełnia innych funkcji niż jednostki miary wartości, nie sposób jej oczywiście uznać za pieniądź. Jest ona jednak niezbędna dla konstrukcji pieniądza w ujęciu prawnym. Określenie przez ustawodawcę jednostki pieniężnej stanowi bowiem jeden z fundamentów ustroju pieniężnego.

Aktualnie funkcjonująca polska jednostka pieniężna została ustanowiona mocą ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. o denominacji złotego¹⁷. Zgodnie z jej art. 1 ust. 1, poczynając od 1 stycznia 1995 r. Narodowy Bank Polski dokonał ekwiwalentnej denominacji złotego, wprowadzając do obrotu pieniężnego nową polską jednostkę pieniężną. Natomiast w myśl art. 1 ust. 2 nowa jednostka pieniężna o nazwie złoty dzieli się na 100 groszy¹⁸.

152 Ustanowienie jednostki pieniężnej stanowi warunek wstępny, a zarazem konieczny dla skonstruowania pojęcia środka płatniczego. Pojęcie środka płatniczego ma bardzo szeroki zakres. Należy nim bowiem objąć wszystkie środki, które realizują funkcje pieniądza w ujęciu ekonomicznym¹⁹. Pojęcie środka płatniczego jest więc synonimem pieniądza w ujęciu ekonomicznym. Na gruncie nauk ekonomicznych pieniądź jest rozumiany bardzo szeroko. Definiując pieniądź, J.K. Galbraith wskazuje, że „money is nothing more or less than... what is commonly offered or received for the purchase or sale of goods, services

również – w pewnym zakresie – znaki pieniężne – np. art. 2 ust. 1 pkt 10 zdanie 1 ustawy – Prawo dewizowe.

¹⁵ G. Żmij, *Prawo waluty*, Kraków 2003, s. 44.

¹⁶ Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2004, s. 125.

¹⁷ Dz.U. Nr 84, poz. 386 ze zm. – dalej: u.d.z.

¹⁸ Ustawa o denominacji złotego zastąpiła dotychczasową jednostkę pieniężną (stary złoty – PLZ) nową jednostką pieniężną (złotym – PLN). W związku z wprowadzeniem nowej jednostki pieniężnej dokonano przeliczenia – zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 2 ust. 2 u.d.z. – wszelkich praw majątkowych, zobowiązań oraz należności pieniężnych (zarówno prywatnoprawnych, jak i publicznoprawnych) ze starej jednostki pieniężnej na nową jednostkę pieniężną (art. 4–6 u.d.z.).

¹⁹ W ekonomii wskazuje się, że pieniądź pełni następujące funkcje: środka wymiany, miernika wartości, przechowywania wartości (tezauryzacji), środka płatniczego, stymulacyjno-kapitałową – zob. W. Baka, *Bankowość centralna. Funkcje, metody, organizacja*, Warszawa 2001, s. 41.

and other things”²⁰. Analogiczną definicją posługuje się N. Herger, który stwierdza, że: „Money should be defined not by what it is but what it does. From this angle, money refers to all assets that are generally used and accepted means of payment for goods and services”²¹. Nie wnikając w dalszą i bardziej pogłębioną analizę zagadnień natury ekonomicznej, wystarczy przyjąć, że pieniądzem w ujęciu ekonomicznym jest wszystko to, co funkcjonuje jako pieniądz.

Wprowadzenie pojęcia środka płatniczego pozwala uniknąć wielu nieporozumień natury terminologicznej. Z całego bowiem bogatego katalogu środków płatniczych, a więc pieniądza w ujęciu ekonomicznym, nie każdy z nich jest pieniądzem w sensie prawnym. Takie zaś podejście umożliwia rozdzielenie płaszczyzn badawczych – prawnej i ekonomicznej, a w konsekwencji prowadzi do ustalenia prawnego pojęcia pieniądza.

Analizując aktualną praktykę obrotu, można wskazać na trzy podstawowe środki płatnicze, a mianowicie: znaki pieniężne, pieniądz bankowy oraz pieniądz elektroniczny²².

Znaki pieniężne to – z perspektywy prawa cywilnego – rzeczy ruchome. Ich szczególny charakter (w przypadku pieniądza fiducjarnego) wynika z tego, że nie mają one same w sobie żadnej wartości (tzw. wartości substancjonalnej). Znaki pieniężne opiewają oczywiście

²⁰ J.K. Galbraith, *Money: Whence It Came, Where It Went*, London 1975, s. 5 za F. Vischer, *Geld- und Währungsrecht...*, s. 10.

²¹ N. Herger, *Understanding Central Banks*, Cham 2019, s. 44.

²² W toku dalszego wywodu nie będzie rozważana kwestia walut wirtualnych, w tym kryptowalut. Definicję waluty wirtualnej zawiera ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 593 ze zm.), która w art. 2 ust. 2 pkt 26 stanowi, że ilekroć w ustawie jest mowa o walucie wirtualnej – rozumie się przez to cyfrowe odwzorowanie wartości, które nie jest: a) prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez NBP, zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej, b) międzynarodową jednostką rozrachunkową ustanawianą przez organizację międzynarodową i akceptowaną przez poszczególne kraje należące do tej organizacji lub z nią współpracujące, c) pieniądzem elektronicznym w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, d) instrumentem finansowym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, e) wekslem lub czekiem – oraz jest wymienialne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego. Wymaga wskazania, że pomimo rosnącej popularności waluty wirtualne nie są kwalifikowane jako pieniądz nawet na gruncie ekonomicznym – zob. Bank for International Settlements, *Cryptocurrencies: looking beyond the hype*, [w:] *BIS Annual Economic Report 2018*, 2018, <https://www.bis.org/publ/arpdf/ar2018e5.pdf> (dostęp: 19.11.2021).

na określoną liczbę jednostek pieniężnych. Wymaga jednak podkreślenia to, że nie są one w żaden sposób ich nośnikiem²³. Twierdzenie, że znaki pieniężne są nośnikiem jednostek pieniężnych, sugerowałoby, że jednostka pieniężna ma być samoistny (jednostkowy), a tak nie jest. Jednostka pieniężna to jedynie i aż jednostka miary wartości.

Zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim²⁴ NBP przysługuje wyłączne prawo emitowania znaków pieniężnych Rzeczypospolitej Polskiej. Jednocześnie art. 31 u.NBP wskazuje, że znakami pieniężnymi Rzeczypospolitej Polskiej są banknoty i monety opiewające na złote i grosze.

Znaki pieniężne emitowane przez NBP i opiewające na krajową jednostkę pieniężną są niewątpliwie środkiem płatniczym. Realizują one bowiem wszystkie ekonomiczne funkcje pieniądza. Posługiwanie się w obrocie znakami pieniężnym tworzy sferę obrotu gotówkowego. Ze względu zaś na to, że znak pieniężny jest rzeczą, obrót ten jest wyznaczany przepisami prawa rzeczowego²⁵.

Działalność banków komercyjnych, ze względu na jej przedmiot, skutkuje kreowaniem pieniądza bankowego (*scriptural money*)²⁶. Rola tego środka płatniczego wynika ze znacznego i bardzo dynamicznego poszerzania się sfery obrotu bezgotówkowego oraz łatwości w przekształceniu go w znaki pieniężne emitowane przez NBP. Wymaga również wskazania, że w wielu przypadkach ustawa nakłada obowiązek posługiwania się właśnie tym środkiem płatniczym.

Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe²⁷ bank jest osobą prawną utworzoną zgodnie z przepisami ustaw, działającą na podstawie zezwoleń uprawniających do wykonywania czynności bankowych obciążających ryzykiem środki powierzone pod jakimkolwiek tytułem zwrotnym. Czynności bankowe, o których mowa w tym przepisie, zostały wymienione w art. 5 i 6 u.p.b. Artykuł 5 ust. 1 u.p.b., który zawiera katalog czynności bankowych *sensu stricto*, wymienia wśród nich m.in. przyjmowanie wkładów pieniężnych płatnych na żądanie lub z nadejściem oznaczonego terminu oraz prowadzenie rachunków tych wkładów (pkt 1), a także udzielania kredytów (pkt 3)²⁸.

²³ Odmienne D. Wojtczak-Samoraj, *Komentarz do art. 31*, [w:] P. Zawadzka (red.), *Ustawa o Narodowym Banku Polskim. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 155.

²⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2025 ze zm. – dalej u.NBP.

²⁵ T. Dybowski, A. Pyrzyńska, *Świadczenia...*, s. 265.

²⁶ Określa się go również mianem pieniądza księgowego lub żyrowego.

²⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2324 ze zm. – dalej: u.p.b.

²⁸ Analogiczna definicja jest zawarta w art. 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymo-

Przytoczona definicja legalna banku, w zakresie, w jakim określa przedmiot działalności bankowej, kładzie nacisk na działalność depozytowo-kredytową. Z jednej strony bankom powierzane są przez ich klientów depozyty, które mają najczęściej krótkoterminowy charakter. Z drugiej strony banki udzielają kredytów, które mają co do zasady charakter długoterminowy. Tym samym, jak się to ujmuje w naukach ekonomicznych, banki dokonują transformacji terminów²⁹.

Patrząc na działalność depozytowo-kredytową banku od strony prawnej, mamy do czynienia ze stosunkami prawnymi o charakterze obligacyjnym, które określają prawa i obowiązki banku i klienta (wynikające z umowy o prowadzenie rachunku bankowego lub umowy kredytu). Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 18 lutego 2004 r., sygn. IV CSK 233/04³⁰, podkreślił, że „[u]mieszczenie na rachunku bankowym środków pieniężnych w następstwie przelewu nie dotyczy przedmiotów materialnych, będących nośnikami jednostek pieniężnych, o których można by twierdzić, że stały się czyjąś własnością, lecz sprowadza się do odpowiednich zapisów wyrażających dobra majątkowe niebędące jednak rzeczami. [...] Również określenia »jego środki pieniężne«, »przechowywać«, »posiadacz« zawarte w art. 725 k.c. tylko w dużym uproszczeniu mogą być odczytywane jako wyrażające treści adekwatne do rzeczywistego ich znaczenia w przypadku bankowego obrotu bezgotówkowego”. Podobnie wypowiedział się Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 27 października 2016 r., sygn. V CSK 48/16³¹, w którym zauważył, że „[z]naczenie wpisu na rachunku bankowym polega na tym, że określa on wierzytelność posiadacza rachunku do banku, który zobowiązany jest na jego żądanie wypłacić mu określoną kwotę pieniędzy lub wykonać polecenie przelewu, polecenie zapłaty, czy inne zlecenie. Inaczej rzecz ujmując, bank jest dłużnikiem posiadacza rachunku do wysokości zapisanej na rachunku kwoty. Nie można zatem twierdzić, że zgromadzona na rachunku bankowym kwota pieniędzy stanowi własność posiadacza rachunku, a tym bardziej własność innej osoby, na polecenie której określona kwota ten rachunek zasilila,

gów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych oraz zmieniającego rozporządzenie (UE) nr 648/2012, który stanowi, że instytucją kredytową jest przedsiębiorstwo, którego działalność polega na przyjmowaniu depozytów pieniężnych lub innych funduszy podlegających zwrotowi od klientów oraz na udzielaniu kredytów na swój własny rachunek.

²⁹ P. Niedziółka, *Ryzyko płynności*, [w:] M. Zaleska (red.), *Bankowość*, Warszawa 2013, s. 205.

³⁰ LEX nr 550934.

³¹ LEX nr 2165600.

choćby dokonała tej wpłaty pomyłkowo. Należy wyraźnie podkreślić, że przedmiotem zajęcia egzekucyjnego nie jest ani gotówka, ani sama kwota zapisana, inaczej mówiąc zaksięgowana, na rachunku bankowym, lecz wierzytelność posiadacza rachunku bankowego wobec banku o wypłatę tej kwoty”.

Analogicznie przedstawia się sytuacja odnośnie do umowy kredytu. Zgodnie z art. 69 ust. 1 u.p.b. przez umowę kredytu bank zobowiązuje się oddać do dyspozycji kredytobiorcy na czas oznaczony w umowie kwotę środków pieniężnych z przeznaczeniem na ustalony cel, a kredytobiorca zobowiązuje się do korzystania z niej na warunkach określonych w umowie, zwrotu kwoty wykorzystanego kredytu wraz z odsetkami w oznaczonych terminach spłaty oraz zapłaty prowizji od udzielonego kredytu. Należy podkreślić, że w związku z udzieleniem przez bank komercyjny kredytu nie dochodzi do „dopływu” gotówki, a jedynie do zmiany zapisu księgowego na rachunku bankowym kredytobiorcy.

156 Działalność depozytowo-kredytowa banku, analizowana z perspektywy ekonomicznej, prowadzi do tego, że poprzez udzielenie kredytu dochodzi do zwiększenia ogólnej ilości pieniądza w obrocie (oczywiście pieniądza w ujęciu ekonomicznym)³². Wynika to z tego, że bank nie utrzymuje całości depozytu posiadacza rachunku, a przeznacza go na udzielenie kredytu. Środki z kredytu są wydatkowane i trafiają do innego banku jako depozyt, który stanowi źródło sfinansowania kolejnego kredytu. W ten sposób – ze względu na pojawianie się coraz to nowszych stosunków obligacyjnych – dochodzi do swoistego zwielokrotniania się ilości środków pieniężnych w obrocie.

Maksymalny poziom kreacji pieniądza przez banki komercyjne wyznacza mnożnik kreacji pieniądza (m)³³:

$$m = \frac{1}{sr},$$

gdzie:

sr – stopa rezerwy obowiązkowej.

³² Pieniądz bankowy kreowany jest zarówno przez banki komercyjne, jak i przez bank centralny.

³³ P. Baranowski, P. Gajewski, *Banki. Polityka pieniężna*, [w:] R. Milewski, E. Kwiatkowski (red.), *Podstawy ekonomii*, Warszawa 2018, s. 493.

Tak jak udzielenie kredytu kreuje pieniądz bankowy, tak jego spłata skutkuje jego wycofaniem z rynku.

Niewątpliwie pieniądz bankowy jest środkiem płatniczym, który realizuje ekonomiczne funkcje pieniądza. W szczególności przy jego użyciu można dokonywać bankowych rozliczeń pieniężnych o charakterze bezgotówkowym³⁴.

Ze względu na istotne pod względem ekonomicznym skutki kreacji tego środka płatniczego NBP w ramach przyznanej mu na mocy art. 227 ust. 1 zdanie 2 Konstytucji RP kompetencji do ustalania i realizacji polityki pieniężnej kontroluje akcję kredytową banków. Czyni to przy użyciu instrumentów o charakterze ekonomicznym (w sposób pośredni) lub o charakterze administracyjnym (w sposób bezpośredni). Działalność NBP w tym zakresie jest określana w doktrynie mianem funkcji emisyjnej *sensu largo*³⁵.

Na zakończenie tej części rozważań konieczne jest odniesienie się do konstrukcji pieniądza elektronicznego. Pieniądz elektroniczny, tak jak pieniądz bankowy, tworzy sferę obrotu bezgotówkowego. W aktualnym stanie prawnym problematyka wydawania i wykupu pieniądza elektronicznego jest uregulowana w ustawie z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych³⁶. W myśl art. 2 ust. 1 pkt 21a tej ustawy pieniądz elektroniczny to wartość pieniężna przechowywana elektronicznie, w tym magnetycznie, wydawana, z obowiązkiem jej wykupu, w celu dokonywania transakcji płatniczych, akceptowana przez podmioty inne niż wyłącznie wydawca pieniądza elektronicznego.

Zamierzeniem ustawodawcy unijnego³⁷ było stworzenie jasnej definicji pieniądza elektronicznego, tak aby była ona technicznie neutralna, a tym samym nie ograniczała postępu technologicznego. Pieniądz elektroniczny może być przechowywany zarówno na urządzeniu płatniczym, jak i zdalnie na serwerze. Należy podkreślić, że w swojej konstrukcji pieniądz elektroniczny wykazuje większe podobieństwo do

³⁴ Zob. art. 63 ust. 3 u.p.b.

³⁵ K. Koperkiewicz-Mordel, *Funkcje Narodowego Banku Polskiego*, [w:], L. Góral, M. Karlikowska, K. Koperkiewicz-Mordel, *Polskie Prawo bankowe*, Warszawa 2003, s. 45.

³⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2360 ze zm.

³⁷ Motywy 7 i 8 do aktualnie obowiązującej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/110/WE z dnia 16 września 2009 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia działalności przez instytucje pieniądza elektronicznego oraz nadzoru ostrożnościowego nad ich działalnością, zmieniającej dyrektywy 2005/60/WE i 2006/48/WE oraz uchylającej dyrektywę 2000/46/WE.

znaków pieniężnych niż do pieniądza bankowego. Nie cieszy się on jednak zbyt dużym zainteresowaniem³⁸.

Wszystkie wymienione powyżej środki płatnicze można określić – oczywiście wyłącznie z perspektywy ekonomicznej – mianem pieniądza. Pełnią one bowiem funkcje, które przypisuje się pieniądzwowi; stanowią więc środki płatnicze. Nie każdy jednak z tych środków płatniczych można uznać za pieniądz w sensie prawnym.

Dokonując analizy tego zagadnienia wyłącznie z perspektywy art. 227 ust. 1 Konstytucji RP, za pieniądz – przynajmniej potencjalnie – można byłoby uznać zarówno znaki pieniężne emitowane przez Narodowy Bank Polski, jak i pieniądz bankowy, lecz wyłącznie ten, który jest kreowany przez działalność NBP. Jak już zostało to bowiem wskazane wcześniej, prawo emisji pieniądza przysługuje wyłącznie i niepodzielenie NBP. Oznacza to, że prawo emisji pieniądza nie może przysługiwać bankom komercyjnym lub innym podmiotom. Tym samym już na tym etapie można wykluczyć z kategorii pieniądza w sensie prawnym pieniądz bankowy kreowany przez banki komercyjne i pieniądz elektroniczny.

3. Prawny środek płatniczy

Część spośród środków płatniczych występujących w praktyce obrotu, o których mowa wyżej, jest kwalifikowana jako prawny środek płatniczy (*legal tender*, niem. *gesetzliches Zahlungsmittel*). Pojęciem tym posługuje się zarówno ustawodawca krajowy (art. 32 u.NBP), jak i europejski³⁹. Można je odnaleźć również w innych porządkach krajowych.

Pomimo że posługiwanie się w różnych ustawodawstwach pojęciem prawnego środka płatniczego jest powszechne, to brak jest jego definicji. W poszukiwaniach znaczenia tego pojęcia pomocne mogą być ustalenia poczynione na tle prawnej kwalifikacji banknotów i monet opiewających na euro. Ze względu na pojawiające się w tym przedmiocie wątpliwości w poszczególnych państwach członkowskich Komisja

³⁸ Aktualnie do rejestru prowadzonego przez Komisję Nadzoru Finansowego wpisana jest tylko jedna krajowa instytucja pieniądza elektronicznego. W znacznie większym zakresie działalność ta jest prowadzona przez podmioty zagraniczne.

³⁹ Art. 128 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47) odnośnie do banknotów opiewających na euro oraz art. 11 rozporządzenia Rady (WE) nr 974/98 z dnia 3 maja 1998 r. w sprawie wprowadzenia euro (Dz.Urz. UE L 139 z dnia 11 maja 1998 r., s. 1) odnośnie do monet opiewających na euro.

Europejska powołała grupę roboczą złożoną z przedstawicieli ministerstw finansów i krajowych banków centralnych państw strefy euro. Wynikiem prac grupy był raport⁴⁰, którego konkluzje zostały zawarte w zaleceniu Komisji nr 2010/191/UE z dnia 22 marca 2010 r. dotyczącym zakresu i skutków statusu banknotów i monet euro jako prawnego środka płatniczego⁴¹. W myśl pkt 1 zalecenia Komisji 2010/191/UE, które bezpośrednio bazuje na jednomyślnych w tej sprawie ustaleniach grupy roboczej⁴², w sytuacji gdy istnieje zobowiązanie pieniężne, status banknotów i monet euro jako prawnego środka płatniczego powinien obejmować:

- 1) obowiązkową akceptację: jeżeli strony nie uzgodniły innych środków płatniczych, wierzyciel zobowiązania nie może odmówić zapłaty banknotami i monetami euro;
- 2) akceptację pełnej wartości nominalnej: wartość pieniężna banknotów i monet euro odpowiada wartości wskazanej na tych banknotach i monetach;
- 3) moc umarzania zobowiązań pieniężnych: dłużnik może wywiązać się ze zobowiązania pieniężnego, oferując wierzycielowi banknoty i monety euro.

Z powyższego wynika, że z pojęciem prawnego środka płatniczego wiążą się trzy właściwości⁴³. Po pierwsze, prawny środek płatniczy jest poparty ustawowym przymusem jego przyjęcia. Tym samym wierzyciel nie może odmówić przyjęcia prawnego środka płatniczego bez popadnięcia w zwłokę. Nie oznacza to jednak, że strony nie mogą się umówić, że do rozliczenia pieniężnego dojdzie za pomocą innego środka płatniczego. Po drugie, prawny środek płatniczy powinien zostać przyjęty w pełnej wartości nominalnej (zasada nominalizmu). Po trzecie, prawny środek płatniczy ma powszechną moc umarzania zobowiązań pieniężnych zarówno o charakterze prywatnoprawnym, jak i publicznoprawnym.

159

⁴⁰ Report of the Euro Legal Tender Expert Group (ELTEG) on the definition, scope and effects of legal tender of euro banknotes and coins, b.r., https://ec.europa.eu/economy_finance/articles/euro/documents/elteg_en.pdf (dostęp: 19.11.2021).

⁴¹ Dz.U. UE L z dnia 30 marca 2010 r.

⁴² Za przyjętym w zaleceniu rozumieniem prawnego środka płatniczego opowiedział się również Rzecznik Generalny Giovanni Pitruzzelli w swojej opinii przedstawionej 29 września 2020 r. w połączonych sprawach Johannes Ditrich (C-422/19) i Norbet Häring (C-423/19) przeciwko Hessischer Rundfunk, a także sam Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku w tej sprawie z dnia 26 stycznia 2021 r.

⁴³ H. Siekmann, *Legal tender in the Euro Area*, „Working Paper Series” 2018, no. 122, s. 21.

Kryterium kwalifikacji określonego środka płatniczego jako prawnego środka płatniczego ma charakter wyłącznie normatywny. Dlatego też bez znaczenia pozostają inne okoliczności, jak np. masowość stosowania określonego środka płatniczego.

Poszczególne państwa lub inne podmioty wyposażone we władztwo finansowe przyznają status prawnego środka płatniczego w szczególności znakom pieniężnym (banknotom i monetom) opiewającym na określone jednostki pieniężne emitowanym przez uprawniony do tego podmiot – najczęściej jest to bank centralny. Pojęć prawnego środka płatniczego i znaku pieniężnego – w ujęciu teoretycznoprawnym – nie można jednak uznać za tożsame. Również inne środki płatnicze mogą otrzymać status prawnego środka płatniczego (np. w Szwajcarii prawnym środkiem płatniczym oprócz banknotów i monet są również opiewające na franki szwajcarskie depozyty na każde żądanie – *a vista* – w Szwajcarskim Banku Narodowym⁴⁴ lub – chociaż jest to przypadek bezprecedensowy na skalę światową – bitcoin w Salwadorze⁴⁵), jednak nie każdy znak pieniężny musi mieć taki status (dzieje się tak w systemach wolnej bankowości – *free banking*). Należy bowiem zauważyć, że fizyczna postać środka płatniczego pozostaje bez znaczenia dla jego kwalifikacji jako prawnego środka płatniczego. Pieniądz jest bowiem

160

charakteryzowany jako „negacja substancji”⁴⁶. Z art. 31 i 32 u.NBP *explicite* wynika, że kwalifikację prawnego środka płatniczego mają wyłącznie banknoty i monety opiewające na złote i grosze emitowane przez NBP. Żaden inny środek płatniczy nie ma na gruncie prawa polskiego takiej kwalifikacji. Dotyczy to również tych środków płatniczych, których obowiązek posłużenia się nakłada ustawa. Dotyczy to w szczególności pieniądza bankowego⁴⁷. Wprowadzane w tym zakresie obowiązki posługiwania się innymi środkami płatniczymi, motywowane głównie ochroną interesu publicznego, nie wpływają na istotę prawnego środka płatniczego⁴⁸.

⁴⁴ Zgodnie art. 2 lit. c Bundesgesetz über die Wahrung und die Zahlungsmittel z 22 grudnia 1999 r. „als gesetzliche Zahlungsmittel gelten auf Franken lautende Sichtguthaben bei der Schweizerischen Nationalbank”.

⁴⁵ Nastąpiło to mocą przyjętego 9 czerwca 2021 r. przez Zgromadzenie Ustawodawcze Republiki Salwadoru dekrety numer 57.

⁴⁶ S. Simitis używa określenia „Negation der Substanz” – S. Simitis, *Bemerkungen zur rechtlichen...*, s. 416.

⁴⁷ D. Cyman, *Elektroniczne instrumenty płatnicze a bezpieczeństwo uczestników rynku finansowego*, Warszawa 2013, s. 50.

⁴⁸ Odnosnie do banknotów i monet euro zdanie 2 motywu 19 preambuły do rozporządzenia Rady (WE) nr 974/98 z dnia 3 maja 1998 r. w sprawie wprowadzenia euro

Z powyższego wynika, że pieniądzem w sensie prawnym są wyłącznie te środki płatnicze, które z mocy ustawy uzyskują kwalifikację prawnego środka płatniczego⁴⁹. Dlatego też należy uznać, że prawny środek płatniczy to synonim pieniądza w sensie prawnym.

4. Podsumowanie

Z prowadzonych rozważań wynika, że pojęcie pieniądza w ujęciu prawnym jest znacznie węższe niż to przyjmowane na gruncie nauk ekonomicznych. Pieniądzem w ujęciu prawnym są bowiem wyłącznie te środki płatnicze, które są wyposażone przez ustawodawcę w status prawnych środków płatniczych.

Z brzmienia art. 227 ust. 1 zdanie 2 Konstytucji RP wprost wynika, że NBP przysługuje wyłączne prawo emisji pieniądza oraz ustalania i realizowania polityki pieniężnej. Artykuł 4 u.NBP ujmuje tę problematykę nieco odmiennie, wskazując, że NBP przysługuje wyłączne prawo emitowania znaków pieniężnych Rzeczypospolitej. Biorąc jednak pod uwagę to, że w aktualnym stanie prawnym pojęcie pieniądza – rozumianego jako prawny środek płatniczy – obejmuje wyłącznie znaki pieniężne opiewające na złote i grosze i emitowane przez NBP, należy uznać, że obydwie normy mają tożsamą treść.

Konstytucja RP, powierzając emisję pieniądza, a więc prawnego środka płatniczego, wyłącznie NBP, wyłącza zarazem dopuszczalność powierzenia tej funkcji jakimkolwiek innemu podmiotowi. Kompetencja NBP, będąca składową władztwa finansowego, ma charakter wyłączny i niepodzielny. W świetle niebudzącego wątpliwości brzmienia art. 227 ust. 1 Konstytucji RP kompetencja do emisji prawnego środka płatniczego nie może być ani przenoszona, ani współdzielona⁵⁰.

wprost wskazuje, że ograniczenia w płatnościach dokonywane w banknotach i monetach, ustanowione przez państwa członkowskie ze względu na interes publiczny, nie są niezgodne ze statusem banknotów i monet euro jako pełnoprawnego środka płatniczego, o ile istnieją inne dostępne pełnoprawne środki regulowania długów walutowych.

⁴⁹ H. Siekmann, *Legal tender...*, s. 6.

⁵⁰ Wyłączna kompetencja NBP do emisji pieniądza obejmuje zarówno banknoty, jak i monety. Konstytucja RP nie dopuszcza więc możliwości powierzenia emisji monet władzy wykonawczej, chociaż należy wskazać, że emisja monet przez władzę wykonawczą ma długą historię. Rozwiązanie takie przyjęte jest np. w odniesieniu do monet euro – zob. art. 128 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Przepis ten nie wyklucza natomiast możliwości poszerzenia katalogu prawnych środków płatniczych, jeżeli tylko wyłączne prawo ich emisji będzie przysługiwać NBP.

Bibliografia

- Baka W., *Bankowość centralna. Funkcje, metody, organizacja*, Warszawa 2001.
- Bank for International Settlements, *Cryptocurrencies: looking beyond the hype*, [w:] *BIS Annual Economic Report 2018*, 2018, <https://www.bis.org/publ/arpdf/ar2018e5.pdf> (dostęp: 19.11.2021).
- Baranowski P., Gajewski P., *Banki. Polityka pieniężna*, [w:] R. Milewski, E. Kwiatkowski (red.), *Podstawy ekonomii*, Warszawa 2018.
- Cyman D., *Elektroniczne instrumenty płatnicze a bezpieczeństwo uczestników rynku finansowego*, Warszawa 2013.
- Cyman D., *Pieniądz jako wartość konstytucyjna*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dybowski T., Pyrzyńska A., *Świadczenia pieniężne*, [w:] K. Osajda (red.), *System prawa prywatnego. Prawo zobowiązań – część ogólna. Tom 5*, Warszawa 2020.
- Fojcik-Mastalska E., *Ustrój pieniężny i bank centralny w Konstytucji RP*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010.
- Galbraith J.K., *Money: Whence It Came, Where It Went*, London 1975.
- Góral L., Koperkiewicz-Mordel K., *Komentarz do art. 227*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016.
- Herger N., *Understanding Central Banks*, Cham 2019.
- Knakiewicz Z., *Problemy kreacji pieniądza i regulacji obiegu pieniężnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4.
- Knapp F.G., *Staatliche Theorie des Geldes*, Leipzig 1905.
- Koperkiewicz-Mordel K., *Funkcje Narodowego Banku Polskiego*, [w:] L. Góral, M. Karlikowska, K. Koperkiewicz-Mordel, *Polskie Prawo bankowe*, Warszawa 2003.
- Niedziółka P., *Ryzyko płynności*, [w:] M. Zaleska (red.), *Bankowość*, Warszawa 2013.
- Ofiarski Z., *Założenia polityki pieniężnej Rady Polityki Pieniężnej a ochrona ustroju pieniężnego jako wartości publicznej*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2020, nr 1.
- Radwański Z., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2004.

- Report of the Euro Legal Tender Expert Group (ELTEG) on the definition, scope and effects of legal tender of euro banknotes and coins*, b.r., https://ec.europa.eu/economy_finance/articles/euro/documents/elteg_en.pdf (dostęp: 19.11.2021).
- Siekman H., *Legal tender in the Euro Area*, „Working Paper Series” 2018, no. 122.
- Simitis S., *Bemerkungen zur rechtlichen Sonderstellung des Geldes*, „Archiv für die civilistische Praxis” 1960/1961, Nr. 5.
- Vischer F., *Geld- und Währungsrecht im nationalen und internationalen Kontext*, Basel 2010.
- Wojtczak-Samoraj D., *Komentarz do art. 31*, [w:] P. Zawadzka (red.), *Ustawa o Narodowym Banku Polskim. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Żmij G., *Prawo waluty*, Kraków 2003.

Część II

**ZAGADNIENIA
WYDATKÓW
PUBLICZNYCH
I STABILNOŚCI
FINANSOWEJ
JAKO WARTOŚCI
KONSTYTUCYJNEJ**

Konstytucyjne podwaliny finansów publicznych sektora samorządowego w dobie pandemii

Streszczenie

Celem opracowania jest określenie, w jakim stopniu obowiązujące regulacje Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej gwarantują nienaruszalność unormowań finansów publicznych w stosunku do działań jednostek samorządowych w ramach wprowadzanych nowych regulacji ustawowych związanych z pandemią COVID-19. Za oczywisty i niezaprzeczalny należy bowiem uznać fakt, że ustawa zasadnicza musi stanowić podwaliny dla funkcjonowania finansów publicznych zarówno szczebla rządowego, jak i samorządowego, w szczególności w sytuacji nadzwyczajnej, jaką jest pandemia.

Z punktu widzenia samorządowców „sytuacja covidowa” i związane z nią coraz większe obciążenia wydatkowe oraz ograniczenia wpływów finansowych powodują realne zagrożenie dla samodzielności finansowej tych jednostek, realizujących istotną część zadań publicznych w zakresie ochrony zdrowia. Uzasadnione obawy wzbudza przede wszystkim coraz większa możliwość wprowadzania nowych ustaw zwykłych, wpływających negatywnie na wysokość gromadzonych dochodów i konieczność wydatkowania środków publicznych przez jednostki samorządowe w celu zwalczania pandemii.

167

Słowa kluczowe: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, jednostki samorządu terytorialnego, finanse publiczne, ochrona zdrowia, choroba epidemiczna, pandemia

Abstract

The aim of the article is to determine to what extent the applicable regulations of the Constitution of the Republic of Poland guarantee the inviolability of public finance regulations in relation to the operation of local government units under the new statutory regulations. It is obvious and undeniable that the Basic Law must constitute the foundations for the functioning of public finances at both the central and local level, in particular in extraordinary situations such as a pandemic.

From the point of view of local government officials, the existing and ongoing “Covid situation”, and the associated ever greater expenditure burdens with a simultaneous

¹ Elżbieta Feret – profesor doktor habilitowana, Uniwersytet Rzeszowski, <https://orcid.org/0000-0001-9283-0316>

reduction in financial revenues, pose a real threat to the financial independence of these units that perform a significant part of public tasks in the field of health care. Well-founded fears are aroused primarily by the increasing possibility of introducing new ordinary acts negatively affecting the amount of accumulated income and the need to spend public funds by local government units in order to combat the pandemic.

Keywords: The Constitution of the Republic of Poland, local government units, public finance, health care, epidemic disease, pandemic

1. Konstytucyjne regulacje finansów publicznych szczebla samorządowego

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² jest podstawowym aktem prawnym, który od 1997 r. w Rozdziale VII przewidział funkcjonowanie samorządu terytorialnego w Polsce. Ponadto także art. 16 ust. 2 ustawy zasadniczej zapewnił samorządowi prawo do wykonywania istotnej części zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność³, dodatkowo wzmocnione treścią wynikającą z preambuły Konstytucji, stanowiącej, że „prawo podstawowe dla Państwa [jest – przyp. E.F.] oparte [...] na zasadzie pomocniczości umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot”⁴.

Przywołane regulacje ustrojowe stanowią *de iure* i *de facto* podstawę do prowadzenia dalszych rozważań zmierzających do wskazania, w jakim stopniu samodzielne finansowo⁵ funkcjonowanie jednostek samorządowych sprawdza się także w sytuacjach kryzysowych, takich jak pandemia.

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: ustawa zasadnicza, Konstytucja RP albo Konstytucja.

³ W tym miejscu warto wspomnieć, że w wyroku z dnia 19 kwietnia 1999 r. (sygn. U 3/98, Dz.U. Nr 36, poz. 356 i 357) Trybunał Konstytucyjny podkreślił odrębność samorządu terytorialnego zarówno pod względem instytucjonalnym, jak i funkcjonalnym. Wskazał, że gwarancją jego odrębności jest jego osobowość prawna oraz przysługujące mu prawa majątkowe, w tym prawo własności. Tym samym samorząd musi być postrzegany oddzielnie w relacji do organów (instytucji) administracji rządowej.

⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 230.

⁵ *Eadem*, *Wydatki na zadania własne gminy – granice prawne*, [w:] W. Miemiec, B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno-finansowe*, Warszawa 1997, s. 265 oraz W. Miemiec, M. Miemiec, *Konstytucyjne gwarancje samodzielności samorządu terytorialnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1997, nr 38, s. 168.

Powołane do życia przepisami Konstytucji RP oraz ustaw ustrojowych⁶ jednostki samorządu terytorialnego zostały wyposażone w uprawnienie udziału w działalności władz publicznych z jednoczesnym konstytucyjnie zagwarantowanym „adekwatnym udziałem w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań”, choć już przed pandemią zarówno doktryna⁸, jak i praktyka⁹ wskazywały na brak tej adekwatności.

Ustawa zasadnicza, ustanawiając udział jednostek samorządowych w działalności władz publicznych, zdefiniowała konieczność realizowania wszystkich celów/zadań publicznych¹⁰ także przez szczebel samorządowy. W przypadku analizowanego stanu pandemii kwestie konstytucyjnie określonych celów publicznych należy wiązać z prawem obywateli do ochrony zdrowia¹¹ jako „istotnej części zadań publicznych”¹², mających podlegać realizacji także na szczeblu samorządowym¹³. Przy tym – co należy wyraźnie podkreślić, mając na uwadze przyjęty temat dotyczący znaczenia Konstytucji RP – wskazuje ona na konieczność zapewnienia nie tylko dostępu do środków finansowych jednostkom samorządowym w postaci dochodów własnych oraz subwencji ogólnych i dotacji celowych z budżetu państwa, ale dodatkowo odsyła do przepisów odrębnej ustawy konkretyzującej te środki finansowe dla poszczególnych szczebli samorządowych¹⁴.

169

⁶ Dla pewnego uściślenia należy wskazać, że mowa o następujących ustawach: z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1372 ze zm. – dalej: u.s.g.), z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 920 ze zm. – dalej u.s.p.); z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1668 ze zm. – dalej: u.s.w.).

⁷ Tak Z. Gilowska, *Finansowanie samorządu terytorialnego według ustaw o finansach publicznych oraz dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 1999, nr 3, s. 54–55; E. Kornberger-Sokołowska, *Realizacja zasady adekwatności w procesach decentralizacji finansów publicznych*, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 3, s. 3–14.

⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 238–239.

⁹ Por. K. Sawicka, *Finanse samorządu terytorialnego – podstawy wyodrębnienia, struktura*, Wrocław 2013, s. 285–286.

¹⁰ Na temat rozróżnienia celów i zadań publicznych zob. m.in. M. Stahl, *Cele publiczne i zadania publiczne*, [w:] J. Zimmermann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Warszawa 2007, s. 95 i nast.

¹¹ E. Nojszewska, *System ochrony zdrowia w Polsce*, Warszawa 2011, s. 20–21.

¹² Za art. 16 Konstytucji RP.

¹³ Konstytucyjne uregulowania w tym zakresie potwierdzają także ustawy samorządowe, wskazując na konieczność ochrony zdrowia na szczeblu samorządu gminnego oraz ochrony i promocji zdrowia na szczeblach ponadgminnych i regionalnych.

¹⁴ Mowa o ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1672 ze zm.).

Przyjęcie takiego kształtu regulacji konstytucyjnych powinno stanowić wystarczający gwarant dla adekwatności środków finansowych do realizacji zadań także w kontekście unormowania wynikającego z treści art. 168 ustawy zasadniczej, uprawniającego dodatkowo jednostki samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych¹⁵.

W aspekcie konstytucyjnych reguł pozyskiwania środków finansowych nie można pominąć także unormowania jednoznacznie odnoszącego się do możliwości wprowadzania zmian w zakresie finansowania jednostek samorządowych ze względu na zmieniające się ich kompetencje oraz zadania¹⁶. Przepis ten jednoznacznie wskazuje na możliwość wprowadzania ustawami zwykłymi unormowań, które równie dobrze mogą rozszerzyć, jak i pomniejszyć środki finansowe przypadające jednostkom samorządowym. Szczególnie aspekt pozytywny tego przepisu, polegający na możliwości pozyskania dodatkowych środków finansowych, ma decydujące znaczenie z punktu widzenia konieczności powiększania dochodów samorządowych w dobie pandemii.

Tak więc Konstytucja RP stanowi niezaprzeczalną bazę dla określenia kardynalnych zasad finansowania celów/zadań publicznych realizowanych także przez jednostki samorządu terytorialnego. Zagrożenia dla zachwiania konstytucyjnie wskazanego balansu pomiędzy stroną dochodową i wydatkową (zadaniową) samorządu terytorialnego należy upatrywać w ustawach zwykłych, zwłaszcza w sytuacji tak szczególnej, jaką jest pandemia.

170

2. Konstytucyjnie zagwarantowane prawo do ochrony zdrowia, ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji pandemicznej

Aby odnieść się do wskazanej problematyki, konieczne jest przypomnienie treści art. 68 ust. 1 ustawy zasadniczej, z której wynika bezwarunkowe prawo każdego do ochrony zdrowia¹⁷. Uściślenie ogólnie

¹⁵ Niestety, powołana regulacja wykazuje jednak pewne niedoskonałości wynikające z faktu rzeczywistego zastosowania unormowania wyłącznie w stosunku do gminy i jej organu stanowiącego.

¹⁶ Na mocy art. 167 ust. 4 Konstytucji RP.

¹⁷ Konstytucja Światowej Organizacji Zdrowia z dnia 22 lipca 1946 r. Porozumienie zawarte przez Rządy reprezentowane na Międzynarodowej Konferencji Zdrowia

wskazanej reguły stanowi ust. 2 tego artykułu, wskazujący na to, że „[o]bywatelom, niezależnie od ich sytuacji materialnej, władze publiczne zapewniają równy dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych. Warunki i zakres udzielania świadczeń określa ustawa”.

Z przytoczonej regulacji wynika jednoznacznie konieczność takiego działania organów władzy publicznej (zarówno sektora rządowego, jak i samorządowego), które zapewnia powszechny i równy¹⁸ dostęp do świadczeń w zakresie ochrony zdrowia wszystkim obywatelom. Przy tym ten co do zasady nieograniczony dostęp¹⁹ ma być zapewniony w stosunku do obywateli wyłącznie w zakresie opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych, co jest określone przepisami odrębnej ustawy (ale także odrębnych ustaw, o czym będzie mowa w dalszej części rozważań).

W tym miejscu odnosząc się do analizowanego aspektu roli państwa i jednostek samorządowych w sytuacji pandemicznej, należy podkreślić, że z treści art. 68 ust. 4 Konstytucji RP wyszczególniona została konieczność „zwalczania chorób epidemicznych”. Szczególne potraktowanie tego celu publicznego przez ustrojodawcę pozwala przyjąć, że ma charakter nadzwyczajny, a co się z tym wiąże – na władzach publicznych (rządowych i samorządowych) spoczywa obowiązek podejmowania działań, które mają doprowadzić do realizacji tego celu.

Dążąc do sprecyzowania pojęcia chorób epidemicznych, o których mowa w Konstytucji, należy wskazać definicję epidemii, oznaczającą występowanie w określonym czasie i na określonym terenie przypadków zachorowań lub innych zjawisk związanych ze zdrowiem w liczbie większej niż oczekiwana²⁰. W Polsce definicja legalna tego zjawiska znalazła odzwierciedlenie w określeniu choroby zakaźnej, na mocy unormowań wynikających z ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r.

171

i Protokół dotyczący Międzynarodowego Urzędu Higieny Publicznej, tekst polski opublikowany w Dz.U. z 1948 r. Nr 61, poz. 477; Powszechna Deklaracja Praw Człowieka (przyjęta i proklamowana rezolucją Zgromadzenia Ogólnego ONZ 217 A(III) w dniu 10 grudnia 1948 r.); Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Tytuł XIV „Zdrowie Publiczne”, art. 168 (dawny art. 152 TWE), Dz.Urz. UE L 2009, poz. 145 ze zm.

¹⁸ D.E. Lach, *Zasada równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej*, Warszawa 2011, s. 166 i nast.

¹⁹ Zgodnie z treścią art. 31 ust. 3 Konstytucji RP: „Ewentualne ograniczenia w tym zakresie dopuszczalne są wyłącznie wówczas, gdy mają zapewnić bezpieczeństwo lub porządek publiczny i wynikają z przepisów ustawy, po to, by nie naruszać istoty wolności i praw”.

²⁰ M. Porta, *A Dictionary of Epidemiology*, Oxford 2008, s. 79.

o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi²¹. Przyjęta definicja rozróżnia chorobę zakaźną, czyli chorobę, która została wywołana przez biologiczny czynnik chorobotwórczy, oraz chorobę szczególnie niebezpieczną i wysoce zakaźną, czyli chorobę zakaźną łatwo się rozprzestrzeniającą, o wysokiej śmiertelności, powodującą szczególne zagrożenie dla zdrowia publicznego i wymagającą specjalnych metod zwalczania²².

Z uwagi na regulacje ustawowe należy przyjąć, że choroby epidemiczne wskazane przez ustrojodawcę to te, które mają charakter szczególnie niebezpieczny i wysoce zakaźny, łatwo się rozprzestrzeniających, o wysokiej śmiertelności, powodujące szczególne zagrożenie dla zdrowia publicznego i wymagające specjalnych metod zwalczania. W stosunku do tak określonych chorób epidemicznych ustrojodawca nakazuje zatem organom władzy podejmowanie wszelkich działań związanych z ich rozpoznaniem, oznaczeniem, wskazaniem sposobów przeciwdziałania oraz zwalczania przez organy władzy publicznej. Co oczywiste, działania takie są uzależnione od środków finansowych, a dokładnie od środków publicznych, mających, jak wskazuje Konstytucja, zabezpieczyć „dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych”.

172

3. Rola ustaw zwykłych w procesie pozyskiwania i wydatkowania środków finansowych przez samorządy

Jak wynika z przeprowadzonych rozważań, ten przekrojowy, ale decydujący sposób przedstawienia przez ustawę zasadniczą roli organów władzy publicznej, w szczególności analizowanych organów samorządowych, należy uznać za wystarczający i adekwatny do znaczenia tego aktu prawnego z punktu widzenia źródeł powszechnie obowiązującego prawa w Polsce. Co oczywiste, przyjęte w nim ogólne, ale zasadnicze sformułowania wymagają jedynie konkretyzacji, a nie nadużywania regulacji ustaw zwykłych do wprowadzania nowych unormowań prawnych.

Mając to na względzie, w dobie pandemii warto rozważyć, w jakim stopniu te akty prawne dostosowują swoje regulacje do Konstytucji RP,

²¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1845 ze zm.

²² Wynika z art. 2 pkt 3 i 4 powołanej ustawy.

a w jakim wykraczają poza jej unormowania. W celu wykazania ewentualnych „przekroczeń konstytucyjnych”, polegających na braku adekwatności środków publicznych do tzw. walki z pandemią, warto powołać przykłady z poprzednio obowiązujących unormowań ustawowych, mając w pamięci podstawy wynikające z ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²³. Jej unormowania wskazują na zasadę corocznego gromadzenia i wydatkowania środków publicznych przez budżet państwa i budżety samorządowe²⁴, które to działania związane są z realizacją zadań publicznych także w obszarze ochrony zdrowia.

W tym obszarze nieprzewidywalność wystąpienia zjawiska pandemicznego stanowiła rodzaj wyzwania dla przyjętych regulacji prawnych związanych z budżetami centralnym oraz szczebla samorządowego. Uchwały budżetowe w roku 2019 na rok 2020, obok zwyczajnych wydatków na ochronę zdrowia w gminie²⁵ oraz odpowiednio ochronę i promocję zdrowia w powiecie i samorządzie województwa²⁶, nie mogły przewidzieć środków finansowych adekwatnych do poniesionych już i planowanych wydatków budżetowych poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego.

Z uwagi na tę wyjątkową sytuację ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych²⁷ (tzw. specustawa covidowa) wprowadziła unormowania, które zdefiniowały konieczność nowego sposobu działania przez jednostki samorządowe w analizowanym obszarze, który nie został do końca doprecyzowany. Zgodnie z art. 10 ust. 1 w zw. z ust. 6 tej ustawy prezes Rady Ministrów mógł, na wniosek ministra właściwego do spraw zdrowia, nałożyć na jednostkę samorządu terytorialnego obowiązek wykonania określonego zadania w związku z przeciwdziałaniem COVID-19, w trybie zadań zleconych. Należało jedynie domniemywać, że oznaczenie tego rodzaju zadania jako zleconego wskazywało sposób jego finansowania.

Ponadto z budżetu państwa mogły być udzielane właściwym jednostkom samorządu terytorialnego dotacje celowe na wsparcie realizacji zadań wynikających z przepisów o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi, z wyłączeniem zasady wynikającej

²³ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm. – dalej: u.f.p.

²⁴ Art. 44 u.f.p.

²⁵ Na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 5 u.s.g.

²⁶ Art. 4 ust. 1 pkt 2 u.s.p. i art. 14 ust. 1 pkt 2 u.s.w.

²⁷ Dz.U. poz. 374 – tekst pierwotny.

z ustawy o finansach publicznych, stanowiącej, że kwota dotacji na dofinansowanie zadań własnych bieżących i inwestycyjnych nie może stanowić więcej niż 80% kosztów realizacji zadania.

Na mocy art. 11 omawianej ustawy wojewoda został uprawniony do wydawania polecenia (bez wyraźnego określenia sposobu finansowania ani tego, na czym miałyby polegać owo polecenie) w stosunku do wszystkich organów administracji rządowej działających w województwie i państwowych osób prawnych, organów samorządu terytorialnego, samorządowych osób prawnych oraz samorządowych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19, które podlegało natychmiastowemu wykonaniu. Wydając takie polecenie innym osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej oraz przedsiębiorcom, wyraźnie zostało wskazane, że jego podstawą ma być umowa, której realizacja byłaby finansowana „ze środków budżetu państwa z części budżetowej, której dysponentem jest wojewoda”.

Należy przyznać, że wobec tych nie do końca precyzyjnych regulacji prawnych obowiązujące przepisy „specustawy covidowej” znacząco zmieniły wskazane unormowania w zakresie działania jednostek samorządowych w sytuacji pandemicznej²⁸. Co warto podkreślić i istotne dla tzw. działań covidowych jednostek samorządowych, uchylono wyżej wymienione ogólne regulacje prawne na rzecz wyraźnego zdefiniowania uprawnień²⁹, a nie obowiązków organów wykonawczych³⁰.

Choć uprawnienia zostały doprecyzowane, to powodują jednak uzasadnioną obawę z dwóch powodów. Pierwszy należy wiązać z możliwością wystąpienia licznych odstępstw w stosunku do wymagań stawianych przez przepisy ustawy o finansach publicznych – zarówno w zakresie planowania wieloletniego, jak i jednorocznego w budżetach samorządowych, łącznie ze zmianą terminu ostatecznego podjęcia uchwały budżetowej, dla którego obecnie przewidziano dzień 31 marca danego roku³¹. Drugi wiąże się z regulacjami, które wpłynęły na oczywiste zmniejszenie strony dochodowej jednostek samorządowych, w szczególności gmin. W tym zakresie można

²⁸ Mowa o ustawie z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (tekst jedn. Dz.U. poz. 1842 ze zm.).

²⁹ O czym świadczy użycie przez ustawodawcę sformułowania „może”.

³⁰ Mowa o przepisach wynikających z unormowań od art. 15zn do art. 15zzzzzzz specustawy covidowej.

³¹ Za art. 15zoaa specustawy covidowej.

zaobserwować zmniejszone wpływy podatkowe, m.in. z tytułu podatku od nieruchomości, z uwagi na możliwość zwolnienia przedsiębiorców od wymogu zapłaty omawianego podatku, a także z uwagi na możliwość zwolnienia przedsiębiorcy, którego płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych spowodowanych COVID-19.

Kolejną kategorią dochodów podatkowych gminy, które uległy pomniejszeniu w związku z epidemią COVID-19, są podatki dochodowe od osób fizycznych, których obniżenie wielkości spowodowane jest wprowadzeniem ograniczeń w działalności gospodarczej w Polsce (m.in. ograniczeń w działalności sklepów, restauracji, obiektów sportowych) przez rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemiologicznego³², a następnie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii³³.

Epidemia COVID-19, ograniczając natężenie ruchu na terytorium Polski, spowodowała zmniejszenie dochodów gminy z tytułu podatku od środków transportu oraz z opłaty za korzystanie ze stref płatnego parkowania, opłaty za zajęcie pasa drogowego. Ograniczenia w funkcjonowaniu szkół, w tym przejście na tryb nauczania zdalnego, spowodowały zmniejszenie dochodów z opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego. Ograniczenia w funkcjonowaniu szkół miały również wpływ na usługi gminy, a mianowicie na wyżywienia świetlic i żłobków. Wreszcie jednostki samorządowe, obawiając się wydatkowania posiadanych środków finansowych, zaniechały dokonywania wydatków inwestycyjnych albo mocno ograniczyły ich zasięg.

175

4. Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania dowiodły i potwierdziły w sposób jednoznaczny ogromną wartość unormowań konstytucyjnych z punktu widzenia funkcjonowania zdecentralizowanej władzy publicznej w Polsce. Jej regulacje prawne, w sposób niebudzący wątpliwości, stoją na straży właściwego doposażenia jednostek samorządu terytorialnego w niezbędne środki finansowe konieczne nie tylko na realizację

³² Dz.U. poz. 433 ze zm.

³³ Dz.U. poz. 491 ze zm.

konstytucyjnie określonych zadań własnych i zleconych, ale także dodatkowych transferów finansowych, np. w sytuacji pandemicznej.

Warto jednak zwrócić uwagę na bardzo istotne znaczenie unormowań ustaw zwykłych, czego dowiodła praktyka z roku 2020, kiedy to unormowania ustawowe „wymuszały” pewne zachowania związane z gromadzeniem i wydatkowaniem środków publicznych. Niewątpliwie takie działania ustawodawcze można usprawiedliwić nieprzewidywalnością rozwoju COVID-19 i koniecznością podejmowania działań doraźnych. Jednakże należy postulować daleko posuniętą rozagę w tym zakresie. Ta rozważa powinna koncentrować się wokół bilansowania wydatków z dochodami jednostek samorządowych. Wprowadzanie nowych zadań na rzecz jednostek samorządowych wymaga jasno sprecyzowanych reguł przekazywania dodatkowych środków transferowych. Podobnie jak pomniejszanie strony dochodowej, na skutek np. udogodnień podatkowych, powinno być zastępowane dodatkowym wsparciem państwa.

Bibliografia

176

- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Wydatki na zadania własne gminy – granice prawne*, [w:] W. Miemiec, B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno-finansowe*, Warszawa 1997.
- Gilowska Z., *Finansowanie samorządu terytorialnego według ustaw o finansach publicznych oraz dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 1999, nr 3.
- Kornberger-Sokołowska E., *Realizacja zasady adekwatności w procesach decentralizacji finansów publicznych*, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 3.
- Lach D.E., *Zasada równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej*, Warszawa 2011.
- Miemiec W., Miemiec M., *Konstytucyjne gwarancje samodzielności samorządu terytorialnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1997, nr 38.
- Nojszewska E., *System ochrony zdrowia w Polsce*, Warszawa 2011.
- Porta M., *A Dictionary of Epidemiology*, Oxford 2008.
- Sawicka K., *Finanse samorządu terytorialnego – podstawy wyodrębnienia, struktura*, Wrocław 2013.
- Stahl M., *Cele publiczne i zadania publiczne*, [w:] J. Zimmermann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Warszawa 2007.

Przemysław Pest¹

Prawne granice wydatków publicznych – zarys problematyki

Streszczenie

Opracowanie prezentuje problematykę prawnych granic wydatków publicznych, które są prawnymi ograniczeniami swobody politycznej organów władzy publicznej w kreowaniu i realizacji wydatków publicznych. Wychodząc od trzech aspektów suwerenności finansowej państwa, przedstawiono i zbadano swobodę wydatkową państwa oraz wskazano na istnienie jej prawnych granic, do których zaliczono: wydatki sztywne, obowiązek dialogu, reguły fiskalne, procedury wydatkowania oraz kontrolę wykonania wydatków. Każda ze wskazanych grup prawnych granic wydatków publicznych została w tekście scharakteryzowana wraz ze wskazaniem jej konstytucyjnych podstaw.

177

Słowa kluczowe: budżet państwa, finanse publiczne, wydatki publiczne, wydatki sztywne, reguły fiskalne

Abstract

The article presents the issue of legal limits of public expenditure that are legal boundaries of the political freedom of public authorities in the creation and implementation of public expenditure. Based on the three aspects of the state's financial sovereignty, the article presents the state's spending freedom and indicates the existence of its legal limits, which include: direct spending, the obligation of dialogue, fiscal rules, expenditure procedures and budgetary control. Each of the indicated groups of legal limits of public expenditure is characterized in the text of the article, together with an indication of its constitutional basis.

Keywords: state budget, public finance, public expenditure, direct spending, fiscal rules

¹ Przemysław Pest – doktor habilitowany, profesor UW, Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0002-1168-0991>

1. Wprowadzenie

Państwo jest pierwotnym i samoistnym podmiotem finansów publicznych, któremu przysługuje suwerenność finansowa, wyrażająca się w trzech aspektach jego władztwa finansowego²:

- 1) prawie do stanowienia pieniądza krajowego oraz prowadzenia związanej z tym polityki pieniężnej;
- 2) prawie do stanowienia i pobierania dochodów publicznych;
- 3) prawie do wydatkowania środków publicznych.

Prawo dochodów publicznych, jako prawo ingerujące w prawo do własności, w państwie demokratycznym musi mieć podstawy konstytucyjne i być szczegółowo uregulowane ustawowo³. Inaczej jest w przypadku prawa wydatków publicznych. Przez długi czas uznawano, że wydatkowanie środków publicznych nie nadaje się do regulacji normatywnej. Jak wskazuje się w doktrynie prawa finansowego, swoboda polityczna w dysponowaniu środkami publicznymi jest bowiem fundamentem każdej demokracji⁴. Swoboda polityczna w prowadzeniu gospodarki finansowej państwa to uprawnienie do dokonywania – w granicach i na podstawie upoważnień ustawowych – wyborów, jak wydatkować środki publiczne, aby jak najlepiej wykonywać zadania państwa⁵. Pozostawienie organom władzy publicznej swobody politycznej w kreowaniu i realizacji wydatków publicznych ma zapewnić danej większości parlamentarnej i wywodzącemu się z niej rządowi możliwość realizacji założonej wizji państwa, a więc realizowania swojej polityki (*policy*).

Swoboda polityczna organów władzy publicznej w kreowaniu i realizacji wydatków publicznych nie jest jednak nieograniczona. Jej ograniczenia mają charakter ekonomiczny i prawny. Ograniczeniem ekonomicznym, które nie jest przedmiotem niniejszego artykułu, będzie wysokość posiadanych przez państwo środków (ekonomiczne granice wydatków publicznych). Natomiast prawne ograniczenia swobody

² T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 17; eadem, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 31–32.

³ Por. art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Wydatki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego. T. 2: Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 113.

⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 22.

politycznej organów władzy publicznej w kreowaniu i realizacji wydatków publicznych można nazwać prawnymi granicami wydatków publicznych. Będą to nałożone na siebie przez państwo – w prawie wewnętrznym lub wiążącym państwo prawie międzynarodowym – samoograniczenia swobody wydatkowej, przyjmujące formę określonych instytucji prawnych. Celem opracowania jest przedstawienie i zbadanie prawnych granic wydatków publicznych, które zostaną podzielone na pięć grup, zgodnie z kolejnością etapów procedury budżetowej, na których występują:

- 1) wydatki sztywne,
- 2) obowiązek dialogu,
- 3) reguły fiskalne,
- 4) procedury wydatkowania,
- 5) kontrola wykonania wydatków.

Pierwsze trzy grupy ograniczeń swobody wydatkowania dotyczą etapu opracowania projektu budżetu państwa i jego uchwalenia, grupa czwarta etapu wykonywania budżetu państwa, a grupa piąta kontroli wykonania tego budżetu.

2. Wydatki sztywne

Wydatki sztywne, zwane także wydatkami prawnie zdeterminowanymi, ograniczają swobodę polityczną władzy wykonawczej w zakresie struktury wydatków na etapie opracowania projektu budżetu państwa. Wydatki sztywne to wydatki, które muszą być realizowane przez państwo, niezależnie od stanu finansów publicznych. Rada Ministrów musi zatem uwzględnić je w projekcie budżetu państwa. Obowiązek realizacji przez państwo tych wydatków może mieć dwie podstawy⁶. Po pierwsze, wydatki sztywne mogą wynikać z samej istoty państwa i obowiązku realizacji przez państwo jego podstawowych funkcji (np. zapewnienia bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego). W tym przypadku wydatki sztywne będą miały swoją podstawę w Preambule oraz w przepisach rozdziału I Konstytucji RP. Po drugie, wydatki sztywne mogą wynikać z wcześniej zaciągniętych przez państwo w formie prawnej zobowiązań i wtedy takie wydatki mają swoją podstawę materialnoprawną. Przepisy prawa materialnego będą określały przesłanki otrzymania danego świadczenia ze strony państwa.

⁶ *Eadem, Wydatki publiczne...*, s. 118–119, 130.

Jeżeli podmiot będzie te przesłanki spełniał, państwo będzie zobowiązane do wypłacenia mu świadczenia, niezależnie od stanu finansów publicznych. Jedyna możliwość zniesienia wydatku sztywnego, który ma podstawę materialnoprawną, to uchylenie przepisów prawa materialnego kreujących dany wydatek sztywny. Każdy wydatek sztywny należący do drugiej grupy musi mieć swoją, chociażby bardzo ogólną, podstawę konstytucyjną. Zadaniem nauki i orzecznictwa, przede wszystkim Trybunału Konstytucyjnego, jest określenie, czy ustawowe przepisy kreujące indywidualne świadczenia z budżetu państwa mają swoje konstytucyjne podstawy i czy mogą być w przyszłości uchylane albo zmieniane.

Przepisy prawa nie zawierają katalogu wydatków sztywnych, stąd zadanie ich wskazania spoczywa na doktrynie prawa finansowego⁷. Do pierwszej grupy wydatków sztywnych, mających swoje podstawy ustrojowe, należy zaliczyć:

- 1) wydatki urzędów naczelnych organów władzy państwowej, kontroli i ochrony prawa oraz sądownictwa, w tym wynagrodzenia i uposażenia osób zatrudnionych w państwowych jednostkach budżetowych oraz składki naliczane od tych wynagrodzeń i uposażeń;
- 2) wydatki na obronę narodową.

Do drugiej grupy wydatków sztywnych, a więc tych, które mają podstawę materialnoprawą i kreują roszczenie do państwa o wypłatę świadczenia w przypadku spełnienia przez podmioty, którym zostały przyznane, ustawowych przesłanek, należy zaliczyć:

- 1) wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa⁸;
- 2) subwencje (ogólną dla jednostek samorządu terytorialnego⁹, dla partii politycznych¹⁰, dla podmiotów szkolnictwa wyższego i nauki¹¹);
- 3) dotacje celowe dla jednostek samorządu terytorialnego¹²;

⁷ Por. *eadem*, *Charakter prawny i klasyfikacja tzw. wydatków sztywnych a granice swobody politycznej władz państwa*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007, s. 289–291; E. Ruśkowski, *Wydatki sztywne budżetu państwa*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych” 2015, nr 4, s. 11–12; M. Ostrowski, *Problem wydatków sztywnych w budżecie państwa oraz zmieniającym się środowisku polskich finansów publicznych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2022, nr 2, s. 71–72.

⁸ Podstawa konstytucyjna: art. 2 i art. 7, a w przypadku zadłużenia zagranicznego – również art. 9.

⁹ Podstawa konstytucyjna: art. 167 ust. 2.

¹⁰ Podstawa konstytucyjna: art. 11.

¹¹ Podstawa konstytucyjna: art. 70 ust. 2 i 4.

¹² Podstawa konstytucyjna: art. 167 ust. 2.

- 4) świadczenia społeczne, jeżeli przepisy prawa materialnego określają kryteria otrzymania świadczenia z budżetu państwa¹³;
- 5) składki do budżetu Unii Europejskiej i innych organizacji międzynarodowych¹⁴;
- 6) kompensację, czyli przyznane prawa do rekompensowania z budżetu państwa utraconych dochodów¹⁵.

3. Obowiązek dialogu

Drugą grupę prawnych ograniczeń swobody politycznej w kreowaniu wydatków publicznych można określić jako obowiązek dialogu. Wyróżnienie tej grupy nawiązuje do koncepcji rozwoju systemu prawa P. Selznicka i P. Noneta¹⁶. Badacze ci wskazali na ewolucję systemów prawnych od modelu represyjnego, przez model autonomiczny, do modelu responsywnego. Ten ostatni charakteryzuje się adaptacyjnym i zróżnicowanym oddziaływaniem prawa na rzeczywistość społeczną (prawo jest „otwarte” na potrzeby i dążenia społeczne), zastąpieniem przymusu samoograniczającymi się zobowiązaniami oraz moralnością o charakterze obywatelskim, zakładającą kooperację w społeczeństwie¹⁷. Obowiązek dialogu, ograniczający swobodę polityczną organów władzy wykonawczej na etapie opracowania projektu budżetu, należy uznać za przejaw rozwoju prawa budżetowego właśnie w kierunku prawa responsywnego. W procedurę budżetową została włączona Rada Dialogu Społecznego, stanowiąca forum trójstronnej współpracy strony pracowników, strony pracodawców oraz strony rządowej¹⁸. Konstytucyjną podstawą działania Rady jest art. 20, zgodnie z którym społeczna gospodarka rynkowa, oparta na wolności działalności

¹³ Podstawa konstytucyjna: art. 18, art. 67, art. 69.

¹⁴ Podstawa konstytucyjna: art. 9.

¹⁵ Na przykład w przypadku rekompensowania gminom utraconych dochodów wynikających ze zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli znajdujących się w parkach narodowych lub rezerwatach przyrody na podstawie art. 7 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 70) podstawą konstytucyjną kompensacji będzie art. 167 ust. 4.

¹⁶ P. Selznick, P. Nonet, *Law and Society in Transition: Toward Responsive Law*, New York 1978. W polskiej literaturze naukowej koncepcja ta została omówiona w: E. Kustra, *Polityczne problemy tworzenia prawa*, Toruń 1994.

¹⁷ E. Kustra, *Polityczne problemy...*, s. 35.

¹⁸ Art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 24 lipca 2015 r. o Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego (tekst jedn. Dz.U. z 2018, poz. 2232 ze zm.).

gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych, stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Prawną granicą wydatków publicznych jest w tym przypadku ustawowy obowiązek konsultowania lub negocjowania przez władzę wykonawczą niektórych dokumentów i wskaźników budżetowych z partnerami społecznymi z Rady Dialogu Społecznego.

Z Radą Dialogu Społecznego są konsultowane następujące dokumenty budżetowe: Wieloletni Plan Finansowy Państwa (przedkładany Radzie do 10 maja), założenia projektu budżetu państwa na rok następny (przedkładane Radzie do 15 czerwca) oraz projekt ustawy budżetowej (przedkładany Radzie nie później niż na 30 dni przed przedstawieniem projektu ustawy budżetowej Sejmowi). Co roku negocjowane są natomiast: średnioroczny wskaźnik wzrostu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej, wskaźnik waloryzacji emerytur i rent wypłacanych z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (w części wyższej niż 20% realnego wzrostu przeciętnego wynagrodzenia) oraz wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę i wysokość minimalnej stawki godzinowej (wszystkie trzy przedkładane Radzie do 15 czerwca). Co 3 lata negocjowane są: wysokość świadczeń rodzinnych i kryteria dochodowe, od których spełnienia uzależnione jest przyznanie części z tych świadczeń, wysokość zasiłku dla opiekuna oraz kryteria dochodowe decydujące o prawie do świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej (przedkładane Radzie do 15 maja roku, w którym przeprowadza się weryfikację).

Warto również wspomnieć o funkcjonowaniu Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego¹⁹. Zgodnie z art. 50 ust. 2 u.f.p. Komisja ma istotną rolę w procedurze ustawodawczej dotyczącej projektów ustaw, które mogą skutkować zmianami poziomu dochodów lub wydatków jednostek samorządu terytorialnego.

¹⁹ Ustawa z dnia 6 maja 2005 r. o Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego oraz o przedstawicielach Rzeczypospolitej Polskiej w Komitecie Regionów Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 90, poz. 759).

4. Reguły fiskalne

Trzecią grupę prawnych granic wydatków publicznych stanowią reguły fiskalne. W ich przypadku państwo samo nakłada na siebie – czy to w Konstytucji RP, ustawach, czy też na skutek członkostwa w Unii Europejskiej – liczbowe ograniczenia pewnych wskaźników fiskalnych (długu publicznego, deficytu budżetowego, wydatków albo dochodów). Regułami fiskalnymi dotyczącymi budżetu państwa będą:

- 1) uregulowany w art. 216 ust. 5 Konstytucji RP zakaz zaciągania pożyczek lub udzielania gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy $\frac{3}{5}$ wartości rocznego produktu krajowego brutto;
- 2) chroniące przed osiągnięciem konstytucyjnego poziomu zadłużenia procedury sanacyjne przewidziane w art. 86 u.f.p.²⁰;
- 3) stabilizująca reguła wydatkowa z art. 112aa u.f.p., która jest numeryczną regułą fiskalną w rozumieniu art. 5–7 dyrektywy Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich²¹.

Reguły fiskalne, a także sam temat prawnych ograniczeń długu publicznego i deficytu budżetowego, doczekały się w ostatnich latach licznych opracowań monograficznych w nauce prawa finansowego²². Wydaje się, że w zakresie reguł fiskalnych można wyróżnić kilka problemów badawczych. Po pierwsze, konieczne jest precyzyjne ustalenie pojęcia sektora finansów publicznych, a co za tym idzie – również zakresu pojęcia długu publicznego. Artykuł 216 ust. 5 Konstytucji RP określa maksymalną wysokość długu publicznego, nie definiuje jednak tego pojęcia. Precyzuje je art. 73 ust. 1 u.f.p., wskazując, że państwowy

²⁰ Na marginesie należy wskazać, że procedurą ostrożnościową była wyłącznie procedura uregulowana w art. 86 ust. 1 pkt 1 u.f.p. Przepis ten został uchylony z dniem 1 stycznia 2014 r., stąd od tego momentu pozostałe procedury uregulowane w art. 86 u.f.p. należy określać wyłącznie jako procedury sanacyjne, a nie procedury ostrożnościowe i sanacyjne.

²¹ Dz.Urz. UE L 306, s. 41.

²² Por. P. Panfil, *Prawne i finansowe uwarunkowania długu Skarbu Państwa*, Warszawa 2011; K. Nizioł, *Państwowy dług publiczny. Aspekty normatywne*, Szczecin 2013; W. Grygorowicz, *Prawne instrumenty zachowania równowagi finansowej państwa i ich skuteczność*, Łódź 2016; E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pak, *Prawnofinansowe instrumenty ograniczania deficytu i długu publicznego w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, Białystok 2018; P. Panfil, *Reguły i iluzje fiskalne w Polsce. Ujęcie prawnofinansowe*, Gdańsk 2021; Ł. Kielin, *Stabilność fiskalna jako wartość konstytucyjnie chroniona w Polsce na tle porównawczym*, Warszawa 2022.

dług publiczny oblicza się jako wartość nominalną zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych po wyeliminowaniu wzajemnych zobowiązań między jednostkami tego sektora. Przyjęte rozwiązanie oznacza, że zadłużenie jednostek niezaliczonych do sektora finansów publicznych (np. funduszy utworzonych w Banku Gospodarstwa Krajowego²³), ale wykonujących zadania publiczne ze środków publicznych, nie wpływa bezpośrednio na wysokość długu publicznego²⁴. Może to prowadzić do faktycznego niweczenia celu art. 216 ust. 5 Konstytucji RP. Po drugie, należy zastanowić się nad zakresem jednostek i funduszy oraz wydatków objętych stabilizującą regułą wydatkową. Liczne zmiany tej reguły, dokonywane począwszy od 2020 r., spowodowały, że dzisiaj jakimkolwiek podmiotowi – poza samymi pracownikami Ministerstwa Finansów – trudno jest zweryfikować, czy reguła ta jest faktycznie przestrzegana²⁵. Po trzecie, warto podjąć temat stałości/elastyczności reguł fiskalnych, odpowiadając na pytanie, jakie argumenty przemawiają za tym, że powinny być one stałe i niezmiennie, a jakie za tym, że powinno się je relatywnie łatwo modyfikować, dostosowując do aktualnej sytuacji (np. gospodarczej)²⁶. Za przykład mogą posłużyć: uchylenie procedury ostrożnościowej w art. 86 ust. 1 pkt 1 u.f.p. z początkiem 2014 roku²⁷ oraz wskazywane wyżej zmiany formuły stabilizującej reguły wydatkowej, począwszy od 2020 r. Po czwarte, ważne jest również rozróżnienie reguł fiskalnych od restrykcji finansowych. Przez restrykcje finansowe rozumie się w doktrynie prawa finansowego wyrażone w sposób bezwzględny i bezwarunkowy w Konstytucji RP zakazy lub nakazy określonego działania władz państwowych w zakresie

²³ Por. np. B. Kucia-Guściora, *Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 – antidotum finansowe na czas pandemii*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1, s. 26 i nast. oraz W. Bożek, *Fundusz Gwarancji Płynnościowych – aspekty finansowoprawne*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1, s. 52 i nast.

²⁴ Por. W. Misiąg, *Wpływ pandemii COVID-19 na polskie finanse publiczne – źródła finansowania, wydatki, procedury*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1, s. 12.

²⁵ Por. M. Bitner, *Ocena modyfikacji liczbowych reguł fiskalnych w Polsce dokonanych w związku z pandemią COVID-19*, [w:] P. Grzebyk, P. Uznańska (red.), *Prawo w czasie pandemii COVID-19*, Warszawa 2022, s. 192 i nast.; M. Ostrowski, *Modyfikacje konstrukcji stabilizującej reguły wydatkowej w 2020 roku*, „Acta Iuris Stetinensis” 2021, nr 2, s. 91 i nast.; idem, *Modyfikacje konstrukcji stabilizującej reguły wydatkowej w 2021 roku*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2022, nr 1, s. 141 i nast.

²⁶ Por. B. Staszewski, *Odporność fiskalna. Analiza wpływu epidemii COVID-19 na zarządzanie budżetowe*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1, s. 91 i nast.

²⁷ Por. art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1646).

finansów publicznych²⁸, zaliczając do nich następujące przepisy Konstytucji RP: art. 167 ust. 1 i 4, art. 216 ust. 5, art. 217, art. 219 ust. 1, art. 220, art. 225 czy art. 227 ust. 1²⁹. Przy tym nie wszystkie restrykcje finansowe są nakierowane na ochronę przed nadmiernym zadłużeniem, nie wszystkie też można określić jako ograniczające swobodę polityczną organów władzy publicznej w kreowaniu i realizacji wydatków publicznych.

5. Procedury wydatkowania

Również na etapie wykonywania budżetu państwa można wyróżnić instrumenty prawne służące ograniczeniu swobody politycznej organów władzy publicznej w dysponowaniu środkami publicznymi. Mają one na celu określenie zasad wydatkowania, ograniczając tym samym swobodę wydatkowania dysponentom części budżetowych. Do konstytucyjnych podstaw tego ograniczenia należy zaliczyć art. 216 ust. 1, zgodnie z którym środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie, oraz art. 219 ust. 2, który wskazuje, że zasady i tryb wykonywania ustawy budżetowej określa ustawa. Do tej grupy prawnych granic wydatków publicznych należy zaliczyć zasady dokonywania wydatków uregulowane w ustawie o finansach publicznych (np. art. 44 ust. 3, art. 162 u.f.p.), a także inne procedury dotyczące wydatkowania środków publicznych, zawarte m.in. w ustawie z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych³⁰ czy też w ustawie z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej³¹.

185

²⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Znaczenie naturalnoprawnych źródeł legitymizacji prawa finansowego*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003, s. 55.

²⁹ *Eadem*, *Finanse publiczne – zagadnienia pojęciowe*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 7; *eadem*, *Kilka uwag o istocie i charakterze prawnym konstytucyjnych (ustrojowych) restrykcji finansowych*, [w:] P. Radzewicz, J. Wawrzyniak (red.), *Konstytucja, rząd, parlament. Księga jubileuszowa Profesora Jerzego Ciemnińskiego*, Warszawa 2014, s. 71–73.

³⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1605.

³¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 702.

6. Kontrola wykonania wydatków

Ostatnia grupa ograniczeń wiąże się z etapem kontroli wykonania budżetu państwa. Zgodnie z art. 226 i art. 204 ust. 1 pkt 1 i 2 Konstytucji RP podstawową rolę jako organy kontroli zewnętrznej odgrywają w tym zakresie Sejm oraz Najwyższa Izba Kontroli w procedurze absolutoryjnej. Procedura ta powinna być w założeniu instrumentem prawnym służącym równoważeniu władzy wykonawczej przez władzę ustawodawczą w procedurze budżetowej, przy czym – jak wskazywałem w innym miejscu – nie można jej uznać za instrument efektywny³². Prawne granice wydatków publicznych na etapie kontroli wykonania wydatków będą miały charakter wtórny, ponieważ będą polegały na ocenie, które ograniczenia były przestrzegane na wcześniejszych etapach procedury budżetowej.

Warto w tym miejscu wspomnieć również o niezależnej instytucji fiskalnej. Obowiązek funkcjonowania niezależnej instytucji fiskalnej wynika ze wspomnianej już dyrektywy Rady 2011/85/UE. Artykuły 5 i 6 tej dyrektywy nakładają na państwa członkowskie konieczność wprowadzenia do krajowych porządków prawnych numerycznych reguł fiskalnych (w Polsce – jak wskazano wyżej – jest to stabilizująca reguła wydatkowa), a także „skutecznego i terminowego monitorowania przestrzegania reguł w oparciu o wiarygodną i niezależną analizę przeprowadzaną przez niezależne instytucje fiskalne ustanowione zgodnie z art. 8a lub inne organy, które są funkcjonalnie niezależne od władz budżetowych państw członkowskich”. Rola niezależnych instytucji fiskalnych w procedurze budżetowej obejmuje zatem³³:

- 1) kontrolę *ex ante* zgodności polityki budżetowej z krajowymi i unijnymi regułami fiskalnymi;
- 2) ocenę *ex ante* prognoz makroekonomicznych i budżetowych;
- 3) ocenę *ex post* wypełniania reguł fiskalnych.

Według Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2017–2020 kontrolę i ocenę *ex ante* sprawują w Polsce Rada Polityki Pieniężnej oraz Rada Dialogu Społecznego, a ocenę *ex post* Najwyższa Izba Kontroli³⁴. Dokument ten wskazuje również, że „polski system wypełnia wymogi stawiane w UE przed radami fiskalnymi, której ustanowienie zaleca

³² P. Pest, *Równoważenie się władzy ustawodawczej i władzy wykonawczej w procedurze tworzenia i uchwalania budżetu w Stanach Zjednoczonych Ameryki i Rzeczypospolitej Polskiej*, Wrocław 2019, s. 190.

³³ Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2017–2020, Rada Ministrów, Warszawa 2017, s. 54.

³⁴ *Ibidem*, s. 54–58.

Polsce Rada Ecofin” oraz „należy stwierdzić brak przesłanek ekonomicznych i prawnych do zastąpienia funkcjonujących w Polsce instytucji fiskalnych nowo utworzoną radą fiskalną”³⁵. W literaturze przedmiotu podnosi się, że Polska jest jedynym krajem w Unii Europejskiej, w którym nie funkcjonuje odrębna niezależna instytucja fiskalna³⁶. Wskazuje się również na konieczność powołania takiego organu³⁷. Czy Rada Polityki Pieniężnej, Rada Dialogu Społecznego oraz Najwyższa Izba Kontroli są odpowiednimi organami do pełnienia funkcji niezależnych instytucji fiskalnych? Niewątpliwie Najwyższa Izba Kontroli może modelowo pełnić tę funkcję³⁸. Jednak robi to dopiero na etapie kontroli wykonania budżetu. Na etapie opracowania projektu ustawy budżetowej, której najważniejszym elementem jest budżet państwa, kontrolę i ocenę polityki fiskalnej, według Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2017–2020, realizują Rada Polityki Pieniężnej i Rada Dialogu Społecznego. Jednak oba te organy zostały powołane w innych celach niż badanie prowadzenia przez władzę wykonawczą polityki fiskalnej. Rada Polityki Pieniężnej ma za zadanie prowadzenie polityki pieniężnej, a nie polityki fiskalnej, i jest organem Narodowego Banku Polskiego. Z kolei strony pracowników i pracodawców w Radzie Dialogu Społecznego nie mają wystarczającej eksperckiej wiedzy do oceny przestrzegania stabilizującej reguły wydatkowej.

187

7. Zakończenie

W opracowaniu przedstawiono propozycję pięciu grup prawnych granic wydatków publicznych, które są prawnymi ograniczeniami swobody politycznej organów władzy publicznej w kreowaniu i realizacji wydatków publicznych. Wykazano, że ograniczenia te mają w istocie charakter samoograniczający i wszystkie mają swoje

³⁵ *Ibidem*, s. 57 i 58.

³⁶ S. Franek, M. Postuła, *Pomiar siły instrumentów fiskalnych oraz ich skuteczność w poprawie stabilności finansów publicznych w krajach Unii Europejskiej*, „Narodowy Bank Polski. Materiały i Studia” 2019, nr 334, s. 37.

³⁷ P. Zawadzka, *Independent Fiscal Institutions: Considerations in the Context of Current Challenges in Public Finance and Law*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2024, nr 1, s. 61 i nast.

³⁸ G. Gołębiowski, K. Marchewka-Bartkowiak, *Niezależna instytucja (rada) fiskalna – międzynarodowe modele instytucjonalne. Wnioski dla Polski*, „Analizy Biura Analiz Sejmowych” 2013, nr 2, s. 2.

konstytucyjne podstawy. W przypadku wydatków sztywnych będzie to sama istota państwa (Preambuła i rozdział I Konstytucji RP) albo konstytucyjne podstawy wydatków sztywnych (np. art. 2, art. 7, art. 9, art. 11, art. 18, art. 67, art. 69, art. 70 ust. 2 i 4, art. 167 ust. 2 i 4 Konstytucji RP). Konstytucyjną podstawą obowiązku dialogu będzie art. 20. Artykuł 216 ust. 5, a także art. 9 (w przypadku reguł fiskalnych wynikających z prawa unijnego) stanowią konstytucyjne podstawy reguł fiskalnych. Procedury wydatkowania będą miały swoje podstawy w art. 216 ust. 1 i art. 219 ust. 2 Konstytucji RP. Z kolei kontrola wykonania wydatków ma swoje podstawy w art. 226 i art. 204 ust. 1 pkt 1 i 2 Konstytucji RP. Państwo nakłada na siebie te prawne ograniczenia dla ochrony własnej wiarygodności, zarówno w sferze wewnętrznej (ochrona praw słusznie nabytych, ale też ochrona przed populizmem fiskalnym), jak i międzynarodowej (ocena wiarygodności kredytowej), w celu dbania o wartość pieniądza i przeciwdziałania kryzysom finansowym, a także aby włączyć partnerów społecznych w procedurę budżetową dla realizacji dążenia do responsywności prawa budżetowego.

188

Wydaje się, że prawne granice wydatków publicznych, przede wszystkim w zakresie wydatków sztywnych (które w istocie dominują w budżecie państwa) i reguł fiskalnych (determinujących wysokość wydatków jednostek sektora finansów publicznych oraz niektórych podmiotów spoza tego sektora), połączone z koniecznością ponoszenia dodatkowych wydatków w nieprzewidzianych sytuacjach, spowodowały, że maleje znaczenie klasycznych instrumentów budżetowych na rzecz elastycznego podejścia organów władzy publicznej do finansów publicznych (np. wykorzystywanie podmiotów spoza sektora finansów publicznych, nieobjętych konstytucyjnym limitem zadłużenia i stabilizującą regułą wydatkową, do realizacji zadań publicznych). Tendencji tej sprzyja wyraźna dysproporcja ustrojowa w podziale władz w procedurze budżetowej na korzyść władzy wykonawczej (kosztem władzy ustawodawczej), która w ostatnich latach jeszcze się pogłębiła.

Bibliografia

Bitner M., *Ocena modyfikacji liczbowych reguł fiskalnych w Polsce dokonanych w związku z pandemią COVID-19*, [w:] P. Grzebyk, P. Uznańska (red.), *Prawo w czasie pandemii COVID-19*, Warszawa 2022.

- Bożek W., *Fundusz Gwarancji Płynnościowych – aspekty finansowoprawne*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1.
- Dębowska-Romanowska T., *Charakter prawny i klasyfikacja tzw. wydatków sztywnych a granice swobody politycznej władz państwa*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007.
- Dębowska-Romanowska T., *Finanse publiczne – zagadnienia pojęciowe*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2000.
- Dębowska-Romanowska T., *Kilka uwag o istocie i charakterze prawnym konstytucyjnych (ustrojowych) restrykcji finansowych*, [w:] P. Radziejewicz, J. Wawrzyniak (red.), *Konstytucja, rząd, parlament. Księga jubileuszowa Profesora Jerzego Ciemniewskiego*, Warszawa 2014.
- Dębowska-Romanowska T., *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Wydatki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego. T. 2: Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Znaczenie naturalnoprawnych źródeł legitymizacji prawa finansowego*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003.
- Franek S., Postuła M., *Pomiar siły instrumentów fiskalnych oraz ich skuteczność w poprawie stabilności finansów publicznych w krajach Unii Europejskiej*, „Narodowy Bank Polski, Materiały i Studia” 2019, nr 334.
- Gołębiowski G., Marchewka-Bartkowiak K., *Niezależna instytucja (rada) fiskalna – międzynarodowe modele instytucjonalne. Wnioski dla Polski*, „Analizy Biura Analiz Sejmowych” 2013, nr 2.
- Grygorowicz W., *Prawne instrumenty zachowania równowagi finansowej państwa i ich skuteczność*, Łódź 2016.
- Kielin Ł., *Stabilność fiskalna jako wartość konstytucyjnie chroniona w Polsce na tle porównawczym*, Warszawa 2022.
- Kucia-Guściora B., *Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 – antidotum finansowe na czas pandemii*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1.
- Kustra E., *Polityczne problemy tworzenia prawa*, Toruń 1994.
- Lotko E., Zawadzka-Pak U.K., *Prawnofinansowe instrumenty ograniczania deficytu i długu publicznego w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, Białystok 2018.
- Misiąg W., *Wpływ pandemii COVID-19 na polskie finanse publiczne – źródła finansowania, wydatki, procedury*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1.
- Nizioł K., *Państwowy dług publiczny. Aspekty normatywne*, Szczecin 2013.
- Ostrowski M., *Modyfikacje konstrukcji stabilizującej reguły wydatkowej w 2020 roku*, „Acta Iuris Stetinensis” 2021, nr 2.

- Ostrowski M., *Modyfikacje konstrukcji stabilizującej reguły wydatkowej w 2021 roku*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2022, nr 1.
- Ostrowski M., *Problem wydatków sztywnych w budżecie państwa oraz zmieniającym się środowisku polskich finansów publicznych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2022, nr 2.
- Panfil P., *Prawne i finansowe uwarunkowania długu Skarbu Państwa*, Warszawa 2011.
- Panfil P., *Reguły i iluzje fiskalne w Polsce. Ujęcie prawnofinansowe*, Gdańsk 2021.
- Pest P., *Równoważenie się władzy ustawodawczej i władzy wykonawczej w procedurze tworzenia i uchwalania budżetu w Stanach Zjednoczonych Ameryki i Rzeczypospolitej Polskiej*, Wrocław 2019.
- Ruśkowski E., *Wydatki sztywne budżetu państwa*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych” 2015, nr 4.
- Selznick P., Nonet P., *Law and Society in Transition: Toward Responsive Law*, New York 1978.
- Staszewski B., *Odporność fiskalna. Analiza wpływu epidemii COVID-19 na zarządzanie budżetowe*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1.
- Zawadzka P., *Independent Fiscal Institutions: Considerations in the Context of Current Challenges in Public Finance and Law*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2024, nr 1.

Wpływ zaliczenia Bankowego Funduszu Gwarancyjnego do sektora finansów publicznych na strukturę długu publicznego w Polsce

Streszczenie

Na podstawie art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw Bankowy Fundusz Gwarancyjny stał się jednostką sektora finansów publicznych. W art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw zakres podmiotowy sektora finansów publicznych został poszerzony o pkt 15 w brzmieniu: „15) Bankowy Fundusz Gwarancyjny”. Jak wynika z uzasadnienia do ww. ustawy zmieniającej, rozwiązanie to ma przyczynić się do zmniejszenia różnic w zakresie metodologii unijnej i polskiej dotyczącej sektora finansów publicznych, a tym samym ujednolicenia zasad obliczania deficytu i długu publicznego. W komentowanym zakresie ustawa zmieniająca weszła w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.

191

Powyższe skłania do dokonania oceny wdrażanego ustawą zmieniającą rozwiązania przez pryzmat jego wpływu na sposób obliczania wysokości i strukturę długu publicznego, który obecnie ustala się w Polsce według dwóch metodologii – krajowej i unijnej. Funkcjonujący dualizm metodyczny w zakresie definiowania i określania struktury długu publicznego według rozwiązań polskich i wymagań unijnych z pewnością nie sprzyja zachowaniu transparentności finansów publicznych i utrudnia porównywanie danych, jednocześnie umożliwiając prowadzenie kreatywnej polityki finansowej państwa.

Czy dokonana zmiana to szansa na poprawę obecnego stanu?

Słowa kluczowe: Bankowy Fundusz Gwarancyjny, dług publiczny, sektor finansów publicznych, zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych

Abstract

Based on art. 1 section 1 of the Act of August 11, 2021 amending the Public Finance Act and certain other acts, the Bank Guarantee Fund has become a unit

¹ Kamila Żmuda-Matan – doktor, Uniwersytet Śląski w Katowicach, Wydział Prawa i Administracji, Instytut Nauk Prawnych, <http://orcid.org/0000-0002-5172-8945>

of the public finance sector. In art. 9 of the Act of August 27, 2009, the subjective scope of the public finance sector was extended by point 15, which reads: "15) Bank Guarantee Fund." As follows from the justification for the above-mentioned the Act amending this solution is intended to contribute to reducing differences in the EU and Polish methodology regarding the public finance sector, and thus in calculating the public deficit and debt. In the commented scope, the amending Act enters into force on January 1, 2022.

The above leads to an assessment of the solutions implemented by the amending Act through the prism of their impact on the method of calculating the amount and structure of public debt, which is currently determined in Poland according to two methodologies – national and EU. The existing methodological dualism in defining and determining the structure of public debt in accordance with Polish solutions and EU requirements certainly does not contribute to maintaining the transparency of public finances and makes it difficult to compare data, while at the same time enabling creative financial policy of the state.

Is the change a chance to improve the current situation?

Keywords: Bank Guarantee Fund, public debt, public finance sector, principle of openness and transparency of public finances

1. Wprowadzenie

192

Na podstawie art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw² Bankowy Fundusz Gwarancyjny stał się jednostką sektora finansów publicznych. W art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw³ zakres podmiotowy sektora finansów publicznych został poszerzony o pkt 15 w brzmieniu: „15) Bankowy Fundusz Gwarancyjny”. Jak wynika z uzasadnienia do ww. ustawy zmieniającej, rozwiązanie to ma przyczynić się do zmniejszenia różnic w zakresie metodologii unijnej i polskiej dotyczącej sektora finansów publicznych, a tym samym ujednolicenia zasad obliczania deficytu i długu publicznego⁴. W komentowanym zakresie ustawa zmieniająca weszła w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.

Powyższe skłania do dokonania oceny wdrażanego ustawą zmieniającą rozwiązania przez pryzmat jego wpływu na sposób obliczania wysokości i strukturę długu publicznego.

² Dz.U. poz. 1535.

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 305.

⁴ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, druk nr 1277, s. 9, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1277> (dostęp: 16.09.2021).

2. Bankowy Fundusz Gwarancyjny

Bankowy Fundusz Gwarancyjny (dalej: Fundusz) jest osobą prawną wykonującą zadania określone w ustawie. Siedzibą Funduszu jest Warszawa. Przed omawianą nowelizacją Fundusz nie był państwową osobą prawną i jednostką sektora finansów publicznych, a minister właściwy do spraw instytucji finansowych, w drodze rozporządzenia, nadawał mu statut, w którym określał szczegółowo jego zadania, organizację oraz zasady tworzenia i wykorzystywania funduszy własnych, mając na uwadze sprawne działanie Funduszu oraz cele jego działalności⁵. Nowelizacja zmieniła wyżej przywołany art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, wskazując, iż Fundusz nie jest państwową osobą prawną i nie jest inną państwową jednostką organizacyjną. Nadanie Funduszowi statusu jednostki sektora finansów publicznych wiąże się z obowiązkiem stosowania części przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁶. Z uwagi na specyfikę działalności Funduszu, określoną w ustawie o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, do ww. ustawy dodano art. 3a, zgodnie z którym do Funduszu nie stosuje się przepisów art. 35, art. 42 ust. 2, art. 49, art. 92 i art. 93 ustawy o finansach publicznych. W kontekście z jednej strony zasady jawności przewidzianej w ustawie o finansach publicznych, a z drugiej zadań realizowanych przez Fundusz konieczne jest wyłączenie art. 35 ustawy o finansach publicznych⁷, zgodnie z którym klauzule umowne dotyczące wyłączenia jawności ze względu na tajemnicę przedsiębiorstwa w umowach zawieranych przez jednostki sektora finansów publicznych lub inne podmioty, o ile wynikające z umowy zobowiązanie jest realizowane lub przeznaczone do realizacji ze środków publicznych, uważa się za niezastrzeżone, z wyłączeniem informacji technicznych, technologicznych, organizacyjnych przedsiębiorstwa lub innych mających wartość gospodarczą, w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, co do których przedsiębiorca podjął niezbędne działania w celu zachowania ich w tajemnicy, lub w przypadku gdy jednostka sektora finansów publicznych wykaze, że informacja stanowi tajemnicę przedsiębiorstwa z uwagi na

⁵ Art. 3 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 842 ze zm.) – dalej: ustawa o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym.

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1270.

⁷ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, druk nr 1277, s. 15.

to, że wymaga tego istotny interes publiczny lub ważny interes państwa. Ponadto na podstawie przywołanych wyłączeń nie zastosujemy do Funduszu zasady jedności budżetu wynikającej z art. 42 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, zawierającej postulat ujęcia wszystkich dochodów i wydatków publicznych w jednym budżecie (zasada jedności formalnej), w którym każdy wydatek może być finansowany dochodami pochodzącymi z dowolnego źródła (zasada jedności materialnej, zasada niefunduszowania)⁸. W zakresie finansów publicznych co do zasady nie ma znakowania środków, co w aspekcie składek pobieranych przez Fundusz i ich przeznaczenia na konkretny fundusz własny Funduszu i cele może budzić wątpliwości. Aby uspoźnić przepisy ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym i ustawy o finansach publicznych oraz usunąć wszelkie wątpliwości, należało zatem ustawowo wyłączyć stosowanie wskazanego przepisu w stosunku do Funduszu⁹. Dodatkowo Fundusz zwolniony został z zakazu posiadania, obejmowania lub nabywania udziałów lub akcji w spółkach czy też nabywania obligacji emitowanych przez podmioty inne niż Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a także udziałów w spółdzielniach. Z uwagi na treść art. 49 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym minister właściwy do spraw aktywów państwowych przejmuje od jednostek sektora finansów publicznych akcje i udziały w spółkach oraz obligacje emitowane przez podmioty inne niż Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, bez wyłączenia tego przepisu minister właściwy do spraw aktywów państwowych przejąłby od BFG obligacje BGK wyemitowane na rzecz Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 (znajdujące się obecnie w portfelu Funduszu), które są gwarantowane przez Skarb Państwa. To spowodowałoby w konsekwencji uszczuplenie aktywów Funduszu¹⁰. Ponadto do Funduszu, ze względu na jego specyfikę, nie znajdują zastosowania ograniczenia polegające na zaciąganiu zobowiązań, o których mowa w art. 92 i art. 93 ustawy o finansach publicznych, do których pozostałe jednostki sektora finansów publicznych, z wyłączeniem Skarbu Państwa, obowiązane są się stosować.

Celem działalności Funduszu jest podejmowanie działań na rzecz stabilności krajowego systemu finansowego, w szczególności przez

⁸ W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Legalis, 2019, komentarz do art. 42.

⁹ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, druk nr 1277, s. 15.

¹⁰ *Ibidem*, s. 15–16.

zapewnienie funkcjonowania obowiązkowego systemu gwarantowania depozytów oraz prowadzenie przymusowej restrukturyzacji¹¹.

Fundusz ma szerokie uprawnienia i narzędzia interwencji w sytuacji zagrożenia stabilności krajowego systemu finansowego. Do jego zadań należy m.in. wykonywanie obowiązków wynikających z gwarantowania depozytów, w szczególności dokonywanie wypłaty środków gwarantowanych deponentom, kontrola danych zawartych w systemach wyliczania podmiotów objętych systemem gwarantowania i liczne obowiązki związane z restrukturyzacją przez umorzenie lub konwersję instrumentów kapitałowych, jak również prowadzenie innych działań na rzecz stabilności krajowego systemu finansowego¹².

Z punktu widzenia przeprowadzanej analizy warto wskazać, iż rachunek zysków i strat Bankowego Funduszu Gwarancyjnego za 2018 rok wyniósł ponad 530 mln zł, za rok 2019 wynik finansowy ponad 488 mln zł, a za rok 2020 – 218 mln zł¹³.

3. Funkcjonujący dualizm

Dług publiczny w Polsce oblicza się według dwóch metodologii – krajowej i unijnej. Funkcjonujący dualizm metodyczny w zakresie definiowania i określania struktury długu publicznego według rozwiązań polskich i wymagań unijnych z pewnością nie sprzyja zachowaniu transparentności finansów publicznych i utrudnia porównywanie danych¹⁴, umożliwia jednak prowadzenie kreatywnej polityki finansowej państwa, co – jak się wydaje – wymaga odrębnej oceny, której ramy niniejszego artykułu nie obejmują.

Krajowa definicja długu publicznego została określona w ustawie o finansach publicznych. Na jej podstawie wyliczany jest państwowy

¹¹ Art. 4 ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym.

¹² Art. 5 ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym.

¹³ Bankowy Fundusz Gwarancyjny, *Raport Roczny 2018*, 2018, <https://www.bfg.pl/wp-content/uploads/bfg-rr-2018-pl.pdf> (dostęp: 16.09.2021); Bankowy Fundusz Gwarancyjny, *Raport Roczny 2019*, 2019, <https://www.bfg.pl/wp-content/uploads/raportroczny-bfg-2019-pl.pdf> (dostęp: 16.09.2021); Bankowy Fundusz Gwarancyjny, *2020 Raport Roczny*, 2020, <https://www.bfg.pl/wp-content/uploads/bfg-raport-2021-www.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

¹⁴ K. Brzozowska, *Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w Polsce na tle długu publicznego kraju*, „Ekspertyzy i Opracowania” 2018, nr 68, s. 4, https://www.nist.gov.pl/files/texts/1547546259_EKSPERTYZA%2068.pdf (dostęp: 16.09.2021).

dług publiczny, jako obejmujący zobowiązania sektora finansów publicznych z następujących tytułów:

- 1) wyemitowanych papierów wartościowych opiewających na wierzytelności pieniężne;
- 2) zaciągniętych kredytów i pożyczek;
- 3) przyjętych depozytów;
- 4) 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.

Unijne warunki w odniesieniu do długu publicznego zostały uregulowane m.in. w:

- 1) art. 126 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r.¹⁵, według którego każdy kraj członkowski Unii Europejskiej zobowiązany jest do unikania nadmiernego deficytu budżetowego; zgodnie z TFUE w krajach Unii nadzór nad sytuacją budżetową oraz wysokością długu publicznego sprawuje Komisja Europejska, która bada m.in., czy stosunek między długiem publicznym a produktem krajowym brutto przekracza wartość odniesienia, chyba że stosunek ten zmniejsza się dostatecznie i zbliża się do wartości odniesienia w zadowalającym tempie¹⁶; wartości odniesienia są sprecyzowane w protokole w sprawie procedury stosowanej w wypadku nadmiernego deficytu, który jest dołączony do traktatów;
- 2) protokole w sprawie procedury stosowanej w wypadku nadmiernego deficytu jako załącznik do traktatu z Maastricht, z określeniem bazowej relacji długu publicznego do PKB na poziomie 60%¹⁷;
- 3) rozporządzeniu Rady (WE) nr 479/2009 z dnia 25 maja 2009 r. o stosowaniu protokołu w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu załączonego do Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (wersja ujednolicona), określającym precyzyjną definicję długu sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz kategorii zobowiązań finansowych¹⁸;

¹⁵ Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864[2] ze zm. – dalej: TFUE.

¹⁶ Art. 126 TFUE.

¹⁷ Art. 126 TFUE.

¹⁸ Dz.Urz. UE. L Nr 145, s. 1 ze zm.

- 4) Europejskim Systemie Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA 2010), definiującym sektor instytucji rządowych i samorządowych oraz podział na podsektory i wszystkie kategorie zobowiązań finansowych¹⁹.

Państwowy dług publiczny (PDP, zadłużenie sektora finansów publicznych po konsolidacji) na koniec I kwartału 2021 r. wyniósł 1 152 655,2 mln zł, tj. wzrósł o 40 849,1 mln zł (+3,7%) w porównaniu z końcem 2020 r.²⁰ Natomiast na koniec II kwartału 2021 r. dług wyniósł 1 152 190,6 mln zł, tj. wzrósł o 40 384,3 mln zł (+3,6%) w stosunku do końca 2020 r.²¹

Z kolei dług sektora instytucji rządowych i samorządowych (dług EDP), stanowiący jeden z elementów kryterium fiskalnego z Maastricht, wyniósł na koniec I kwartału 2021 r. 1 389 836,8 mln zł, co oznaczało wzrost o 53 745,7 mln zł (+4%) w stosunku do końca 2020 r.²² Warto wskazać, iż prócz uwzględnienia w tej metodologii finansów Bankowego Funduszu Gwarancyjnego, EPD uwzględnia zadłużenie z tytułu Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, a także tarczy finansowej Polskiego Funduszu Rozwoju, czyli środki pozyskane na walkę ze skutkami pandemii, dając tym samym znacznie pełniejszy obraz stanu finansów publicznych.

Na koniec II kwartału 2021 r. dług sektora instytucji rządowych i samorządowych (dług EDP) wyniósł 1 401 619,6 mln zł, co oznaczało wzrost o 19 514,0 mln zł (+1,9%) w stosunku do końca 2020 r.²³

¹⁹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 174 z 26 czerwca 2013, s. 1 ze zm.).

²⁰ *Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych I kw./2021*, „Biuletyn Kwartalny Ministerstwa Finansów”, dane na 10 czerwca 2021 r., s. 1, <https://www.gov.pl/web/finanse/zadluzenie-sektora-finansow-publicznych> (dostęp: 16.09.2021).

²¹ *Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych II kw./2021*, „Biuletyn Kwartalny Ministerstwa Finansów”, dane na 10 września 2021 r., s. 1, <https://www.gov.pl/web/finanse/zadluzenie-sektora-finansow-publicznych> (dostęp: 16.09.2021).

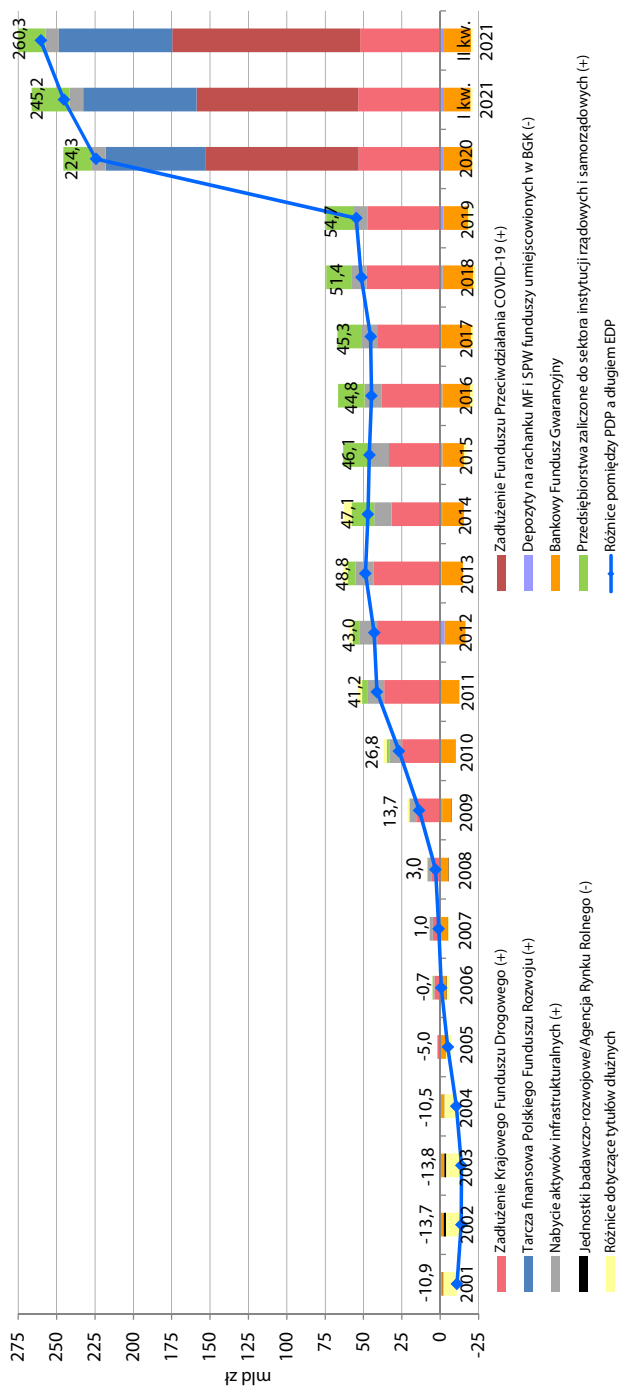
²² *Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych I kw./2021*, s. 1.

²³ *Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych II kw./2021*, s. 1.



Wykres 1. Różnice pomiędzy długiem PDP a EDP na I kwartał 2021 r.

Źródło: *Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych I kw./2021*, „Biuletyn Kwartalny Ministerstwa Finansów”, dane na 10 czerwca 2021 r., s. 2, <https://www.gov.pl/web/finance/zadluzenie-sektora-finansow-publicznych> (dostęp: 16.09.2021).



Wykres 2. Różnice pomiędzy długiem PDP a EDP na II kwartał 2021 r.

Źródło: *Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych II kw./2021*, „Biuletyn Kwartalny Ministerstwa Finansów”, dane na 10 września 2021 r., s. 2, <https://www.gov.pl/web/finanse/zadluzenie-sektora-finansow-publicznych> (dostęp: 16.09.2021).

Tabela 1. Różnice pomiędzy długiem PDP a EDP

Wyszczególnienie	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	III 2021	VI 2021
Państwowy dług publiczny	882 293,0	826 774,7	877 282,4	965 199,0	961 841,5	984 313,5	990 948,4	1 111 806,3	1 152 219,3	1 152 190,6
1. Dostosowania zakresu sektora	45 250,0	42 341,4	47 842,9	46 943,2	46 955,7	52 822,6	56 239,9	224 602,2	238 379,1	250 509,6
Zadłużenie Krajowego Funduszu Drogowego (skonsolidowane w ramach sektora)	43 644,7	31 626,3	33 312,4	38 467,0	41 087,8	47 952,3	47 133,4	53 222,8	53 303,8	52 255,2
Zadłużenie Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 (skonsolidowane w ramach sektora)	-	-	-	-	-	-	-	99 448,9	105 448,5	122 374,6
Tarcza finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju	-	-	-	-	-	-	-	65 400,0	73 900,0	73 900,0
SPW i depozyty na rachunku MF funduszy umiejscowionych w BGK	-895,2	-1 210,9	-1 410,9	-1 384,1	-1 023,1	-1 588,8	-2 257,8	-1 994,2	-2 469,0	-2 543,3
Nabycie aktywów infrastrukturalnych (autostrady)	11 423,8	11 261,6	11 023,2	10 699,0	10 341,9	9 961,8	9 538,5	8 995,6	8 901,8	8 718,3

Bankowy Fundusz Gwarancyjny	-13 862,9	-14 296,0	-14 039,8	-18 255,0	-18 930,5	-19 848,4	-15 815,6	-18 972,9	-17 454,6	-17 475,6
Przedsiębiorstwa zaliczone do sektora instytucji rządowych i samorządowych	4 939,5	14 960,5	18 958,0	17 416,3	15 479,6	16 345,6	17 641,3	18 501,9	16 748,5	13 280,3
2. Różnice dotyczące tytułów dłużnych	3 517,7	4 792,6	-1 708,8	-2 120,3	-1 617,7	-1 417,7	-1 542,0	-272,9	-1 110,9	-1 080,6
Zobowiązania wymagalne	-2 202,1	-1 947,0	-1 795,0	-1 733,0	-2 106,1	-1 733,1	-1 930,9	-1 688,7	-1 903,7	-2 047,8
Przejęcia zadłużenia w wyniku uruchomienia gwarancji	1,6	0,2	0,0	0,1	2,3	2,1	0,0	4,2	1,0	0,3
Zrestrukturyzowane/zrefinansowane kredyty handlowe, leasing zwrotny i inne	5 718,2	7 040,7	569,4	693,2	725,5	763,5	847,7	816,3	788,3	792,2
Instrumenty pochodne	0,0	-301,2	-483,2	-1 080,7	-239,5	-450,2	-458,9	595,3	3,4	174,7
Dług sektora instytucji rządowych i samorządowych	931 060,6	873 908,8	923 416,5	1 010 021,9	1 007 179,6	1 035 718,3	1 045 646,3	1 336 135,6	1 389 487,4	1 401 619,6

Źródło: Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych II kw./2021, s. 7.

Jak wynika z wykresów 1 i 2 oraz tabeli 1, jedna z różnic między regulacjami unijnymi a krajowymi w ujęciu długu dotyczy właśnie wyniku Bankowego Funduszu Gwarancyjnego, który w dotychczasowym stanie prawnym nie jest zaliczany do państwowego długu publicznego według metody krajowej, a jest zaliczany do tego długu według metody unijnej. Różnica rodzajowa została opisana jako dostosowanie zakresu sektora.

4. Limit długu. Relacja EDP i PDP

W art. 216 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.²⁴ ustanowiony został zakaz zaciągania pożyczek lub udzielania gwarancji, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy 60% rocznego produktu krajowego brutto²⁵. Zgodnie zaś z art. 74 ust. 1 ustawy o finansach publicznych minister finansów sprawuje kontrolę nad sektorem finansów publicznych w zakresie przestrzegania zasady stanowiącej, że państwowy dług publiczny nie może przekroczyć 60% wartości rocznego produktu krajowego brutto.

Wymóg wyliczania długu sektora instytucji rządowych i samorządowych wynika z członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 126 TFUE Komisja Europejska nadzoruje wysokość długu publicznego w państwach członkowskich oraz bada poszanowanie dyscypliny budżetowej na podstawie kryterium, czy relacja długu publicznego do PKB przekracza 60%.

W Polsce w pierwszym kwartale 2021 r. dług publiczny według metodologii unijnej przekroczył 1 bln 389 mld zł i był na poziomie 59,1% w relacji do PKB. Na koniec 2020 był na poziomie 57,5% PKB. Oznacza to wzrost o prawie 54 mld zł w stosunku do końca 2020 roku, czyli o 4%.

W drugim kwartale 2021 r. dług publiczny według metodologii unijnej wyniósł 1 bln 401 mld zł (co oznaczało wzrost o 12,1 mld zł (0,9%) kwartał do kwartału) i był na poziomie około 57,9% w relacji do PKB, co stanowi nominalny wzrost zadłużenia, ale w relacji do PKB spadek.

²⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483.

²⁵ Art. 216 ust. 5 Konstytucji.

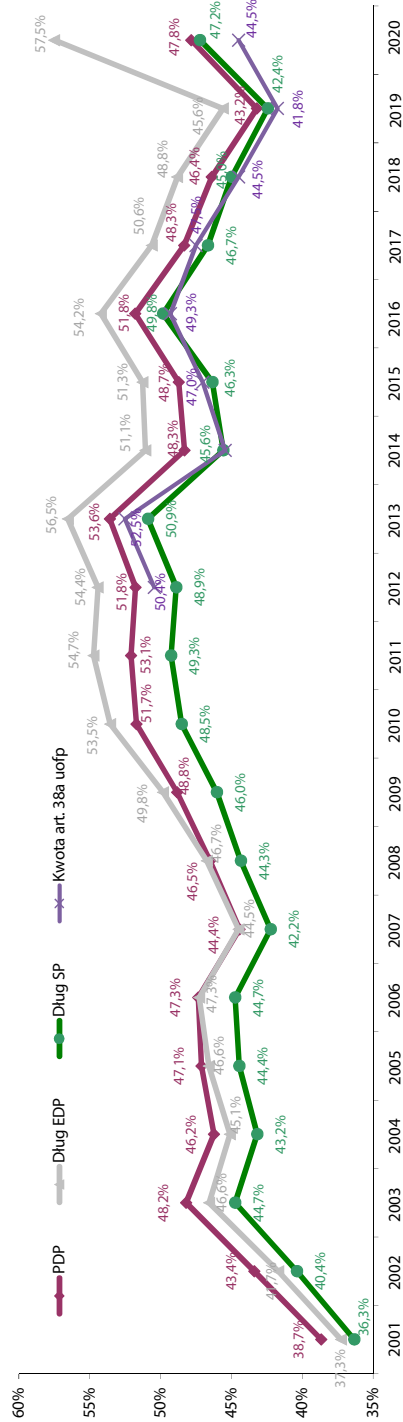
Dług publiczny według metody krajowej na koniec I kwartału 2021 r. wyniósł 1 152 655,2 mln i kształtował się na poziomie 47,8% PKB²⁶. Państwowy dług publiczny na koniec 2020 r. wyniósł 1 111 272,5 mln zł. Relacja PDP do PKB w 2020 r. wyniosła 48%²⁷.

Dług publiczny według metody krajowej na koniec II kwartału 2021 r. wyniósł 1 152 190,6 mln zł, co oznacza spadek o 28,7 mln zł (0,002%) w ujęciu kwartał do kwartału. Wraz ze wzrostem PKB odnotowanym w II kwartale 2021 r. oznacza to spadek poziomu PDP w relacji do PKB.

Powyższe potwierdza, jak ważnym elementem w zarządzaniu długiem publicznym są relacje długu publicznego liczonego zgodnie z metodyką wypracowaną w kraju a wymaganiami UE w tym zakresie.

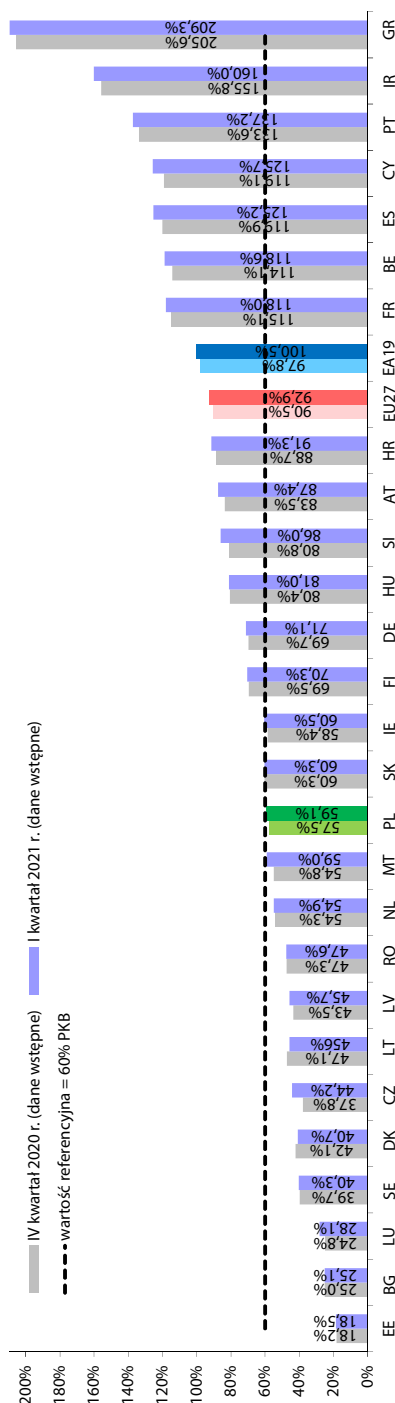
²⁶ *Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych I kw./2021*, s. 7; Eurostat, *Quarterly government debt*, b.r., https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov_10q_ggdebt/default/table?lang=en (dostęp: 16.09.2021).

²⁷ *Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych IV kw./2020*, „Biuletyn Kwartałny Ministerstwa Finansów”, dane na 31 marca 2021 r., s. 1, <https://www.gov.pl/web/finanse/zadluzenie-sektora-finansow-publicznych> (dostęp: 16.09.2021).



Wykres 3. Państwowy dług publiczny, dług EDP i dług Skarbu Państwa w relacji do PKB (stany na koniec lat)

Źródło: Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych II kw./2021, s. 6.



Wykres 4. Dług EDP Polski, krajów Unii Europejskiej oraz strefy euro w relacji do PKB

Źródło: Eurostat, Database, b.r., <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database> (dostęp: 16.09.2021).

Jak wynika z przedstawionych źródeł, różnica w zakresie obliczania długu publicznego w metodologii unijnej i polskiej prowadzi do znacznych rozbieżności w jego wartości oraz ujęciu w relacji do PKB.

5. Konsekwencje ustawy nowelizującej

Już dzisiaj Bankowy Fundusz Gwarancyjny jest częścią sektora finansów publicznych według metodologii unijnej, ponieważ w 2014 r. został uznany za jednostkę spełniającą kryteria funkcjonalne, powodujące zaliczenie go do sektora instytucji rządowych i samorządowych.

Jak wynika z informacji o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli pn. *Zarządzanie długiem publicznym i płynnością jednostek sektora finansów publicznych*²⁸, w Ministerstwie Finansów zostały podjęte prace nad zmianą sposobu wyliczania długu publicznego. W ramach projektu „Reforma systemu budżetowego – etap 1” były prowadzone analizy nad rozszerzeniem sektora finansów publicznych o niektóre jednostki, w tym fundusze w Banku Gospodarstwa Krajowego i Bankowym Funduszu Gwarancyjnym. Zespół roboczy nie zarekomendował jednak ujednolicenia w omawianym zakresie, choć m.in. Najwyższa Izba Kontroli postulowała ujednolicenie metodologii liczenia długu publicznego, aby procedury ostrożnościowe i sanacyjne określone w ustawie o finansach publicznych obejmowały jednocześnie pełen dług wyliczany według metodologii unijnej. W ten sposób zostałaby ograniczona możliwość niekontrolowanego wzrostu zadłużenia nieujmowanego w długu liczonym według metodologii krajowej.

Zakres podmiotowy sektora finansów publicznych, którego zadłużenie jest zaliczane do PDP, określa art. 9 ustawy o finansach publicznych. Do katalogu form i podmiotów zaliczanych do sektora finansów publicznych należą:

- 1) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały;
- 2) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki;
- 2a) związki metropolitalne;
- 3) jednostki budżetowe;

²⁸ Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Zarządzanie długiem publicznym i płynnością jednostek sektora finansów publicznych*, KBF.430.004.2020, nr ewid. 48/2020/P/19/013/KBF, s. 18, https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf-p_19_013_201911061123441573035824~01,typ,k.pdf (dostęp: 16.09.2021).

- 4) samorządowe zakłady budżetowe;
- 5) agencje wykonawcze;
- 6) instytucje gospodarki budżetowej;
- 7) państwowe fundusze celowe;
- 8) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- 9) Narodowy Fundusz Zdrowia;
- 10) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
- 11) uczelnie publiczne;
- 12) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- 13) państwowe i samorządowe instytucje kultury;
- 14) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego.

Powyższy katalog w kontekście państwowego długu publicznego jest równoznaczny z brakiem ujęcia zadłużenia podmiotu, który nie jest wymieniony w art. 9 ustawy o finansach publicznych, w tym długu. Wśród tych jednostek nie są wymienione banki państwowe ani spółki prawa handlowego, w tym spółki celowe Skarbu Państwa, takie jak Państwowy Fundusz Rozwoju. W związku z tym zadłużenie tych podmiotów, nawet jeśli zaciągane jest na realizację zadań publicznych i pokrywanie wydatków, które zazwyczaj ujmowane są w budżecie państwa, nie jest zaliczane do państwowego długu publicznego²⁹.

Poszerzenie, począwszy od roku 2022, zakresu podmiotowego sektora finansów publicznych o Bankowy Fundusz Gwarancyjny niewątpliwie przyczyniło się do zmniejszenia różnic w zakresie metodologii unijnej i polskiej, dotyczących sektora finansów publicznych, w tym również do zniwelowania rozbieżności w sposobie obliczania długu publicznego. Co więcej, biorąc pod uwagę wyniki finansowe Bankowego Funduszu Gwarancyjnego z ostatnich lat, rozwiązanie to korzystnie wpłynęło na relacje długu publicznego do PKB.

Jednocześnie w kontekście wyżej omówionych zagadnień, dokonując oceny merytorycznej analizowanego rozwiązania, dostrzec należy jego wybiórczy charakter i brak odniesienia do całości problematyki

²⁹ Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli...*, s. 20.

państwowego długu publicznego. Powyższa wada zasługuje w szczególności na uwagę przez pryzmat też wskazanych w uzasadnieniu do ustawy z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw.

Bibliografia

- Bankowy Fundusz Gwarancyjny, *2020 Raport Roczny*, 2020, <https://www.bfg.pl/wp-content/uploads/bfg-raport-2021-www.pdf> (dostęp: 16.09.2021).
- Bankowy Fundusz Gwarancyjny, *Raport Roczny 2018*, 2018, <https://www.bfg.pl/wp-content/uploads/bfg-rr-2018-pl.pdf> (dostęp: 16.09.2021).
- Bankowy Fundusz Gwarancyjny, *Raport Roczny 2019*, 2019, <https://www.bfg.pl/wp-content/uploads/raportroczny-bfg-2019-pl.pdf> (dostęp: 16.09.2021).
- Brzozowska K., *Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w Polsce na tle długu publicznego kraju*, „Ekspertyzy i Opracowania” 2018, nr 68, https://www.nist.gov.pl/files/texts/1547546259_EKSPERTYZA%2068.pdf (dostęp: 16.09.2021).
- Eurostat, *Database*, b.r., <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database> (dostęp: 16.09.2021).
- Eurostat, *Quarterly government debt*, b.r., https://ec.europa.eu/eurostat/data-browser/view/gov_10q_ggdebt/default/table?lang=en (dostęp: 16.09.2021).
- Misiąg W., *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Legalis, 2019.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Zarządzanie długiem publicznym i płynnością jednostek sektora finansów publicznych*, KBF.430.004.2020, nr ewid. 48/2020/P/19/013/KBF, https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_19_013_201911061123441573035824~01,typ,k.pdf (dostęp: 16.09.2021).
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, druk nr 1277, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1277> (dostęp: 16.09.2021).
- Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych IV kw./2020*, „Biuletyn Kwartalny Ministerstwa Finansów”, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/zadluzenie-sektora-finansow-publicznych> (dostęp: 16.09.2021).
- Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych I kw./2021*, „Biuletyn Kwartalny Ministerstwa Finansów”, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/zadluzenie-sektora-finansow-publicznych> (dostęp: 16.09.2021).
- Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych II kw./2021*, „Biuletyn Kwartalny Ministerstwa Finansów”, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/zadluzenie-sektora-finansow-publicznych> (dostęp: 16.09.2021).

*Dominik Kossak*¹

Konstytucyjny limit zadłużenia w doświadczeniach Polski i Hiszpanii

Streszczenie

Opracowanie analizuje konstytucyjne limity zadłużenia w państwach członkowskich Unii Europejskiej, ze szczególnym uwzględnieniem Polski i Hiszpanii. W polskiej Konstytucji limit zadłużenia wynosi 3/5 wartości rocznego PKB, a jego naruszenie grozi poważnymi konsekwencjami. Autor podkreśla, że brak elastyczności tej regulacji może utrudniać dostosowanie się do zmieniających się warunków makroekonomicznych. W Hiszpanii limit zadłużenia został wprowadzony w reakcji na kryzys finansowy. Istnieje możliwość tymczasowego przekroczenia tego limitu w sytuacjach wyjątkowych, takich jak katastrofy naturalne czy recesja. Jednak sama procedura wprowadzenia zmian w Konstytucji budziła kontrowersje z powodu braku dialogu i pośpiechu, w jakim się ona odbywała. Autor analizuje także konsekwencje przekroczenia limitów zadłużenia w ramach procedury unikania nadmiernego deficytu w Unii Europejskiej. Zastanawia się, czy pandemia zmieni podejście do limitów zadłużenia i czy konieczne będzie dostosowanie konstytucyjnych zapisów do nowej rzeczywistości ekonomicznej. Ostatecznie analiza wskazuje na różnice między państwami w podejściu do regulacji zadłużenia oraz na wyzwania związane z utrzymaniem równowagi finansów publicznych w obliczu zmieniających się warunków gospodarczych.

209

Słowa kluczowe: limit zadłużenia, Hiszpania, Polska, konstytucja, procedura unikania nadmiernego deficytu, równowaga finansów publicznych

Abstract

The text analyzes constitutional limits on debt in European Union member states, with a particular focus on Poland and Spain. In the Polish Constitution, the debt limit is set at 3/5 of the annual GDP, and its violation carries serious consequences. The author emphasizes that the lack of flexibility in this regulation may hinder adaptation to changing macroeconomic conditions. In Spain, the debt limit was introduced in response to the financial crisis. There is a possibility of temporarily exceeding this limit in exceptional situations, such as natural disasters or a recession. However, the procedure for amending the Constitution itself was controversial due to a lack of dialogue

¹ Dominik Kossak – magister, Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0002-0680-5104>

and the haste with which these changes were introduced. The author also analyzes the consequences of exceeding debt limits within the framework of the excessive deficit procedure in the European Union. The author wonders whether the pandemic will change the approach to debt limits and whether it will be necessary to adjust constitutional provisions to the new economic reality. Ultimately, the analysis points to differences between countries in their approach to debt regulation and the challenges associated with maintaining the balance of public finances in the face of changing economic conditions.

Keywords: debt limit, Spain, Poland, constitution, excessive deficit procedure, public finance balance

1. Konstytucyjne limity zadłużenia w państwach członkowskich Unii Europejskiej

210 We współczesnych realiach ekonomicznych związanych z epidemią koronawirusa temat limitów zadłużenia i ich aktualnego pułapu stał się niezwykle istotną kwestią. Widać to w decyzji senatu Stanów Zjednoczonych z końca 2021 r. o tymczasowym podwyższeniu limitu zadłużenia do kwoty 28,9 trylionu dolarów². Temat ten pojawia się w dyskusji publicznej także w państwach europejskich. Na szczególną uwagę zasługują państwa, które limit zadłużenia zapisały w swoich ustawach zasadniczych, podnosząc sprawę utrzymywania zadłużenia na odpowiednim poziomie do wartości chronionej konstytucyjnie.

Do tych państw zalicza się m.in. Polskę, która zawarła przepisy dotyczące limitu zadłużenia w art. 216 ustawy zasadniczej, Hiszpanię (art. 135 konstytucji³), a także Niemcy (art. 109 konstytucji⁴), Węgry

² R. Cowan, M. Brice, *U.S. Senate approves temporary lift of debt ceiling, averts default federal government's \$28.4 trillion debt limit*, 2021, <https://www.reuters.com/world/us/us-senate-democrats-republicans-haggle-over-short-term-debt-fix-2021-10-07/> (dostęp: 30.11.2021).

³ Constitución Española, „BOE”, 29.12.1978, nr 311.

⁴ Ustawa Zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec z 23 maja 1949 r., Kancelaria Sejmu, b.r., https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/02/Niemcy_pol_010711.pdf (dostęp: 27.11.2021). Ł. Kielin, *Constitutionalisation of fiscal rules in times of financial crises – a cure or a trap?*, „Financial Law Review” 2021, vol. 22(2), s. 97. Więcej o *Schuldenbremse* („hamulcu zadłużenia”) – C. Paetz, K. Rietzler, A. Truger, *Die Schuldenbremse im Bundeshaushalt seit 2011: Die wahre Belastungsprobe steht noch aus*, IMK Report, No. 117, Düsseldorf 2016.

(art. 36 konstytucji⁵), Włochy (art. 81 konstytucji⁶), Słowację (Konstytucyjny Akt o odpowiedzialności fiskalnej⁷) i Słowenię (art. 148 konstytucji⁸).

Podstawową różnicą, jaką można zaobserwować w regulacjach fiskalnych, jest to, że w przypadku Hiszpanii, Niemiec, Słowenii i Włoch nacisk położony został na deficyt budżetowy, a w przypadku Polski, Węgier i Słowacji na relację między długiem publicznym a PKB⁹. Reguły fiskalne dotyczące długu publicznego są bardziej elastyczne i odnoszą się bardziej do długoterminowej stabilności finansów niż do bieżącej polityki fiskalnej. Dopuszcza to sytuacje, w których deficyt budżetowy może zmieniać się w zależności od aktualnej sytuacji makroekonomicznej, ale wysokość długu publicznego jako sumy deficytów musi być utrzymywana na rozsądnym poziomie¹⁰.

Dodatkową różnicą, która pojawiła się wraz z pojawianiem się w kolejnych państwach konstytucyjnych reguł fiskalnych, są klauzule pozwalające wyjątkowo przekroczyć zapisany w ustawie zasadniczej limit zadłużenia. Taka sytuacja jest jednak dozwolona tylko w przypadku wyjątkowych zdarzeń, które mają wpływ na stabilność finansową państwa, jak np. kryzysy gospodarcze, wojny czy katastrofy naturalne.

Z obu przedstawionych grup państw regulujących limity zadłużenia na poziomie ustaw zasadniczych na szczególną uwagę zasługują konstytucyjne uregulowania Polski i Hiszpanii. Powstawały one w innych warunkach oraz – mimo pozornych podobieństw – odmiennie został określony ich zakres, a z perspektywy czasu istnieje możliwość ich oceny.

211

⁵ Ustawa Zasadnicza Węgier, Magyarország Alaptörvénye, Wydawnictwo sejmowe, Warszawa 2015 http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/12/Wegry_2016-popr.pdf (dostęp: 27.11.2021).

⁶ Konstytucja Republiki Włoskiej z dnia 27 grudnia 1947 r., Kancelaria Sejmu, 2012, <https://biblioteka.sejm.gov.pl/konstytucje-swiata-wlochy/> (dostęp: 27.11.2021).

⁷ Ústavný Zákon č. 493/2011 Z. z. z 8. decembra 2011 o rozpočtovej zodpovednosti (akt konstytucyjny z 8 grudnia 2011 r. o odpowiedzialności fiskalnej), 2011, <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2011/493/20150101> (dostęp: 27.05.2024).

⁸ Constitution, Official Gazette of the Republic of Slovenia, Nos. 33/91-I, 42/97, 66/2000, 24/03, 69/04, 68/06, and 47/13, <http://www.us-rs.si/legal-basis/constitution/?lang=en> (dostęp: 27.11.2021).

⁹ Ł. Kielin, *Constitutionalisation...*, s. 104.

¹⁰ M. Antos, *Fiscal Stability Rules in Central Europe Constitutions*, [w:] M. Adams, F. Fabbrini, P. Larouche (red.), *The Constitutionalization of European Budgetary Constraints*, Oxford 2014, s. 212.

2. Konstytucyjny limit zadłużenia w Polsce

W Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹¹ limit zadłużenia został przewidziany już na etapie jej uchwalania i określono go na poziomie 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto (art. 135).

Jest to forma recypowania do polskiego porządku prawnego jednego z fiskalnych warunków konwergencji sformułowanych w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹². Jak wskazuje T. Dębowska-Romanowska, nie jest to „zwykłe” przeniesienie postanowień traktatowych do porządku polskiego, umieszczenie reguły zadłużenia w akcie najwyższej wagi, jakim jest Konstytucja RP, zapewnia jej bowiem bezwarunkowo normatywny charakter. Pociąga to za sobą odpowiedzialność polityczną, konstytucyjną, jak również prawnokarną osób, których zadaniem jest czuwanie nad zachowaniem procedur wyprzedzających powstanie nadmiernego długu i przestrzeganie zasad obsługi zarządzania nim oraz spłaty¹³.

212

Trybunał Konstytucyjny kilkakrotnie podkreślał, że art. 216 Konstytucji RP, w powiązaniu z jej art. 1, nakazuje uznać zachowanie równowagi budżetowej oraz właściwy stan finansów publicznych za wartości konstytucyjnie chronione¹⁴. Trybunał Konstytucyjny za wartość podlegającą ochronie uznał również przeciwdziałanie nadmiernemu zadłużeniu¹⁵ i podkreślał, że wszystkie te wartości w hierarchii dóbr konstytucyjnych sytuują się wysoko, bo od ich realizowania w życiu publicznym zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania jego różnorodnych problemów¹⁶.

Obecność konstytucyjnego limitu zadłużenia wpływa pozytywnie na atrakcyjność oferowanych dłużnych instrumentów finansowych oraz wysokość żądanej przez pożyczkodawców premii za ryzyko.

¹¹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja RP.

¹² Dz.Urz. UE. C nr 326 ze zm. – dalej: TFUE.

¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe wraz z częścią konstytucyjną*, Warszawa 2009, s. 122.

¹⁴ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 4 grudnia 2000 r., sygn. K 9/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 294 i z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6.

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 maja 2004 r., sygn. K 40/02, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 38.

¹⁶ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 17 grudnia 1997 r., sygn. K 22/96, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 71 i z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151.

Konstytucyjny limit długu odgrywa także istotną rolę z punktu widzenia ewentualnego członkostwa Polski w Unii Gospodarczo-Walutowej¹⁷.

W związku z umieszczeniem limitu zadłużenia w Konstytucji RP władze publiczne mają jednak ograniczony wpływ na kształtowanie się relacji długu publicznego do PKB. Do przekroczenia konstytucyjnego limitu zadłużenia może dojść nawet przy stosunkowo niewielkim spadku tempa wzrostu gospodarczego, nie wspominając już o poważnym kryzysie gospodarczym.

Polski ustrojodawca nie przewidział w przepisach Konstytucji RP odstępstw od przestrzegania reguły zadłużenia. Można to tłumaczyć podkreśleniem wagi bezpiecznego stanu finansów publicznych. Trudno jednak uzasadnić sytuację, w której Rada Ministrów ponosiłaby odpowiedzialność za przekroczenie konstytucyjnego limitu zadłużenia, gdyby do naruszenia tej normy doszło wskutek działań niezależnych od rządu¹⁸.

To rozwiązanie zapewnia trwałość przyjętego limitu i niezależnia go od potrzeb bieżącej polityki fiskalnej. Przekroczenie progu jest równoznaczne z naruszeniem przepisów Konstytucji RP, co powinno skutkować podaniem się Rady Ministrów do dymisji i pociągnięciem jej członków do odpowiedzialności przed Trybunałem Stanu. Minimalizuje to ryzyko niekontrolowanego narastania długu publicznego, kształtując pozytywny wizerunek Polski jako pożyczkobiorcy. Treść art. 216 ust. 5 ustawy zasadniczej utrudnia jednak egzekwowanie odpowiedzialności za naruszenie tego zakazu, co powoduje, że przepis ten jest pozbawiony tak naprawdę realnej sankcji¹⁹. Podlegający zakazowi ustawodawca sam bowiem ustala treść zakazu. Wynika to z faktu, że sposób obliczania wartości rocznego produktu krajowego brutto oraz państwowego długu publicznego określa ustawa. Ustawowe określanie zadłużenia może również prowadzić do zróżnicowania metodologii obliczania długu między rozwiązaniami krajowymi i wynikającymi z prawodawstwa unijnego²⁰.

¹⁷ P. Panfil, *Prawne i finansowe uwarunkowania długu Skarbu Państwa*, Warszawa 2011, s. 233.

¹⁸ Ł. Kielin, *Konstytucyjne instrumenty ograniczenia długu publicznego w Polsce*, „Zeszyty Studenckie Nasze Studia” 2019, nr 9, s. 136–146, <https://czasopisma.bg.ug.edu.pl/index.php/naszestudia/article/view/3390> (dostęp: 30.11.2021).

¹⁹ R. Piotrowski, *Opinia prawna na temat znaczenia normy Konstytucyjnej zawartej w art. 216 ust. 5*, Warszawa 2020, s. 3, <https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/pl/senatek-spertyzy/5609/plik/oe-304.pdf> (dostęp: 30.11.2021); A. Łabno, J. Sułkowski, *La protección del equilibrio presupuestario en la Constitución de Polonia*, „Teoría y Realidad Constitucional” 2012, nr 29, s. 368.

²⁰ Ł. Kielin, *Konstytucyjne...*, s. 144.

3. Konstytucyjny limit zadłużenia w Hiszpanii

W konstytucji Hiszpanii limit zadłużenia pojawił się dopiero w 2011 r., czyli 33 lata po jej uchwaleniu. Nowelizacja, na mocy której limit zadłużenia znalazł się w konstytucji, była drugą i ostatnią zmianą hiszpańskiej ustawy zasadniczej. Pierwsza zmiana nastąpiła w 1992 r. i miała na celu zaimplementowanie postanowień traktatu z Maastricht.

W 2008 r. doszło do załamania na hiszpańskim rynku nieruchomościowym, co wiązało się z załamaniem na rynkach finansowych. Wskutek przedłużającego się kryzysu, w obliczu rosnącego zadłużenia państwa i kurczenia się gospodarki Hiszpanii postanowiono podjąć działania mające na celu uspokojenie rynków, Europejskiego Banku Centralnego oraz osi francusko-niemieckiej w celu uratowania Hiszpanii przed potencjalną interwencją z zewnątrz i odbudowania wiarygodności państwa²¹.

Temat zmiany konstytucji pojawił się po raz pierwszy na forum parlamentu 23 sierpnia 2011 r. w ramach debaty nad pakietem ustaw antykryzysowych. Nieoczekiwanie premier José Luis Zapatero zapowiedział konieczność zmiany konstytucji. Propozycja zyskała od razu aprobatę dwóch największych partii hiszpańskiego parlamentu²².

Zmiany trzeba było jednak procedować wyjątkowo szybko, by zdążyć przed rozwiązaniem parlamentu w związku z kończącą się kadencją ówczesnej legislatury. Wkrótce został przedstawiony projekt. Poprawki do projektu można było zgłaszać jedynie przez 48 godzin (gdy zwyczajowo czas na to przeznaczony wynosi 15 dni). W dniu 2 września projekt został zaaprobowany przez Izbę Deputowanych, a 5 dni później przez Senat. Poparło go ponad 90% parlamentarzystów. Wobec tego, że żadna z izb nie skorzystała w ciągu kolejnych 15 dni z możliwości żądania przeprowadzenia referendum, 27 września król usankcjonował reformę i tego samego dnia nowe prawo zostało ogłoszone w oficjalnym publikatorze²³.

Od pojawienia się projektu nowelizacji do jego wejścia w życie minęły więc zaledwie 32 dni, z czego sama debata nad projektem trwała 12.

²¹ A. Bar Cendón, *La reforma constitucional y la Gobernanza económica de la Unión Europea*, „UNED. Teoría y Realidad Constitucional” 2012, nr 30, s. 74.

²² O. Salazar Benítez, *La Constitución domesticada: algunas reflexiones críticas sobre la reforma del artículo 135 CE*, „Teoría Y Realidad Constitucional” 2012, nr 29, s. 403.

²³ R. Escudero Alday, *Texto y contexto de la reforma constitucional exprés de agosto de 2011*, „Eunomía, Revista en Cultura de la Legalidad” 2012, nr 2, s. 86–98.

Motywy zmiany zostały określone w tekście reformy²⁴: „Ponad trzydzieści lat po wejściu w życie Konstytucji, odkąd Hiszpania stała się członkiem Europejskiej Unii Gospodarczej i Walutowej, która umacnia i poszerza swoje kompetencje w ramach nabierającego coraz większej wagi jednolitego zarządzania, i gdy coraz bardziej oczywiste stają się reperkusje gospodarczej i finansowej globalizacji, stabilność budżetowa nabiera prawdziwie strukturalnego znaczenia i staje się warunkiem zdolności państwa do działania, utrzymania i rozwoju państwa socjalnego proklamowanego w art. 1 ust. 1 ustawy zasadniczej oraz – w swoich najdalej idących konsekwencjach – obecnego i przyszłego dobrobytu naszych obywateli. Tak duże znaczenie stabilności budżetowej uzasadnia zapisanie jej w Konstytucji – tak aby w formie aktu normatywnego najwyższej rangi ograniczyć i ukierunkować działania władz publicznych”.

Tak procedowana zmiana została poddana krytyce za brak dialogu w zakresie wprowadzanych zmian, za ogromny pośpiech wprowadzanych rozwiązań, za nieuwzględnienie w projekcie innych istotnych postulatów dotyczących zmiany konstytucji, za brak przeprowadzenia referendum, za uległość wobec władz Unii Europejskiej. Profesor Pérez Royo określiła, że „nie była to reforma w całym tego słowa znaczeniu, ale konstytucjonalizacja wyjątkowo pilnej sytuacji ekonomicznej”²⁵.

W kwestiach prawnych krytykowano także ustalenie limitu zadłużenia poprzez odwołanie się do Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, czyli aktu niezależnego od ustawodawstwa hiszpańskiego. Rodzi to niepewność w sytuacji zmiany traktatu lub jego derogowania. Ponadto podkreśla się, że to nie traktat określa maksymalny dozwolony poziom długu, ale załączony do niego protokół.

W art. 135 napisano nie tylko o relacji między długiem publicznym a PKB, ale odwołano się także do limitu deficytu. Ograniczenie wielkości długu publicznego jest priorytetowym celem stabilności budżetowej, a zakaz nadmiernego zaciągania deficytu jest właściwie czysto instrumentalną zasadą, którą należy stosować, by dług administracji publicznej nie ulegał zwiększeniu²⁶. Ustalenie maksymalnego limitu deficytu strukturalnego pozostawiono jednak do uregulowania w odpowiedniej ustawie ogranicznej.

²⁴ *Reforma del artículo 135 de la Constitución Española*, „BOE”, 27.09.2011, nr 233, s. 101931–101941, tłumaczenie Konstytucja Hiszpanii z dnia 27 grudnia 1978 r., s. 373 https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Hiszpania_pol_300612.pdf (dostęp: 30.11.2021).

²⁵ O. Salazar Benítez, *La Constitución...* s. 426.

²⁶ J. García-Andrade Gómez, *La reforma del artículo 135 de la constitución española*, „Revista de Administración Pública” 2012, nr 187, s. 50.

4. Konsekwencje przekroczenia limitów zadłużenia w Unii Europejskiej

Kluczowe postanowienie z punktu widzenia ograniczania deficytu i długu publicznego państw członkowskich Unii Europejskiej – tzw. procedura unikania nadmiernego deficytu – zostało wprowadzone na mocy Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (art. 126 TFUE – dawny artykuł 104 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską – TWE).

Komisja Europejska nadzoruje rozwój sytuacji budżetowej i wysokość długu publicznego w państwach członkowskich w celu wykrycia oczywistych błędów. Bada poszanowanie dyscypliny budżetowej na podstawie dwóch poniższych kryteriów:

- 1) czy stosunek między planowanym lub rzeczywistym deficytem publicznym a produktem krajowym brutto przekracza wartość odniesienia, chyba że:
 - stosunek ten zmniejszył się znacznie oraz w sposób stały i osiągnął poziom bliski wartości odniesienia lub
 - przekroczenie wartości odniesienia ma charakter wyjątkowy oraz tymczasowy i stosunek ten pozostaje bliski wartości odniesienia;
- 2) stosunek między długiem publicznym a produktem krajowym brutto przekracza wartość odniesienia, chyba że stosunek ten zmniejsza się dostatecznie i zbliża się do wartości odniesienia w zadowalającym tempie.

Wartości odniesienia są sprecyzowane w protokole w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu, który jest załączony do traktatów. Zgodnie z nim wartości odniesienia są następujące: 3% dla stosunku planowanego lub rzeczywistego deficytu sektora *general government* do PKB wyrażonego w cenach rynkowych, 60% dla stosunku zadłużenia sektora *general government* do PKB wyrażonego w cenach rynkowych.

Stwierdzić jednakże należy, że w przypadku decyzji podejmowanych przez Radę Unii Europejskiej o uchyleniu procedury unikania nadmiernego deficytu decydującym kryterium jest wskaźnik wysokości deficytu sektora *general government*, nie zaś długu tego sektora. Procedurę unikania nadmiernego deficytu wielokrotnie uchylano wobec państw, które nie wypełniały kryterium zadłużenia²⁷. Ponadto już

²⁷ Szerzej: P. Lewkowicz, M. Tyniewicz, *Ocena unijnych i krajowych regulacji prawnych ograniczających dług publiczny*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2010.

sam termin „procedura unikania nadmiernego deficytu” wskazuje, że w tym przypadku to nie poziom długu publicznego, ale deficytu tego sektora uważany jest za główne kryterium fiskalne²⁸.

Obecnie obowiązują różne metody obliczania zadłużenia – krajowa i ta wynikająca z prawa wspólnotowego. To na podstawie poziomu długu publicznego obliczonego metodą procedury nadmiernego deficytu określa się, czy państwa członkowskie spełniają kryterium długu publicznego określone w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁹.

Mówiąc o konstytucyjnych limitach zadłużenia, warto wspomnieć także o traktacie z dnia 2 marca 2012 r. o stabilności, koordynacji i zarządzaniu w Unii Gospodarczej i Walutowej³⁰. Nakłada on na państwa strefy euro wymogi dotyczące ich polityk budżetowych i zaleca, aby te wymagania uregulować w ramach aktów rangi konstytucyjnej.

Mimo paktu niewiele państw zdecydowało się zaimplementować jego postanowienia do swoich ustaw zasadniczych. Polska i Hiszpania pozostają więc nadal pewnym ewenementem w ramach Unii Europejskiej.

5. Podsumowanie

217

Obecnie może pojawić się pytanie, czy pandemia SARS-CoV-2 zmieniła myślenie o równowadze w finansach państwa na tyle, aby pozbyć się z konstytucji zapisu o limicie długu publicznego.

Myślenie o roli państwa w przeciwdziałaniu skutkom kryzysu jest dzisiaj inne niż to po kryzysie z 2008 r. Idzie to w parze z naturą samego załamania: w 2008 r. wynikało ono z ryzykownego podejścia sektora bankowego, a współcześnie wynika z zakazów nakładanych na

²⁸ *Ibidem*, s. 70.

²⁹ D. Malinowski, *Dług publiczny w ujęciu ekonomicznym i prawnym. Zmienność długu publicznego w wybranych gospodarkach pozaeuropejskich na tle państw Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace/Szkoła Główna Handlowa” 2015, nr 2(22), s. 84.

³⁰ Traktat o stabilności, koordynacji i zarządzaniu w Unii Gospodarczej i Walutowej pomiędzy Królestwem Belgii, Republiką Bułgarii, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Estońską, Irlandią, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Republiką Włoską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Wielkim Księstwem Luksemburga, Węgrami, Malta, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Portugalską, Rumunią, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką, Republiką Finlandii i Królestwem Szwecji, sporządzony w Brukseli dnia 2 marca 2012 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 1258).

przedsiębiorców, co skutkuje utrudnieniami w prowadzeniu działalności gospodarczej i wymaga następczego wsparcia ze strony rządu.

Polska reguła konstytucyjna w przypadku limitu poziomu długu publicznego nie dopuszcza okoliczności, które umożliwiłyby jego przekroczenie. W celu uniknięcia jego naruszenia istnieje pokusa modyfikowania ustawowej definicji produktu krajowego brutto albo tworzenia podmiotów, których zobowiązania nie są traktowane jako składowe długu publicznego. Takie działania mogą prowadzić do braku przejrzystości finansów publicznych.

W tym ujęciu warto spojrzeć raz jeszcze na konstytucję Hiszpanii (art. 135 ust. 4), gdzie zdecydowano się na zabieg pozwalający w pewnych przypadkach przekroczyć konstytucyjny limit zadłużenia. Może on zostać przekroczony jedynie w przypadku katastrof naturalnych, recesji gospodarczej lub nagłych wyjątkowych sytuacji, które wymknęłyby się spod kontroli państwa i szkodziłyby w znaczącym stopniu sytuacji finansowej albo równowadze społeczno-gospodarczej państwa, według oceny absolutnej większości członków Kongresu Deputowanych.

218 Kongres Deputowanych w Hiszpanii w 2021 r. drugi rok z rzędu zawiesił stosowanie reguł fiskalnych, tym razem na 2022 r. ze względu na utrzymującą się pandemię³¹. Jest to informacja niezwykle czytelna dla obywateli i pozytywnie wpływająca na przejrzystość finansów publicznych, choć może budzić obawy z powodu nieograniczanego potencjału wzrostu zadłużenia.

Wskazuje się współcześnie, że nie ma jednoznacznych dowodów, które potwierdzałyby, że reguły fiskalne zagwarantowane w ustawach zasadniczych są skuteczniejsze niż reguły fiskalne wprowadzone w aktach niższego rzędu³². Nie można z tego jednak wyprowadzać wniosku o braku skuteczności takich rozwiązań, stanowią one bowiem swego rodzaju „limit prędkości”³³ i ograniczają rząd w zwiększaniu wydatków.

Jednocześnie, według niektórych autorów, kraje z konstytucyjnymi zasadami zrównoważonego budżetu są mniej skłonne do tworzenia deficytów budżetowych, częściej osiągają nadwyżkę budżetową, a ich

³¹ *El Congreso aprecia que persisten las condiciones de excepcionalidad que justifican mantener suspendidas las reglas*, 2021, https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2021/130921-reglas_fiscales.aspx (dostęp: 30.11.2021).

³² Ł. Kielin, *Constitutionalisation...*, s. 106.

³³ T. Ginsburg, *Balanced Budget Provisions in Constitutions*, [w:] T. Ginsburg, M.D. Rosen, G. Vanberg (red.), *Constitutions in times of financial crisis*, Cambridge 2019, s. 69–70.

polityka fiskalna prowadzona na podstawie norm konstytucyjnych jest bardziej spójna³⁴.

Podsumowując, polskie unormowanie limitów zadłużenia ma pewne mankamenty. Zaliczyć do nich należy m.in. swobodę ustawodawcy zwykłego, który jest podmiotem politycznym przy określaniu składowych państwowego długu publicznego i definicji produktu krajowego brutto, brak elementów konstrukcyjnych limitu zadłużenia, pozwalających w wyjątkowych przypadkach przekroczyć konstytucyjne limity zadłużenia, a także sztywne proporcje długu do PKB.

Bibliografia

- Amick J., Chapman T., Elikins Z., *On Constitutionalizing a Balanced Budget*, „The Journal of Politics” 2020, vol. 82(3).
- Antos M., *Fiscal Stability Rules in Central Europe Constitutions*, [w:] M. Adams, F. Fabbrini, P. Larouche (red.), *The Constitutionalization of European Budgetary Constraints*, Oxford 2014.
- Bar Cendón A., *La reforma constitucional y la Gobernanza económica de la Unión Europea*, „UNED. Teoría y Realidad Constitucional” 2012, nr 30.
- Constitución Española, „BOE”, 29.12.1978, nr 311.
- Constitution, Official Gazette of the Republic of Slovenia Nos. 33/91-I, 42/97, 66/2000, 24/03, 69/04, 68/06, and 47/13, <https://www.us-rs.si/legal-basis/constitution/?lang=en> (dostęp: 27.11.2021).
- Cowan R., Brice M., *U.S. Senate approves temporary lift of debt ceiling, averts default*, 2021, <https://www.reuters.com/world/us/us-senate-democrats-republicans-haggle-over-short-term-debt-fix-2021-10-07/> (dostęp: 30.11.2021).
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe wraz z częścią konstytucyjną*, Warszawa 2009.
- El Congreso aprecia que persisten las condiciones de excepcionalidad que justifican mantener suspendidas las reglas*, 2021, https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2021/130921-reglas_fiscales.aspx (dostęp: 30.11.2021).
- Escudero Alday R., *Texto y contexto de la reforma constitucional exprés de agosto de 2011*, „Eunomía, Revista en Cultura de la Legalidad” 2012, nr 2.
- García-Andrade Gómez J., *La reforma del artículo 135 de la constitución española*, „Revista de Administración Pública” 2012, nr 187.
- Ginsburg T., *Balanced Budget Provisions in Constitutions*, [w:] T. Ginsburg, M.D. Rosen, G. Vanberg (red.), *Constitutions in times of financial crisis*, Cambridge 2019.

³⁴ J. Amick, T. Chapman, Z. Elikins, *On Constitutionalizing a Balanced Budget*, „The Journal of Politics” 2020, vol. 82(3), s. 1078–1096.

- Kielin Ł., *Constitutionalisation of fiscal rules in times of financial crises – a cure or a trap?*, „Financial Law Review” 2021, vol. 22(2).
- Kielin Ł., *Konstytucyjne instrumenty ograniczenia długu publicznego w Polsce*, „Zeszyty Studenckie Nasze Studia” 2019, nr 9, <https://czasopisma.bg.ug.edu.pl/index.php/naszestudia/article/view/3390> (dostęp: 30.11.2021).
- Konstytucja Republiki Włoskiej z dnia 27 grudnia 1947 r., Kancelaria Sejmu, 2012, <https://biblioteka.sejm.gov.pl/konstytucje-swiata-wlochy/> (dostęp: 27.11.2021).
- Lewkowicz P., Tyniewicz M., *Ocena unijnych i krajowych regulacji prawnych ograniczających dług publiczny*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2010.
- Łabno A., Sułkowski J., *La protección del equilibrio presupuestario en la Constitución de Polonia*, „Teoría y Realidad Constitucional” 2012, nr 29.
- Malinowski D., *Dług publiczny w ujęciu ekonomicznym i prawnym. Zmienność długu publicznego w wybranych gospodarkach pozaeuropejskich na tle państw Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace/Szkoła Główna Handlowa” 2015, nr 2(22).
- Paetz C., Rietzler K., Truger A., *Die Schuldenbremse im Bundeshaushalt seit 2011: Die wahre Belastungsprobe steht noch aus*, IMK Report, No. 117, Düsseldorf 2016.
- Panfil P., *Prawne i finansowe uwarunkowania długu Skarbu Państwa*, Warszawa 2011.
- Piotrowski R., *Opinia prawna na temat znaczenia normy Konstytucyjnej zawartej w art. 216 ust. 5*, Warszawa 2020, <https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/pl/senatekspertyzy/5609/plik/oe-304.pdf> (dostęp: 30.11.2021).
- Reforma del artículo 135 de la Constitución Española*, „BOE”, 27.09.2011, nr 233.
- Salazar Benítez O., *La Constitución domesticada: algunas reflexiones críticas sobre la reforma del artículo 135 CE*, „Teoría y Realidad Constitucional” 2012, nr 29.
- Ústavný Zákon č. 493/2011 Z. z. z 8. decembra 2011 o rozpočtovej zodpovednosti (akt konstytucyjny z 8 grudnia 2011 r. o odpowiedzialności fiskalnej), <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2011/493/20150101> (dostęp: 27.05.2024).
- Ustawa Zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec z 23 maja 1949 r., Kancelaria Sejmu, b.r., https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/02/Niemcy_pol_010711.pdf (dostęp: 27.11.2021).
- Ustawa Zasadnicza Węgier, Magyarország Alaptörvénye, Wydawnictwo sejmowe, Warszawa 2015, http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/12/Wegry_2016-popr.pdf (dostęp: 27.11.2021).

Część III

**ZAGADNIENIA TEORII
I PRAKTYKI DANIN
PUBLICZNYCH**

Ewa Gwardzińska¹

Cło jako specyficzna danina publiczna

Streszczenie

Problematyka niniejszego opracowania koncentruje się na analizie cła jako specyficznej daniny publicznej, która nie jest wskazana wprost w Konstytucji, nie jest również ustalana w formie ustawy, jak inne daniny publiczne i przez krajowego ustawodawcę. Cło, mimo posiadania cech podatku, nie jest podatkiem, jest pobierane przez polską administrację celną i stanowi dochód budżetu unijnego. Celem niniejszego tekstu jest próba nowego zdefiniowania cła, gdyż istniejące w literaturze ujęcia nie są jednolite, oraz określenie miejsca cła i opłat celnych w należnościach celnych, a także zasad konstrukcyjnych obliczania należnego cła, do których zaliczamy: pochodzenie towaru, wartość celną oraz taryfę celną.

223

Słowa kluczowe: cło, opłata celna, danina publiczna, taryfa celna, pochodzenie towarów, wartość celna

Abstract

The subject of this article focuses on the analysis of the customs duty as a specific public tribute, which is not specified directly in the Constitution, nor is it established in the form of a statute, unlike other public levies, and by the national legislator. Despite having the characteristics of a tax, customs duty is not a tax, it is collected by the Polish customs administration and constitutes the income of the EU budget. The purpose of this article is an attempt to redefine the customs duty, as the definitions existing in the literature are not uniform, and to define the place of the duty and customs duties in import and export duties, as well as the structural rules for calculating the duty payable, which include: the origin of the goods, the customs value, and the customs tariff.

Keywords: customs duty, customs fee, public tribute, customs tariff, origin of goods, customs value

¹ Ewa Gwardzińska – doktor habilitowana, profesor SGH, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw, Zakład Prawa Podatkowego i Celnego, <http://orcid.org/0000-0003-1656-2078>

1. Konstytucja a cło

Artykuł 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² nie wymienia wprost cła jako daniny publicznej, koncentruje się na podatkach i innych daninach publicznych, pozostawiając je bez dalszej egzemplifikacji. Konstrukcja prawna tego przepisu jest efektem przyjęcia w pracach Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego nad projektem Konstytucji poglądu, że cło jest podatkiem obrotowym, w związku z czym w treści art. 217 Konstytucji RP nie musiało być ono wyodrębnione z ogólnej klasy podatków³.

Takie podejście było najprawdopodobniej efektem braku legalnej definicji cła w aktach prawodawczych oraz jednolitego ujęcia w literaturze krajowej i zagranicznej⁴, powodując, iż w doktrynie prawa podatkowego czy finansowego oraz celnego formułowane były w przeważającej większości tego typu poglądy. Takie podejście do istoty cła znajduje swoje potwierdzenie w jego cechach prawnych, gdyż cło można identyfikować z cechami stałymi podatku, takimi jak świadczenie pieniężne, publicznoprawny charakter świadczenia, o charakterze ogólnym, bezwrotnym, nieodpłatnym, przymusowym, pobieranym od podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego.

Wskazać należy, że wszystkie te cechy określa ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵ jako cechy podatku. Zgodnie z jej art. 6 podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej, ale cło nie wynika z ustawy podatkowej, tylko z unijnego ustawodawstwa celnego. Inne są także cele ustanawiania podatków i ceł. Podatki ustalane są w celu osiągnięcia dochodów publicznych, a więc pełnią zdecydowanie funkcję fiskalną, wyrażającą się w ogólnym przeznaczeniu służącym finansowaniu państwa jako takiego i zadań publicznych. W konsekwencji podatki stanowią dochód Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, mają więc charakter budżetowy.

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 53.

⁴ A. Kuś, *Podstawy prawa celnego*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2002, s. 277; I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 183.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900.

Cła obecnie pełnią przede wszystkim funkcję gospodarczą, która chroni unijny obszar celny przed nadmiernym napływem towarów, w mniejszym stopniu pełnią zaś funkcję fiskalną. Średnia stawka celna w taryfie unijnej wynosi 1%, na arenie międzynarodowej około 4,5%. Ponadto zachodzą różnice między systemem celnym a systemem podatkowym, które uzasadniają odmienne klasyfikowanie ciał i zaliczanie ich do konstytucyjnej kategorii „innych danin publicznych”⁶.

W Unii Europejskiej dochody z ciał pobierane są na podstawie jednolitej taryfy celnej. Państwa członkowskie zatrzymują tytułem kosztów poboru 25% kwoty uzyskanych dochodów z ciał, w Polsce przeznaczone są one na bieżące funkcjonowanie Krajowej Administracji Skarbowej, a pozostałe 75% odprowadzane jest na konto tzw. tradycyjnych środków własnych UE⁷ i stanowią około 15% wszystkich wpływów budżetowych Unii Europejskiej.

W doktrynie prawa nie budzi wątpliwości, że cło jest jedną z danin publicznych⁸, obok dopłat, składek na ubezpieczenie społeczne, składek na ubezpieczenie zdrowotne czy obowiązkowych wpłat na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych⁹ oraz opłat¹⁰. Podobna sytuacja dotyczy linii orzeczniczej, gdzie przyjmuje się, że cło jest specyficznym rodzajem daniny publicznej (podatku), którego pobór związany jest z faktem przywozu, wywozu lub przewozu towarów przez granicę obszaru celnego¹¹. Obowiązek ponoszenia zarówno innych danin publicznych, do których zaliczane jest cło, jak i podatków nie jest wyjątkiem od praw i wolności obywatelskich, lecz ich opozycją¹².

Konstytucja RP nie zawiera także definicji daniny publicznej. Trybunał Konstytucyjny przyjmuje jednak w swym orzecznictwie¹³, że daniną publiczną jest przymusowe, bezzwrotne, powszechne świadczenie pieniężne o charakterze publicznoprawnym, stanowiące dochód

⁶ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 53.

⁷ Decyzja Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z dnia 14 grudnia 2020 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylająca decyzję 2014/335/UE, Euratom (Dz.Urz. UE, L 424/1 z 15 grudnia 2020 r.).

⁸ B. Brzeziński, A. Olesińska (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2007, s. 295.

⁹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 52 i 56.

¹⁰ L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom 3: Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 23.

¹¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 6 grudnia 2006 r., sygn. SK 25/05.

¹² T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle Konstytucji*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 114.

¹³ Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12.

państwa lub innego podmiotu publicznego, nakładane jednostronnie (władczo) przez organ publicznoprawny w celu zapewnienia utrzymania państwa (choć mogą temu towarzyszyć także inne cele, np. stymulacyjne, preferencyjne), które służy wypełnieniu zadań (funkcji) publicznych wynikających z Konstytucji i ustaw.

Brak definicji legalnej daniny publicznej sprawia, że pojęcie to nie jest jednoznacznie rozumiane w doktrynie prawa ani definiowane przez ustawodawcę zwykłego, który posługuje się tym terminem w art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁴, zaliczając do danin publicznych: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. Warto tu zauważyć, że ta egzemplifikacja nie obejmuje ceł jako danin publicznych. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.f.p. daniny publiczne stanowią jeden z elementów dochodów publicznych, które zaliczane są z kolei do jeszcze szerszej kategorii środków publicznych.

2. Istota cła i należności celnych

Pojęcie cła póki co nie doczekało się ujęcia normatywnego, przeciwnie jak ma to miejsce w przypadku należności celnych, ale dla tych ostatnich zarówno ustawodawca wspólnotowy¹⁵, jak i unijny w przepisach prawa celnego¹⁶ dokonał również ich kategoryzacji na należności celne przywozowe i należności celne wywozowe.

Jak twierdzi M. Lux, przez należność celną w przywozie należy rozumieć „nadrzędne pojęcie oznaczające cło, które należy zapłacić, jeżeli w stosunku do przywiezionych towarów powstał dług celny. Kwota długu celnego wynika z rozporządzenia EWG w sprawie nomenklatury

¹⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 305 – dalej: u.f.p.

¹⁵ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. WE L 302/1 z 19.10.1992) – dalej: rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92.

¹⁶ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269/1 z 10 października 2013) – dalej: UKC.



taryfowej i statystycznej oraz wspólnej taryfy celnej UE nr 2658/879¹⁷ lub z przepisów dotyczących autonomicznych zwolnień z cła i kontyngentów celnych, autonomicznych lub konwencyjnych reguł preferencji, jak również ceł antydumpingowych, wyrównawczych, ochronnych i odwetowych, a także z regulacji Wspólnej Polityki Rolnej”¹⁸.

Ustawodawca wspólnotowy do należności celnych przywozowych zaliczał cła i opłaty o równoważnym skutku, należne przy przywozie towarów, oraz rolne opłaty wyrównawcze i inne opłaty przywozowe, ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych¹⁹, a do należności celnych wywozowych, podobnie jak miało to miejsce w przypadku należności celnych przywozowych, także cła i opłaty o równoważnym skutku, należne przy wywozie towarów, oraz rolne opłaty wyrównawcze i inne opłaty wywozowe, ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych.

Te ujęcia definicyjne wskazywały, że do należności celnych zaliczane były obok ceł także i opłaty celne, ale brak normatywnego zakresu pojęciowego tych ostatnich często stwarzał poważne rozbieżności w poglądach doktrynalnych dotyczących tego, które opłaty celne zaliczane są do należności celnych, a które nie, co często prowadziło do zaniechania analizy tego pojęcia i powtarzania ujęcia kodeksowego należności celnych²⁰.

227

W literaturze prezentowane były poglądy, że definicją należności celnych należy obejmować cła, opłaty celne, środki ochronne oraz opłaty wyrównawcze²¹, ale nie brakowało zwolenników przeciwnego stanowiska. Na przykład R. Michalski stwierdzał, że do należności celnych nie należy zaliczać opłat celnych dodatkowych na niektóre towary rolne przywożone z zagranicy, opłat wyrównawczych od niektórych towarów rolnych i spożywczych przywożonych z zagranicy, opłat

¹⁷ Rozporządzenie Komisji zmieniające załącznik do rozporządzenia Rady nr 2658 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz wspólnej taryfy celnej UE (Dz. Urz. WE L 256 z 1987 r.).

¹⁸ M. Lux, *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004, s. 636.

¹⁹ Art. 4 pkt 10 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92.

²⁰ S. Naruszewicz, M. Laszczuk (red.), *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2005, s. 315.

²¹ A. Szachon-Pszenny, *Strefa Schengen*, [w:] A. Kuś (red.), *Prawo materialne Unii Europejskiej w zarysie*, Lublin 2011, s. 302.

celnych dodatkowych w zakresie środków ochronnych oraz tymczasowych i ostatecznych ceł antydumpingowych²².

Unijny kodeks celny kategoryzuje należności celne przywozowe i wywozowe, zaliczając do tych pierwszych należności celne płatne przy przywozie towarów²³, a do drugich należności celne płatne przy wywozie towarów²⁴. Te dość ogólne ujęcie definicyjne należności celnych w praktyce wyeliminowało problemy natury prawnej. Obowiązuje tutaj generalna zasada – każde cło jest opłatą celną i należnością celną, ale nie każda opłata celna jest cłem, jest należnością celną, jednak zarówno cło, jak i opłata celna wchodzi w zakres pojęciowy należności celnych (patrz rysunek 1).

Opłata celna jest należnością celną wywozową i przywozową, jest również rodzajem opłaty publicznej, a więc świadczeniem pieniężnym, bezzwrotnym, ogólnym, obowiązkowym i ekwiwalentnym (odpłatnym)²⁵. Nie jest uregulowana na poziomie unijnym, podlega pod jurysdykcję narodową poszczególnych państw członkowskich. Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne²⁶ rozróżnia opłaty stanowiące dochód budżetu państwa i opłaty odpowiadające rzeczywistym wydatkom poniesionym z tytułu przeprowadzonych badań lub analiz.

228

Do pierwszych opłat ustawodawca zalicza²⁷: opłaty za przechowywanie towarów w depozycie lub w magazynie czasowego składowania prowadzonym przez organ celny, przy czym całkowita opłata za to przechowywanie nie może być niższa niż równowartość kwoty 10 euro i wyższa niż wartość celna towaru, oraz opłaty za wykonywanie na wniosek osoby zainteresowanej czynności przewidzianych w przepisach prawa celnego w miejscu innym niż urząd celno-skarbowy lub poza czasem pracy urzędu celno-skarbowego.

W drugim przypadku opłaty pobierane są²⁸: za przeprowadzone badania lub analizy na żądanie osoby lub za rozpatrzenie wniosku o wydanie wiążącej informacji taryfowej lub wiążącej informacji o pochodzeniu towaru, gdy wniosek taki wymaga przeprowadzenia badania lub analizy.

²² R. Michalski, *Podstawy długu celnego*, „Monitor Prawa Celnego” 2000, nr 6, s. 255.

²³ Art. 5 pkt 20 UKC.

²⁴ Art. 5 pkt 21 UKC.

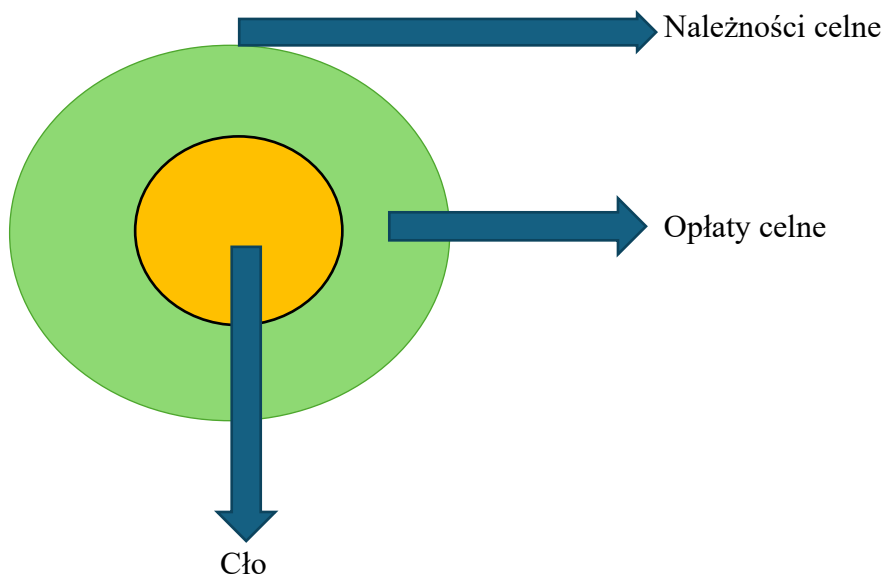
²⁵ A Drwiłło, *Cła i należności celne*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. 3: Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 880.

²⁶ Dz.U. Nr 68, poz. 622 ze zm. – dalej: u.p.c.

²⁷ Art. 93 ust. 1 u.p.c.

²⁸ Art. 92 ust. 1 u.p.c.

Zarówno pierwsza, jak i druga grupa opłat określana jest w formie decyzji celnej²⁹. Podlegają one odpowiednio zwrotowi lub umorzeniu, gdy okaże się, że w chwili ich uiszczenia lub ustalenia kwota tych opłat była nienależna³⁰ oraz zabezpieczeniu celnemu, dotyczącemu zabezpieczania i poboru należności przywozowych³¹, a więc obowiązują tutaj takie same zasady jak w przypadku cła.



229

Rysunek 1. Zakres znaczeniowy pojęcia „należności celne”

Źródło: opracowanie własne.

Nie ulega wątpliwości, że opłaty celne, podobnie jak cła, wywołują równorzędne skutki w sferze obrotu towarowego z zagranicą i oba świadczenia stanowią przedmiot długu celnego³², czyli powstałego z mocy prawa zobowiązania do uiszczenia należności celnych przywozowych i wywozowych, oraz decydują o jego wysokości.

²⁹ Art. 93a u.p.c.

³⁰ Art. 93b u.p.c.

³¹ Art. 93a ust. 1 pkt 3 u.p.c.

³² Art. 5 pkt 18 UKC.

Cło, podobnie jak opłata celna, nie ma jednolitego ujęcia doktrynalnego³³, najczęściej definiowane jest jako świadczenie pieniężne, którego pobór związany jest z faktem przywozu, wywozu lub przewozu towarów przez granicę obszaru pokrywającego się z reguły z obszarem państwa lub ugrupowania integracyjnego³⁴, ale w doktrynie prawa pojęcie cła określane jest także jako danina publiczna³⁵, podatek importowy, podatek graniczny³⁶, świadczenie pieniężne o charakterze daninowym³⁷, opłata podatkowa³⁸ czy też instytucja prawa finansowego³⁹.

Współcześnie cło należałoby określić jako jeden z rodzajów opłaty celnej o charakterze nieodpłatnym⁴⁰, określanej w stosunku do towarów po przekroczeniu granicy celnej w związku z ich wprowadzeniem na obszar celny lub ich wyprowadzeniem z tego obszaru, której przedmiotem jest określenie długu celnego.

Cło jest niewątpliwie należnością celną i daniną publiczną, do zapłaty której zobowiązani są eksporterzy i importerzy. Na gruncie prawa celnego eksporterem może być⁴¹ zarówno osoba fizyczna (prywatna), która przewozi towary w bagażu osobistym, jak i przedsiębiorca, który wywozi towary do państw trzecich (nienależących do UE). W pierwszym przypadku osoba ta musi spełniać łącznie dwa warunki: mieć siedzibę na obszarze celnym Unii Europejskiej i przewozić towary

³³ W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2014, s. 318.

³⁴ A. Kuś, *Prawo celne*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2020, s. 400, cyt. za W. Czyżowicz (red.), *Prawo celne*, Warszawa 2004, s. 41 i nast.

³⁵ K. Sawicka, *Prawo celne*, [w:] E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka (red.), *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, Wrocław 2001, s. 53 i nast.; K. Sawicka, *Cło w systemie danin publicznych*, [w:] M. Bączyk (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Poznań 1997, s. 131.

³⁶ Za G. Mosiej, *Pojęcie cła. Analiza doktrynalna i dogmatyczna w Polsce*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 4, s. 57–69.

³⁷ F. Prusak, *Kodeks celny. Komentarz. Stan prawny na dzień 1 marca 2000 roku*, Warszawa 2000, s. 42.

³⁸ P. Witkowski, *Instytucje wspólnotowego prawa celnego w międzynarodowym obrocie towarowym*, Chełm 2008, s. 56.

³⁹ A. Kuś, *Prawo celne*, Bydgoszcz–Lublin 2003, s. 152.

⁴⁰ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. 10: Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 885. Autorka rozróżnia opłaty jako świadczenia pieniężne odpłatne, częściowo odpłatne i częściowo nieodpłatne oraz nieodpłatne.

⁴¹ Art. 1 pkt 19 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.Urz. UE L 343/1 z dnia 29 grudnia 2015 r.).

w bagażu osobistym. W drugim przypadku osoba ta również powinna spełniać łącznie dwa warunki: mieć siedzibę na obszarze celnym Unii Europejskiej (UE) i posiadać umowę z odbiorcą w państwie trzecim lub być uprawnioną do decydowania o wysyłaniu towarów do miejsca przeznaczenia poza obszarem celnym UE. Warunkiem podstawowym, zarówno w pierwszym, jak i drugim przypadku, jest posiadanie siedziby na unijnym obszarze celnym.

Na gruncie prawa celnego w przypadku grupy formuł handlowych E i F importer towarów może być eksporterem, gdyż sprzedający nie ma prawa do decydowania o wysłaniu towaru, a więc nie może być eksporterem zgodnie z definicją eksportera zawartą w unijnym kodeksie celnym. Prawo do decydowania o wysyłaniu towarów do miejsca przeznaczenia poza obszarem celnym UE przysługuje osobie (kupującemu) mającej siedzibę poza Unią zgodnie z zawartą umową, na podstawie której dokonywany jest wywóz⁴².

W pakiecie unijnego kodeksu celnego⁴³ nie ma definicji importera, pomimo istnienia definicji eksportera. Przyjmując tę ostatnią za istotny wzorzec definicyjny *de lege ferenda*, importerem byłaby osoba mająca siedzibę na obszarze celnym Unii, którą – w chwili przyjęcia zgłoszenia – wiąże umowa z dostawcą w państwie trzecim i która dopuszcza towary do obrotu na unijnym obszarze celnym, lub osoba, która jest odpowiedzialna za dopuszczenie towarów do obrotu, lub osoba prywatna mająca siedzibę na obszarze celnym Unii, przywożąca towary nieunijne na unijny obszar celny, a w innych przypadkach – każda osoba mająca

⁴² E. Gwardzińska, I. Tymińska, *Eksterytorialne rozumienie pojęcia „eksporter” w unijnym prawie celnym*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2018, nr 12, s. 427–431.

⁴³ Pakiet unijnego kodeksu celnego obejmuje: rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269/1 z dnia 10 października 2013 r.), rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 343 z dnia 29 grudnia 2015 r.), rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.Urz. UE L 343 z dnia 29 grudnia 2015 r.); rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2016/341 z dnia 17 grudnia 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do przepisów przejściowych dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego w okresie, gdy nie działają jeszcze odpowiednie systemy teletinformatyczne, i zmieniające rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 (Dz.Urz. UE L 69 z dnia 15 marca 2016 r.).

siedzibę na obszarze celnym Unii, która jest odpowiedzialna za przywóz towarów na obszar celny Unii⁴⁴.

Tak więc importerem lub eksporterem na gruncie prawa celnego może być zarówno osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej (podróżny), jak i przedsiębiorca, który z mocy prawa będzie zobowiązany do uregulowania długu celnego, czyli należności celnych przywozowych.

3. Elementy kalkulacyjne służące do wyliczenia należnego cła

Do elementów kalkulacyjnych, na podstawie których wylicza się należne cło, należą pochodzenie towarów, wartość celna i taryfa celna. Na gruncie prawa celnego pochodzenie towarów stanowi jeden z najważniejszych elementów kalkulacyjnych i może dotyczyć niepreferencyjnego pochodzenia towarów⁴⁵ oraz preferencyjnego pochodzenia towarów⁴⁶.

232

Niepreferencyjne pochodzenie towarów, jak sama nazwa wskazuje, oznacza, że dany towar ze względu na swoje pochodzenie z określonego obszaru celnego nie może korzystać z preferencji celnych związanych przede wszystkim z preferencyjną lub obniżoną stawką celną⁴⁷. W tej sytuacji stosowane są wobec towaru stawki konwencyjne, czyli stawki podstawowe, określone w taryfie celnej.

Ta reguła pochodzenia towarów dotyczy towarów pochodzących z państw-sygnatariuszy WTO, które skupia obecnie 164 członków i obejmuje 98% światowego handlu⁴⁸, lub z państw, które mają podpisane umowy o klauzuli największego uprzywilejowania (*Most-Favored Nation* – MFN lub *Non-Discriminatory Treatment* – NDT).

⁴⁴ E. Gwardzińska, *Pojęcie importera w obsłudze celnej towarów w oparciu o nowe zasady ustalania wartości celnej towaru w Unii Europejskiej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2020, nr 12, s. 427–431.

⁴⁵ Art. 59 UKC.

⁴⁶ Art. 64 UKC.

⁴⁷ E. Gwardzińska, J. Chowaniec, *Zasady ustalania reguł niepreferencyjnego pochodzenia towarów dla potrzeb celno-podatkowych w UE*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 4, s. 13–20.

⁴⁸ World Trade Organization, https://www.wto.org/english/thewto_e/thewto_e.htm (dostęp: 3.02.2021).

Preferencyjne pochodzenie towarów w odróżnieniu od niepreferencyjnego pochodzenia polega na zastosowaniu preferencyjnej stawki celnej, czyli niższej lub zerowej, w stosunku do pochodzących z państw trzecich określonych towarów, które podlegają oceniu⁴⁹. W praktyce ma ono zastosowanie do towarów pochodzących z państw WTO, które stosują wyjątki od klauzuli największego uprzywilejowania, a więc uczestniczą w uniach celnych, stworzyły strefy wolnego handlu bądź mogą stosować preferencje taryfowe w stosunku do państw rozwijających się, w tym również i najbiedniejszych, w ramach systemu ogólnych preferencji celnych (*Generalised System of Preferences* – GSP).

Reguły preferencyjnego i niepreferencyjnego pochodzenia towarów opierają się albo na kryterium towarów całkowicie uzyskanych, albo na kryterium towarów powstałych w rezultacie wystarczającego przetworzenia lub obróbki.

Kolejnym elementem kalkulacyjnym jest wartość celna towarów. Zgodnie z przepisami celnymi⁵⁰ wartość celna towarów ustalana jest do celów stosowania wspólnej taryfy celnej oraz środków pozataryfowych, ustanowionych w przepisach unijnych regulujących określone dziedziny wymiany towarowej. Unijny kodeks celny wprost wyróżnia sześć metod ustalania wartości celnej towarów zgodnych z porozumieniem o stosowaniu artykułu VII GATT⁵¹, a mianowicie metody:

- 1) wartości transakcyjnej;
- 2) wartości transakcyjnej towarów identycznych;
- 3) wartości transakcyjnej towarów podobnych;
- 4) ceny jednostkowej (metoda dedukcyjna);
- 5) wartości kalkulowanej;
- 6) ostatniej szansy.

Podstawową metodą jest metoda wartości transakcyjnej. Pozostałe, nazywane metodami zastępczymi, mają charakter pomocniczy oraz wykorzystywane są wtedy, gdy nie jest możliwe stosowanie metody wartości transakcyjnej. Metody zastępcze stosowane są sekwencyjnie, to znaczy następną w kolejności metodę można zastosować dopiero w przypadku braku możliwości zastosowania metody poprzedniej.

⁴⁹ E. Gwardzińska, J. Chowaniec, *Zasady ustalania reguł preferencyjnego pochodzenia towarów dla potrzeb celno-podatkowych w UE*, „Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7, s. 10–18.

⁵⁰ Art. 69 UKC.

⁵¹ Art. 70–74 UKC.

Jedynym wyjątkiem jest możliwość zastosowania metody wartości kalkulowanej przed metodą dedukcyjną na wniosek przedsiębiorcy⁵².

Trzecim elementem kalkulacyjnym jest taryfa celna, która pozwala na wyliczanie należnych obciążeń finansowych w przywozie towarów na obszar celny. W UE istnieje taryfa celna przywózowa (nie ma natomiast taryfy celnej wywózowej). Jest ona oparta na Scalonej Nomenklaturze Towarowej (*Combined Nomenclature* – CN). To ona stała się podstawą przyjęcia nowej, użytkowej, ujednoliconej, zintegrowanej taryfy celnej Unii Europejskiej, tzw. TARIC (*Tarif Intégrée des Communautés européennes* – *Integrated Tariff of the European Communities*), która funkcjonuje od 1988 r. w obrocie celnym. Obecnie jest ona niezbędna w elektronicznym środowisku celnym przy obliczaniu długu celnego. W Polsce odpowiednikiem TARIC jest system ISZTAR⁵³.

4. Uwagi końcowe

234

Brak normatywnego określenia cła i opłat celnych w literaturze przedmiotu nadal będzie skutkował różnymi ujęciami definicyjnymi. Współcześnie cło należałoby określić jako jeden z rodzajów opłaty celnej o charakterze publicznym i nieodpłatnym, określanej w stosunku do towarów po przekroczeniu granicy celnej w związku z ich wprowadzeniem na obszar celny lub ich wyprowadzeniem z tego obszaru, której przedmiotem jest określenie długu celnego. Cła, podobnie jak opłaty celne o charakterze publicznym, wchodzi w skład szeroko pojętych należności celnych. Elementami kalkulacyjnymi służącymi do wyliczania należnego cła są: pochodzenie towarów, wartość celna i taryfa celna. Wszystko to sprawia, że cło jest specyficzną daniną publiczną, zaliczaną do kategorii innych danin publicznych.

Bibliografia

Brzeziński B., Olesińska A. (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2007.
Czyżowicz W. (red.), *Prawo celne*, Warszawa 2004.

⁵² W. Czyżowicz, E. Gwardzińska, *Wartość celna towarów*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7, s. 31–39.

⁵³ Informacyjny System Zintegrowanej Taryfy celnej (ISZTAR4), https://ext-isztar4.mf.gov.pl/taryfa_celna/ (dostęp: 28.10.2021).

- Czyżowicz W., Gwardzińska E., *Wartość celna towarów*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle Konstytucji*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- Drwiłło A., *Cła i należności celne*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. 3: Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. 10: Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Gwardzińska E., *Pojęcie importera w obsłudze celnej towarów w oparciu o nowe zasady ustalania wartości celnej towaru w Unii Europejskiej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2020, nr 12.
- Gwardzińska E., Chowaniec J., *Zasady ustalania reguł niepreferencyjnego pochodzenia towarów dla potrzeb celno-podatkowych w UE*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 4.
- Gwardzińska E., Chowaniec J., *Zasady ustalania reguł preferencyjnego pochodzenia towarów dla potrzeb celno-podatkowych w UE*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7.
- Gwardzińska E., Tymińska I., *Eksterytorialne rozumienie pojęcia „eksporter” w unijnym prawie celnym*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2018, nr 12.
- Informacyjny System Zintegrowanej Taryfy celnej (ISZTAR4), https://ext-isztar4.mf.gov.pl/taryfa_celna/ (dostęp: 28.10.2021).
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Kuś A., *Podstawy prawa celnego*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2002.
- Kuś A., *Prawo celne*, Bydgoszcz–Lublin 2003.
- Kuś A., *Prawo celne*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2020.
- Lux M., *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004.
- Michalski R., *Podstawy długu celnego*, „Monitor Prawa Celnego” 2000, nr 6.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Mosiej G., *Pojęcie cła. Analiza doktrynalna i dogmatyczna w Polsce*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 4.
- Naruszewicz S., Laszuk M. (red.), *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2005.
- Prusak F., *Kodeks celny. Komentarz. Stan prawny na dzień 1 marca 2000 roku*, Warszawa 2000.
- Sawicka K., *Cło w systemie danin publicznych*, [w:] M. Bączyk (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Poznań 1997.
- Sawicka K., *Prawo celne*, [w:] E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka (red.), *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, Wrocław 2001.
- Szachoń-Pszenny A., *Strefa Schengen*, [w:] A. Kuś (red.), *Prawo materialne Unii Europejskiej w zarysie*, Lublin 2011.

Witkowski P., *Instytucje wspólnotowego prawa celnego w międzynarodowym obrocie towarowym*, Chełm 2008.

Wójtowicz W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2014.

World Trade Organization, https://www.wto.org/english/thewto_e/thewto_e.htm (dostęp: 3.02.2021).

Ireneusz Mirek¹

Daniny publiczne a prawa podstawowe w Ustawie Zasadniczej RFN

Streszczenie

Normy prawa danin publicznych nie mogą naruszać zasadniczych praw i wolności jednostki, określanych w Niemczech mianem „praw podstawowych”. Wiążą one władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą jako prawo bezpośrednio obowiązujące. Szczególne znaczenie mają tu takie prawa podstawowe jak ochrona godności ludzkiej, powszechne prawo do wolności, zasada równości, ochrona małżeństwa i rodziny, swoboda wyboru i wykonywania zawodu, gwarancja poszanowania własności. Mimo wysiłków doktryny praktyczne znaczenie praw podstawowych w aspekcie badania konstytucyjności danin oraz ograniczania swobody ustawodawcy w tym zakresie jest raczej niewielkie. Bardzo rzadko zdarza się, aby Federalny Sąd Konstytucyjny usunął z systemu prawa daninę publiczną wyłącznie na podstawie materialnego naruszenia praw podstawowych. Wynika to z wielu złożonych przyczyn, by wymienić choćby ostrożność i staranność ustawodawcy w procesie legislacyjnym, konsekwentną „powściągliwość sędziowską” w sprawach bieżącej polityki czy notowane jeszcze w orzecznictwie echa pozytywizmu prawniczego.

237

Słowa kluczowe: Niemcy, prawa podstawowe, ochrona własności, zasada równości, daniny publiczne, podatki

Abstract

The norms of the law of public levies may not infringe on the universal rights and freedoms of individuals, referred to in Germany as “fundamental rights”. They bind the legislative, executive and judiciary as directly applicable law. Particular importance here is assigned to such fundamental rights as protection of human dignity, universal right to freedom, the principle of equality, protection of marriage and family, freedom to choose and practice a profession, property guarantee. Despite the efforts of the doctrine, the practical significance of fundamental rights in the aspect of examining the constitutionality of levies and restricting the legislator’s freedom in this regard is rather

¹ Ireneusz Mirek – doktor, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego, <https://orcid.org/0000-0002-3057-4887>

insignificant. It is very rare for the Federal Constitutional Court to remove a public levy from the legal system solely on the basis of material infringements of fundamental rights. It results from many complex reasons, such as caution and diligence of the legislator in the legislative process, consistent "judicial restraint" in matters of current politics and the echoes of legal positivism still noted in jurisprudence.

Keywords: Germany, fundamental rights, property protection, principle of equality, public tributes, taxes

1. Daniny publiczne w Ustawie Zasadniczej RFN

Podstawy porządku prawnego Republiki Federalnej Niemiec określone są w Ustawie Zasadniczej z dnia 23 maja 1949 r. (niem. *Grundgesetz* – dalej: GG). Zagadnień prawa finansowego dotyczy rozdział X (niem. *Finanzwesen*, art. 104a–115 GG)². Wzmianka o daninach jako takich pojawia się w art. 111 II GG (prowizorium budżetowe), ma ona jednak niewielkie znaczenie praktyczne³.

Większą rolę odgrywają unormowania dotyczące poszczególnych rodzajów danin. Najwięcej uwagi poświęca się podatkom. W rozdziale X zawarto szczegółowe regulacje co do podziału kompetencji między federację i kraje związkowe w zakresie ustawodawstwa podatkowego (art. 105 GG), uzyskiwania wpływów podatkowych (art. 106–107 GG) oraz administrowania podatkami (art. 108 GG). Z kolei daniny niepodatkowe pojawiają się sporadycznie w ramach ogólnych kompetencji ustawodawczych w rozdziale VII – opłaty: drogowe w art. 74 I nr 22 GG, pocztowe i telekomunikacyjne w art. 80 II GG oraz dopłaty do przyłączy sieciowych w art. 74 I nr 18 GG. Inne daniny publiczne w Konstytucji nie występują. Żadna z danin nie jest w niej bezpośrednio definiowana.

² Szerzej: I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 40 i nast., 79 i nast.

³ Zgodnie z art. 111 II GG, jeśli w stanie prowizorium budżetowego „wpływy z podatków, danin i innych źródeł” nie wystarczają na pokrycie „wydatków koniecznych”, rząd federalny może zaciągnąć kredyt w określonej wysokości.

2. Prawa podstawowe

Z istoty danin publicznych, wywołujących skutki w sferze osobistej i majątkowej zobowiązanych, wynika, że nie mogą one naruszać zasadniczych praw i wolności jednostki. Katalog takich praw, określanych w Niemczech tradycyjnie mianem „praw podstawowych”, zawarto w rozdziale I (niem. *Grundrechte*, art. 1–19 GG). Wbrew pozytywistyczno-prawnej tradycji konstytucjonalizmu niemieckiego prawom tym nadano uzasadnienie naturalnoprawne. Szukanie podstaw obowiązywania praw jednostki w prawie ponadpaństwowym i stwarzanie tym samym zabezpieczeń poza obszarem prawa pozytywnego zapobiec miało ograniczaniu tych praw przez władze państwowe, szczególnie widocznemu w okresie III Rzeszy, a przecież Ustawę Zasadniczą opracowywano świeżo po tych doświadczeniach⁴.

Prawa podstawowe wiążą władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą jako prawo bezpośrednio obowiązujące (art. 1 III GG). Są to prawa podmiotowe jednostki wobec państwa. Federalny Sąd Konstytucyjny (niem. *Bundesverfassungsgericht* – dalej: FSK) w wyroku z dnia 1 marca 1979 r. definiuje je jako „prawa indywidualne [...] służące ochronie konkretnej, szczególnie zagrożonej sfery ludzkiej wolności”⁵.

Pośród praw podstawowych wyróżnia się prawa człowieka, gwarantowane wszystkim i opisywane za pomocą zwrotów: „każdy”, „nikt”, „wszyscy ludzie”, oraz prawa obywatelskie, przysługujące tylko Niemcom w sensie art. 116 I GG, w tym część z nich tylko obywatelom niemieckim zamieszkałym na obszarze RFN⁶. Prawa podstawowe obowiązują również wobec krajowych osób prawnych, o ile ze swej istoty mają do nich zastosowanie (art. 19 III GG).

⁴ M. Sobolewski, *Problematyka prawa natury w prawie konstytucyjnym NRF*, „Państwo i Prawo” 1958, nr 4, s. 591 i nast.; K. Sikorska-Dzięgielewska, Z. Kędzia, *Prawa zasadnicze (obywatelskie)*, [w:] L. Janicki, M. Sobolewski (red.), *Ustrój państwowy Republiki Federalnej Niemiec*, Poznań 1986, s. 129.

⁵ Zbiór Orzecznictwa FSK – *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts* (dalej: BverfGE) 50, 290, 337 (tom, strona początkowa wyroku, strona cytowana).

⁶ K. Sikorska-Dzięgielewska, Z. Kędzia, *Prawa...*, s. 131; W.M. Góralski, *Konstytucyjne ujęcie praw zasadniczych w RFN*, [w:] idem (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w państwach kapitalistycznych*, Warszawa 1979, s. 140.

3. Prawa podstawowe w sferze danin publicznych

Szczególne znaczenie w sferze danin publicznych mają następujące prawa podstawowe:

- 1) art. 1 I GG – ochrona godności ludzkiej (niem. *Schutz der Menschenwürde*): „Godność człowieka jest nienaruszalna. Jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem wszelkich władz państwowych”;
- 2) art. 2 I GG – prawo do wolności (niem. *Freiheitsgrundrecht*): „Każdy ma prawo do swobodnego rozwoju własnej osobowości, o ile nie narusza to praw innych i nie wykracza przeciw porządkowi konstytucyjnemu i normom obyczajowym”;
- 3) art. 3 I–III GG – zasada równości (niem. *Gleichheitssatz*): „I. Wszyscy ludzie są równi wobec prawa. II. Mężczyźni i kobiety są równouprawnieni. III. Nikt nie może być dyskryminowany ani uprzywilejowany z powodu swojej płci, pochodzenia społecznego, rasy, języka, kraju pochodzenia i narodowości, wyznania, poglądów religijnych lub politycznych. Nikt nie może być dyskryminowany z powodu swojej niepełnosprawności”;
- 4) art. 6 I GG – ochrona małżeństwa i rodziny (niem. *Schutz der Ehe und Familie*): „Małżeństwo i rodzina znajdują się pod szczególną ochroną państwa”;
- 5) art. 12 I GG – swoboda wyboru i wykonywania zawodu (niem. *Berufsfreiheit*): „Wszyscy Niemcy mają prawo do swobodnego wyboru zawodu, miejsca pracy i miejsca szkolenia zawodowego”;
- 6) art. 14 I–III GG – gwarancja poszanowania własności (niem. *Eigentumsgarantie*): „I. Gwarantuje się własność i prawo dziedziczenia. Ich treść i granice określają ustawy. II. Własność zobowiązuje. Korzystanie z własności powinno służyć jednocześnie dobru ogółu. III. Wywłaszczenie dopuszczalne jest tylko dla dobra ogółu. Może ono nastąpić tylko w drodze ustawy albo na podstawie ustawy, która określa rodzaj i rozmiary odszkodowania. Odszkodowanie ustala się w oparciu o sprawiedliwe wyważenie interesu ogółu i osób zainteresowanych. W przypadku sporu o wysokość odszkodowania właściwe są sądy powszechne”.

Mimo szerokiego katalogu praw podstawowych oddziałujących na sferę prawa daninowego ich praktyczne znaczenie w aspekcie badania konstytucyjności danin jest raczej niewielkie. Podejmowane w literaturze próby ograniczenia swobody ustawodawcy w kształtowaniu danin na podstawie argumentu materialnej ochrony praw podstawowych pozostają jak dotąd w znacznej mierze bezowocne. Szeroka dyskusja

doktrynalna wokół roli gwarancji poszanowania własności w prawie daninowym nie wywołała właściwie reakcji w orzecznictwie i praktyce ustawodawczej⁷. Stąd też w literaturze pewną popularnością cieszy się teza uznająca daniny publiczne za „otwartą flankę ochrony praw podstawowych”⁸ czy „otwartą flankę państwa prawa”⁹.

4. Ochrona własności

Już u początków swej działalności Federalny Sąd Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 czerwca 1954 r. stwierdził, że gwarancja poszanowania własności z art. 14 GG nie chroni majątku przed uszczerbkiem wynikającym z publicznoprawnego obowiązku świadczenia pieniężnego. Nałożenie daniny publicznej co do zasady nie narusza gwarancji poszanowania własności. Do naruszenia takiego dojść może dopiero wówczas, gdy obowiązek świadczenia obciąża zobowiązanego nadmiernie, prowadząc do zasadniczego nadwyreżenia jego stosunków majątkowych¹⁰.

Tezę FSK, iż podatki w zasadzie nie mogą rodzić skutków takich jak wywłaszczenie bez odszkodowania, krytykowano w doktrynie prawa konstytucyjnego, próbując ze swej strony przygotować podstawy dogmatyki wytyczającej dokładne granice opodatkowania¹¹. Mimo szumnych zapowiedzi okazało się, że właściwie wszyscy autorzy zajmujący się tą kwestią wskazują zgodnie, że aby orzec o sprzeczności daniny z Konstytucją i na tej podstawie usunąć ją z systemu prawa, należałoby wykazać, że prowadzi ona do niewspółmiernie wysokiego obciążenia znacznej liczby zobowiązanych, a nie tylko, że wywołuje takie skutki w przypadku jednego czy kilku podmiotów. Chodzić zatem musi o „typowe skutki normy daninowej”¹². W pojedynczym przypadku administracja finansowa dysponuje bowiem wystarczającymi środkami, aby zrównoważyć

241

⁷ H.-W. Arndt, *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen – Zur „Abgabenerfindungskompetenz” des Bundesgesetzgebers*, Köln 1983, s. 77.

⁸ *Ibidem*.

⁹ F.A. von der Heydte, *Grundgesetz und konfiskatorische Steuern. Randnotizen zum Problem der „offenen Flanke” der Eigentumsgarantie*, [w:] *Festschrift für H. Paulick*, Köln 1973, s. 267; H.-J. Papier, *Steuern und Abgaben – die offene Flanke des Rechtsstaates*, „Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft” 1987, Nr. 2, s. 140.

¹⁰ BVerfGE 4, 7, 17.

¹¹ W.R. Schenke, *Besteuerung und Eigentumsgarantie*, [w:] *Festschrift für H. Armbruster*, Mainz 1976, s. 177–179.

¹² *Ibidem*, s. 202 i nast.

niewspółmierne skutki takiego obciążenia, np. poprzez zaniechanie wymiaru lub poboru¹³. Żaden z autorów nie potrafi również wskazać obowiązujących obecnie podatków, które pociągałyby za sobą skutki takie jak (sprzeczne z Konstytucją) wywłaszczenie bez odszkodowania, nawet jeśli traktować je wszystkie łącznie¹⁴.

W nauce zwraca się uwagę, że „wolna od opodatkowania istota gwarancji własności wynika pośrednio z samej teleologii państwa podatkowego. Państwo podatkowe dokonałoby samounicestwienia, jeśli próbowałoby odebrać podatnikowi przedmiot opodatkowania. Państwo podatkowe partycypuje, ale nie konfiskuje, dalej utrzymuje dla siebie źródło opodatkowania”¹⁵. Wraz ze wzrostem obciążenia podatkowego rośnie wszak opór podatników przeciw opodatkowaniu. Podnoszenie stawek może więc prowadzić w rzeczywistości do zmniejszenia wpływów podatkowych. Stąd też „otwarta flanka” wskazywana w literaturze prawa konstytucyjnego nie stanowi właściwie realnego zagrożenia ani dla liberalnego państwa prawa, ani dla własności prywatnej w takim państwie. W wielu liberalnych państwach prawa nauka w ogóle nie zajmuje się teoretyczną możliwością wywłaszczającego oddziaływania podatków¹⁶. „Jest więc bardzo prawdopodobne, że cała ta kwestia nie ma zbyt dużego praktycznego znaczenia i odgrywa tylko pewną rolę dogmatycznoprawną”¹⁷.

Rzeczywiście, pośród bogatego orzecznictwa sądów niemieckich próżno szukać wyroku, w którym potwierdzono by naruszenie gwarancji poszanowania własności przez opodatkowanie¹⁸. Tym bardziej dotyczy to danin niepodatkowych, które z racji ograniczonych rozmiarów nie osiągają nawet poziomu zbliżonego do ewentualnej granicy wywłaszczenia¹⁹.

¹³ *Ibidem*, s. 205.

¹⁴ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, t. 1, Köln 1993, s. 449.

¹⁵ J. Isensee, *Steuerstaat als Staatsform*, [w:] *Festschrift für H.P. Ipsen*, Tübingen 1977, s. 434.

¹⁶ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 454.

¹⁷ R. Herzog, *Leitlinien und Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuerfragen*, „Steuerberater-Jahrbuch” 1985/1986, s. 27, 31.

¹⁸ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 454.

¹⁹ F. Kirchhof, *Grundriß des Abgabenrechts. Steuern, Gebühren, Beiträge, EG- und Sonderabgaben*, Heidelberg 1991, s. 27.

5. Zasada równości

Teoretycznie największe znaczenie w aspekcie ograniczania swobody ustawodawcy w kreowaniu danin publicznych przypadać powinno zasadzie równości z art. 3 I GG, która w istocie najczęściej zajmowała uwagę FSK²⁰. Sąd ten, poczynszy od wyroku z dnia 23 października 1951 r., wskazywał konsekwentnie, że „zasada równości zabrania jedynie niejednakowego traktowania tego, co istotnie jednakowe, nie sprzeciwia się zaś temu, aby to co niejednakowe traktować w różny sposób, stosownie do istniejących odmienności”²¹. Takie dość ogólne ujęcie sąd starał się potem uściślać podczas kilkudziesięciu lat orzekania – za pomocą różnorodnych sformułowań, zmieniających się zresztą w zależności od bieżącej sytuacji²². Ogólnie wywieść stąd należy, że zasada równości doznaje uszczerbku wówczas, jeśli to, co istotnie jednakowe, nie jest traktowane tak samo, a to co istotnie niejednakowe, traktowane jest w ten sam sposób. Naruszenie zasady równości stwierdzić można jednak tylko w przypadku, gdy nie da się przedstawić merytorycznego uzasadnienia dla takiego postępowania²³.

Przez długi czas warunki naruszenia zasady równości FSK opisywał za pomocą tzw. formuły samowoli (niem. *Willkürformel*), według której zasada ta doznawała uszczerbku dopiero wtedy, jeśli tok rozumowania ustawodawcy nie opierał się na przesłankach wypływających z natury rzeczy albo motywowanych w jakiś inny sposób, uzasadniający merytorycznie jednakowe lub niejednakowe traktowanie. Ustawodawcy nie wolno zatem samowolnie traktować tego, co istotnie jednakowe, w sposób zróżnicowany, a tego, co istotnie odmienne – jednakowo²⁴.

Poczynszy od lat osiemdziesiątych XX w., sąd częściej używa tzw. nowej formuły (niem. *Neue Formel*), wedle której „zasada równości doznaje naruszenia przede wszystkim wówczas, kiedy jedna grupa adresatów normy traktowana jest inaczej w porównaniu do innej grupy adresatów, mimo że między nimi nie ma różnic tego rodzaju i tej wagi, które mogłyby uzasadniać niejednakowe traktowanie”²⁵. W orzecznictwie

²⁰ H.-W. Arndt, *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, München 1988, s. 65 i nast.

²¹ BVerfGE 1, 14, 52.

²² Wiele sformułowań używanych przez sąd podaje K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 324.

²³ R. Lechelt, *Fallstudie – Verfassungsmäßigkeit der Hundesteuer*, „Steuer und Studium” 1997, Nr. 3, s. 135.

²⁴ BVerfGE 1, 14, 52; BVerfGE 50, 386, 391; BVerfGE 86, 148, 251; BVerfGE 87, 273, 278.

²⁵ BVerfGE 55, 72, 88; BVerfGE 82, 126, 146; BVerfGE 83, 395, 400; BVerfGE 85, 238, 245.

stosowane są przy tym takie terminy, jak: „idea sprawiedliwości”, „ewidentny brak uzasadnienia”, „powód wystarczający”, „obiektywny”, „przekonujący”, „merytorycznie uzasadniony” itd. Znaczenie tych sformułowań nie jest precyzowane w orzecznictwie. Poglądy doktryny na ten temat również nie są jednolite. W rezultacie trudno ustalić jednoznaczne znaczenie zasady równości w judykaturze FSK, a jej rola w orzecznictwie prawa daninowego jest raczej skromna²⁶.

Z drugiej strony decyzja ustawodawcy o takim czy innym kształcie daniny jest z reguły decyzją polityczną, uwarunkowaną aktualnym stosunkiem sił w parlamencie, a więc ze swej natury w niewielkim stopniu poddającą się kontroli sądowej. Kontrola taka może mieć miejsce w zasadzie tylko wówczas, kiedy ustawodawca ewidentnie i bez wystarczającego uzasadnienia obciąży jakąś grupę społeczną silniej niż inne porównywalne grupy. Trzeba jednak pamiętać, że wedle konstytucyjnego rozdziału władz kształtowanie systemu danin publicznych stanowi domenę ustawodawcy, który ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru między różnymi rozwiązaniami, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą czy społeczną państwa.

244

W konsekwencji także FSK „pozostawia” ustawodawcy szeroką swobodę działania w sferze kreowania danin publicznych²⁷. Ustawodawca nie musi zawsze wybierać najbardziej celowych, rozsądnych i sprawiedliwych rozwiązań. Może w tym względzie kierować się motywami polityki finansowej, makroekonomicznej, socjalnej, względami techniki podatkowej itd.²⁸ Z uzasadnionych powodów obciążać może silniej niektóre grupy zawodowe, a wobec innych stosować zwolnienia czy ulgi²⁹. Konstytucyjna zasada równości nie otwiera przed sądem możliwości kontroli ustaw z punktu widzenia powszechnej, obiektywnej sprawiedliwości i stawiania w ten sposób własnego wyobrażenia o tym, co sprawiedliwe, w miejsce pojęcia sprawiedliwości ustawodawcy³⁰. Nie ma podstaw do twierdzenia, że poczucie sprawiedliwości sędziego jest „bardziej obiektywne” niż wyobrażenia ustawodawcy na ten temat. Ze względu na to, że FSK rzadko decyduje się na stwierdzenie naruszenia zasady równości na gruncie prawa daninowego, sądy administracyjne i finansowe w większości zaniechały z czasem przesyłania

²⁶ B. Banaszak, *Sądownictwo konstytucyjne a ochrona podstawowych praw obywatelskich* (RFN, Austria, Szwajcaria), Wrocław 1990, s. 153.

²⁷ BVerfGE 50, 57, 77.

²⁸ BVerfGE 36, 66, 71; BVerfGE 49, 343, 360; BVerfGE 65, 325, 354; BVerfGE 74, 182, 200; H.-W. Arndt, *Grundzüge...*, s. 70.

²⁹ BVerfGE 21, 12, 27; BVerfGE 26, 1, 8; BVerfGE 74, 182, 200.

³⁰ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 326.

wniosków o konkretną kontrolę norm w tej materii. Praktyka wskazuje także, że skarga konstytucyjna, motywowana naruszeniem art. 3 I GG, ma zwykle niewielkie szanse powodzenia³¹.

6. Inne prawa podstawowe

Ze statystyk wynika, że nie było dotąd przypadku, aby FSK uznać za sprzeczną z Konstytucją i uchylił daninę jedynie na podstawie materialnego naruszenia takich praw podstawowych, jak ochrona godności ludzkiej (art. 1 I GG), prawo do wolności (art. 2 I GG) czy swoboda wyboru i wykonywania zawodu (art. 12 GG). Wprawdzie na podstawie m.in. tych norm w orzeczeniu z dnia 25 września 1992 r. w sprawie minimum egzystencji FSK poddał krytyce całość rozwiązań podatkowych przyjętych w tym zakresie, to jednak nawet w tym przypadku nie uznał ich za nieważne *ex tunc*, ale stwierdzając uchybienia, zobowiązał ustawodawcę do ich naprawy *ex nunc* dopiero od 1996 r.³²

Na tym tle lepiej prezentuje się orzecznictwo FSK dotyczące gwarancji ochrony rodziny z art. 6 GG. W tej materii sąd wydał wiele orzeczeń, które w istotny sposób ograniczały swobodę ustawodawcy³³. Do najważniejszych należą orzeczenia w sprawie zrównania podatkowej sytuacji małżonków i osób stanu wolnego³⁴, splittingu małżeńskiego³⁵, osób samotnie wychowujących dzieci³⁶, podatkowych skutków umów między małżonkami³⁷ itd. W tym kontekście w doktrynie wskazuje się jednak z przekąsem, że „kiepski stan prawa podatkowego nie ulegnie poprawie, jeśli Federalny Sąd Konstytucyjny wykazywać będzie zaangażowanie jedynie w sprawach rodzinnych”³⁸.

³¹ *Ibidem*, s. 327.

³² BVerfGE 87, 153–181; F. Kirchhof, *Grundriß...*, s. 27; K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 427 i nast.; H.-W. Arndt, D.J. Piltz, *Grundzüge des besonderen Steuerrechts*, t. 1, München 1996, s. 167 i nast.

³³ H.-W. Arndt, *Steuern...*, s. 74.

³⁴ BVerfGE 6, 55–84; K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 380 i nast.

³⁵ BVerfGE 6, 55, 71; BVerfGE 61, 319, 345; K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 382 i nast., 391 i nast.; F. Kirchhof, *Grundriß...*, s. 58; H.-W. Arndt, D.J. Piltz, *Grundzüge...*, s. 170, 178 i nast.

³⁶ BVerfGE 61, 319–357; H.-W. Arndt, *Steuern...*, s. 75.

³⁷ BVerfGE 13, 290–318; BVerfGE 29, 104–120; K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 385 i nast.; H.-W. Arndt, *Steuern...*, s. 75.

³⁸ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 359.

7. Przyczyny niewielkiej roli praw podstawowych w zakresie ograniczania swobody ustawodawcy w kreowaniu danin publicznych

Wskazane niedostatki orzecznictwa FSK w sferze danin publicznych wynikają z wielu złożonych przyczyn. Oprócz sygnalizowanych już względów warto wymienić także ostrożność i staranność ustawodawcy, który z reguły nie popełnia rażących błędów w materii praw podstawowych. Poważniejsze naruszenia tych praw są zresztą widoczne i łatwe do wychwycenia już na etapie prac legislacyjnych.

Za kolejną przyczynę uznać można wciąż aktualną w nauce teorię G. Leibholza, wskazującą na różnice między dynamiką i jednocześnie aracjonalizmem polityki a statyką i racjonalizmem prawa. Federalny Sąd Konstytucyjny zajmuje się prawem konstytucyjnym, które z natury rzeczy jest polityczne, sam jednak nie uprawia polityki³⁹. Sąd podkreśla swą pasywną rolę ustrojową, eksponując (przeniesioną z orzecznictwa Sądu Najwyższego USA) zasadę powściągliwości sędziowskiej w kwestiach bieżącej polityki (niem. *richterliche Selbstbeschränkung*, ang. *Judicial self-restraint*)⁴⁰. Jej charakterystycznym aspektem jest odrzucenie sędziowskiego aktywizmu w sferze polityki, wyrażane w stwierdzeniu, iż „Karlsruhe nie może zastępować Berlina” (czy wcześniej Bonn). Sądownictwo, a zwłaszcza FSK, stara się zatem unikać angażowania w bieżące wydarzenia polityczne, a orzekanie co do konkretnych (tak czy inaczej motywowanych) decyzji ustawodawcy w sytuacji, kiedy trudno wykazać poważniejsze naruszenia praw podstawowych, może być uznane za ingerencję władzy sądowniczej w kompetencje władzy ustawodawczej, a więc działanie niezgodne z konstytucyjną zasadą rozdziału władz.

Dodatkowo specyfika państwowości RFN powoduje, że na rozwoju orzecznictwa FSK, przynajmniej w początkowym okresie, w poważnym stopniu zaciążyło zderzenie tradycji pozytywizmu prawniczego⁴¹ czy nawet pozytywistycznego relatywizmu⁴² oraz odkrywanego w pewnym sensie na nowo liberalizmu⁴³. W tym układzie niezbyt dobrze mieściły

³⁹ W.M. Góralski, *Federalny Trybunał Konstytucyjny*, [w:] L. Janicki, M. Sobolewski (red.), *Ustrój państwowy Republiki Federalnej Niemiec*, Poznań 1986, s. 489 i nast.

⁴⁰ *Ibidem*, s. 492; B. Banaszak, *Sądownictwo...*, s. 127.

⁴¹ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 289 i nast.

⁴² *Ibidem*, s. 293 i nast.

⁴³ W.M. Góralski, *Federalny...*, s. 493.

się prawa podstawowe, oparte na koncepcjach naturalnoprawnych⁴⁴. Wydaje się również, że w sądownictwie w sprawach danin publicznych, w tym sądownictwie konstytucyjnym, tradycyjnie większą wagę przywiązuje się do formalnych aspektów ochrony praw podstawowych, w szczególności przestrzegania zasady opodatkowania ściśle według ustawowego stanu faktycznego⁴⁵. Warto przy tym pamiętać, że ochronę tego rodzaju z powodzeniem gwarantowano już od końca XIX w. Wszelkie obciążające obywatela działania państwa, podejmowane na podstawie przyjętej demokratycznie ustawy, uznawano za zgodne z Konstytucją, zgodne z zasadą formalnego państwa prawa⁴⁶. Demokratyczna legitymacja ustawodawstwa czyniła je automatycznie ustawodawstwem zgodnym z Konstytucją. Podstawowa formuła z czasów pozytywizmu prawniczego P. Labanda (koniec XIX w.) brzmiała: „Prawo jest tym, czym jest ustawa. Ustawą jest to, co uchwalono w prawidłowym pod względem formalnym procesie legislacyjnym”⁴⁷. W tym zakresie nic nie zmieniło się w Republice Weimarskiej, a echa pozytywizmu prawniczego notowane są także w orzecznictwie RFN.

W efekcie, mimo wysiłków doktryny i części orzecznictwa, zmierzających w kierunku zwiększenia roli materialnej ochrony praw podstawowych w prawie daninowym, nadal najskuteczniejszą metodą na usunięcie daniny z systemu pozostaje wykazanie, że prawodawca w procesie jej stanowienia naruszył konstytucyjne normy kompetencyjne. Danina publiczna, w przypadku której nie zachowano kompetencyjnych wymogów ustawy zasadniczej, narusza od strony formalnej powszechne prawo do wolności (art. 2 I GG), w ramach którego mieści się prawo do akceptowania jedynie takich ciężarów publicznych, które wynikają z przepisów zgodnych z porządkiem konstytucyjnym zarówno pod względem materialnym, jak i formalnym⁴⁸.

Regulacje kompetencji w zakresie danin publicznych w ustawie zasadniczej stanowią zatem dodatkową gwarancję zachowania i ochrony praw podstawowych⁴⁹. Z praktyki wynika, że jest ona bardziej skuteczna niż gwarancje materialnej ochrony tych praw. Znacznie skuteczniej

⁴⁴ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 288 i nast.

⁴⁵ I. Mirek, *Daniny...*, s. 211 i nast.

⁴⁶ P. Selmer, *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main 1972, s. 41 i nast.

⁴⁷ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 137 i nast.

⁴⁸ BVerfGE 9, 3, 11; BVerfGE 19, 206, 215; BVerfGE 19, 226, 241; BVerfGE 19, 242, 247; BVerfGE 21, 1, 3.

⁴⁹ Ch. Starck, *Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff*, [w:] *Festschrift für G. Wacke*, Köln 1972, s. 194.

ogranicza również swobodę ustawodawcy w kreowaniu danin publicznych, ponieważ bardzo trudno wypracować taką konstrukcję daniny, która mieściłaby się w dokładnie wyważonym i niezwykle skomplikowanym systemie konstytucyjnych regulacji kompetencyjnych.

Bibliografia

- Arndt H.-W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, München 1988.
- Arndt H.-W., *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen – Zur „Abgabenerfindungskompetenz“ des Bundesgesetzgebers*, Köln 1983.
- Arndt H.-W., Piltz D.J., *Grundzüge des besonderen Steuerrechts*, t. 1, München 1996.
- Banaszak B., *Sądownictwo konstytucyjne a ochrona podstawowych praw obywatelskich (RFN, Austria, Szwajcaria)*, Wrocław 1990.
- Góralski W.M., *Federalny Trybunał Konstytucyjny*, [w:] L. Janicki, M. Sobolewski (red.), *Ustrój państwowy Republiki Federalnej Niemiec*, Poznań 1986.
- Góralski W.M., *Konstytucyjne ujęcie praw zasadniczych w RFN*, [w:] W.M. Góralski (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w państwach kapitalistycznych*, Warszawa 1979.
- Herzog R., *Leitlinien und Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuerfragen*, „Steuerberater-Jahrbuch“ 1985/1986.
- Heydt F.A. von der, *Grundgesetz und konfiskatorische Steuern. Randnotizen zum Problem der „offenen Flanke“ der Eigentumsgarantie*, [w:] *Festschrift für H. Paulick*, Köln 1973.
- Isensee J., *Steuerstaat als Staatsform*, [w:] *Festschrift für H.P. Ipsen*, Tübingen 1977.
- Kirchhof F., *Grundriß des Abgabenrechts. Steuern, Gebühren, Beiträge, EG- und Sonderabgaben*, Heidelberg 1991.
- Lechelt R., *Fallstudie – Verfassungsmäßigkeit der Hundesteuer*, „Steuer und Studium“ 1997, Nr. 3.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Papier H.-J., *Steuern und Abgaben – die offene Flanke des Rechtsstaates*, „Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft“ 1987, Nr. 2.
- Schenke W.R., *Besteuerung und Eigentumsgarantie*, [w:] *Festschrift für H. Armbruster*, Mainz 1976.
- Selmer P., *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main 1972.
- Sikorska-Dzięgielewska K., Kędzia Z., *Prawa zasadnicze (obywatelskie)* [w:] L. Janicki, M. Sobolewski (red.), *Ustrój państwowy Republiki Federalnej Niemiec*, Poznań 1986.
- Sobolewski M., *Problematyka prawa natury w prawie konstytucyjnym NRF*, „Państwo i Prawo“ 1958, nr 4.
- Starck Ch., *Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff*, [w:] *Festschrift für G. Wacke*, Köln 1972.
- Tipke K., *Steuerrechtsordnung*, t. 1, Köln 1993.

Współdziałanie w samorządzie terytorialnym w dobie pandemii – skutki w zakresie podatku od towarów i usług

Streszczenie

Zadania publiczne mogą być realizowane przez jednostki samorządu terytorialnego samodzielnie lub poprzez współdziałanie. Z posiadanej przez jednostki samorządu terytorialnego samodzielności oraz podmiotowości podatkowej w systemie VAT wypływają zróżnicowane konsekwencje, zależne od statusu prawnopodatkowego poszczególnych podmiotów, rodzaju i zakresu wykonywanych zadań oraz relacji pomiędzy jednostką samorządu a innymi podmiotami. Przykładowo niektóre związki międzygminne, w przeciwieństwie do gmin, mają status „podatnika VAT zwolnionego” i nie korzystają z prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Podobnie dzieje się, gdy podjęte współdziałanie nie ma charakteru rynkowego i działalność określonego podmiotu nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Celem opracowania jest przedstawienie wybranych form współdziałania jednostek samorządu terytorialnego oraz określenie skutków, jakie one wywołały na gruncie podatku od towarów i usług w okresie pandemii, w kontekście konstytucyjnej zasady samodzielności jednostek samorządu terytorialnego.

249

Słowa kluczowe: samorząd terytorialny, współdziałanie jednostek samorządu terytorialnego, podatek od towarów i usług, finanse publiczne, pandemia

Abstract

Public tasks can be performed by local government units independently or through cooperation. The independence and tax subjectivity of local government units in the VAT system have different consequences depending on the legal and tax status of particular entities, the type and scope of tasks performed and the relationship between the local government unit and other entities. For example, some unions of municipalities, unlike municipalities, have the status of “exempted VAT taxpayer” and do not have

¹ Sławomir Owczarczuk – doktor, Uniwersytet Śląski w Katowicach, Wydział Prawa i Administracji, Instytut Nauk Prawnych, doradca podatkowy, <https://orcid.org/0000-0003-3486-0028>

the right to deduct input VAT when purchasing goods and services. The same happens when the cooperation undertaken is not of market nature and the activity of a particular entity is not subject to VAT. The purpose of the publication is to present selected forms of cooperation of local government units and determine the effects that they cause on the grounds of VAT in the pandemic period, in the context of the constitutional principle of self-reliance of local government units.

Keywords: local government, local government interaction, goods and services tax, public finance, pandemic

1. Wprowadzenie

Wykorzystanie różnych form współdziałania w samorządzie terytorialnym stanowi interdyscyplinarny obszar badawczy, który jest przedmiotem zainteresowania nauki prawa: konstytucyjnego, cywilnego, administracyjnego, finansowego i podatkowego. Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego oznacza „swobodę wyboru sposobu realizacji zadań publicznych. Mogą one wykonywać te zadania indywidualnie albo powierzać ich wykonanie – na określonych zasadach – innym podmiotom”². Współdziałanie stanowi ważną część działalności jednostek samorządu terytorialnego. Międzykomunalne wykonywanie zadań jest „instrumentem, który zapobiega »skutecznej wędrówce zadań ku górze«, powodującej zmniejszanie samorządowych kompetencji”³.

W piśmiennictwie podkreśla się, że na „instytucję współdziałania można spojrzeć z różnych punktów widzenia: ekonomicznego, prakseologicznego lub prawnego”⁴. Zauważa się, że pojęcie „współdziałania nie było i nie jest nadal definiowane wprost w aktach prawnych”⁵. Precyzuje się, iż „istota współdziałania wyraża się w wielopodmiotowym działaniu i wzajemnej pomocy w realizacji wspólnych celów. Natomiast współpraca jako forma dobrowolnego współdziałania oznacza wspólną

² M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Związki komunalne i metropolitalne w Polsce*, Warszawa 2021, s. 28.

³ M. Ofiarska, *Publicznoprawne formy współpracy gmin w RFN*, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 6, s. 39.

⁴ J. Blicharz, *Istota współdziałania jednostek samorządu terytorialnego na gruncie prawa krajowego i międzynarodowego*, [w:] J. Korczak (red.), *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UWr dra hab. Jana Jeżewskiego*, Wrocław 2018, s. 43.

⁵ *Ibidem*, s. 45.

pracę, skoordynowane wykonywanie zadań częściowych, które wynikają z podziału pracy”⁶.

Współdziałanie w samorządzie terytorialnym ma zapewnić sprawną realizację zadań, pozwolić na optymalizację kosztów oraz poprawić jakość świadczonych usług publicznych⁷. Może ono odbywać się w formach prawa publicznego (administracyjnego) oraz prywatnego (cywilnego)⁸. Ustawodawca pozwolił na takie ukształtowanie zasad współdziałania, które odpowiadałoby indywidualnym potrzebom współdziałających podmiotów, brak jest natomiast szczegółowych regulacji prawnych dotyczących przedmiotu współdziałania⁹.

Potrzeba współpracy między jednostkami samorządu terytorialnego rośnie wraz z ich rozwojem oraz pojawianiem się nowych zjawisk w zglobalizowanym świecie¹⁰. Niektóre z tych zjawisk powodują globalne i lokalne kryzysy. Pandemia wywołana wirusem SARS-CoV-2 wywarła bezpośredni wpływ na realną sferę gospodarki¹¹, zachowania konsumentów, dostawców i odbiorców usług, w tym jednostek samorządu terytorialnego.

Celami niniejszego opracowania są przedstawienie wybranych form współdziałania w samorządzie terytorialnym oraz określenie skutków, jakie one spowodowały na gruncie podatku od towarów i usług w dobie pandemii, w kontekście konstytucyjnej zasady samodzielności jednostek samorządu terytorialnego. Analizie poddano obowiązujący materiał normatywny, judykaty, interpretacje prawa podatkowego oraz przywołane poglądy doktryny, która do tej pory nie zajmowała się w sposób szczególny tytułowym zagadnieniem. Prezentowana tematyka może stanowić przyczynek do bardziej pogłębionych analiz i wieloaspektowych studiów.

251

⁶ *Ibidem* i powołana tam: E. Bogacz-Wojtanowska, *Zdolności organizacyjne a współdziałanie organizacji pozarządowych*, Kraków 2013, s. 32 i nast.

⁷ J. Blicharz, *Istota współdziałania...*, s. 55.

⁸ *Ibidem*, s. 46.

⁹ M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Związki komunalne...*, s. 59.

¹⁰ Por. M. Ofiarska, *Nowy model współpracy międzygminnej we Francji (uwagi na tle reformy z 1999 roku)*, „Samorząd Terytorialny” 2003, nr 1–2, s. 130 i powołana tam literatura.

¹¹ Por. M. Zaleska (red.), *Wpływ COVID-19 na finanse. Polska perspektywa*, Warszawa 2021, s. 7.

2. Współdziałanie pomiędzy podatnikami podatku od towarów i usług

W systemie VAT¹² ma znaczenie, czy dany podmiot jest podatnikiem oraz jaki jest jego formalny status prawnopodatkowy (podatnik VAT czynny, podatnik VAT zwolniony, podatnik VAT UE) oraz czy dana czynność jest opodatkowana VAT. Dzieje się tak, jeżeli dostawca towaru lub wykonawca usługi w odniesieniu do danej transakcji działa „w charakterze podatnika VAT” i nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego. Jako podatników VAT czynnych w samorządzie terytorialnym można wymienić m.in. jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty, województwa samorządowe), związki jednostek samorządu terytorialnego (związki międzygminne, związki gminno-powiatowe, związki powiatów), związek metropolitalny w województwie śląskim (Górnośląsko-Zagłębiowska Metropolia), spółki komunalne, samorządowe instytucje kultury.

Gminy (miasta na prawach powiatu) uzyskały formalny status podatników VAT czynnych w różnym okresie¹³. Rozbieżność w dacie rejestracji gmin wynikała stąd, iż w latach dziewięćdziesiątych XX w. jako podatników VAT czynnych rejestrowano urząd gminy lub gminę, a nawet jednocześnie w tej samej gminie: urząd gminy i gminę. Pod wpływem orzecznictwa sądowoadministracyjnego jako podatnika VAT czynnego rejestrowano wyłącznie gminę¹⁴. Wiele gmin dokonało rejestracji lub jej aktualizacji w związku z nabyciem statusu podatnika VAT UE lub centralizacją rozliczeń VAT w samorządzie terytorialnym. Podobnie w różnym czasie jako podatnicy VAT czynni były rejestrowane powiaty¹⁵, których status na gruncie podatku od towarów i usług także

252

¹² *Value Added Tax* (podatek od wartości dodanej), skrót VAT, używany dalej również na oznaczenie obowiązującego w Polsce podatku od towarów i usług.

¹³ Przykładowo: gmina Kuźnia Raciborska od 1.02.1995 r., gmina Zielonki od 8.07.2003 r., gmina Łapy od 1.01.2017 r. – *Wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT*, stan na 30 grudnia 2021 r., <https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka> (dostęp: 30.12.2021).

¹⁴ S. Owczarczuk, *Ewolucja statusu gminy jako podatnika z perspektywy 25 lat funkcjonowania podatku od towarów i usług w Polsce – wnioski de lege lata i postulaty de lege ferenda*, „Samorząd Terytorialny” 2020, nr 6, s. 8–9.

¹⁵ Na przykład powiat zielonogórski zarejestrowany jest jako podatnik VAT od 1 stycznia 1999 r., białostocki od 1 marca 2004 r., elbląski od 1 stycznia 2017 r. – stan na 30 grudnia 2021 r., *Wykaz podmiotów...*

budził wątpliwości¹⁶. Również wszystkie województwa samorządowe uzyskały status podatników VAT czynnych¹⁷.

Jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług, którzy w celu wykonywania zadań publicznych mogą tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy cywilnoprawne i porozumienia publicznoprawne z innymi podmiotami¹⁸. W celu wspólnego wykonywania zadań jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć związki komunalne¹⁹. Związki jednostek samorządu terytorialnego jako podatnicy VAT posiadają status „czynny”²⁰ albo „zwolniony”²¹. Szczególnie status podatników VAT czynnych posiadają te związki, których przedmiotem działalności jest gospodarka komunalna w zakresie dostaw wody i odbioru ścieków, transportu publicznego, odpadów komunalnych oraz wykorzystania odnawialnych źródeł energii.

Potrzeba współdziałania gmin w województwie śląskim na szczelnie metropolitalnym spowodowała powstanie związku metropolitalnego i zarazem nowego podatnika podatku od towarów i usług: Górnośląsko-Zagłębiowskiej Metropolii (GZM)²². Podobny status powinny posiadać inne związki metropolitalne, jeżeli powstaną²³. Przedłożone w Sejmie projekty ustaw bazują na obowiązujących przepisach ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim²⁴. Według tych projektów nowe związki metropolitalne

¹⁶ Szerzej: S. Owczarczuk, *Powiat, starostwo powiatowe, starosta – problem podmiotowości w VAT*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 12, s. 18–26.

¹⁷ Na przykład województwo małopolskie od 1 kwietnia 2001 r., lubuskie od 1 kwietnia 2004 r., śląskie od 1 stycznia 2017 r. – stan na 30 grudnia 2021 r., *Wykaz podmiotów...*

¹⁸ Zob. np. art. 9 ust. 1, art. 74 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1372 ze zm.) – dalej: u.s.g.

¹⁹ Zob. np. art. 64 ust. 1 u.s.g.

²⁰ Zob. Warmiński Związek Gmin – data rejestracji jako podatnika: 26 stycznia 1998 r. – *Wykaz podmiotów...*

²¹ Na przykład Związek Gmin Bieszczadzkich – data rejestracji jako podatnika: 16 czerwca 2000 r. – *Wykaz podmiotów...*

²² Górnośląsko-Zagłębiowska Metropolia od 15 listopada 2017 r. jest podatnikiem VAT czynnym – *Wykaz podmiotów...*

²³ Zob. senacki projekt ustawy o związku metropolitalnym w województwie pomorskim – druk nr 646, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=646> (dostęp: 29.11.2021 r.) oraz senacki projekt ustawy o łódzkim związku metropolitalnym – druk nr 285, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=7C96D-7194D05455BC1258535004DF885> (dostęp: 29.11.2021).

²⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1277 ze zm.

realizować będą zadania w zakresie publicznego transportu zbiorowego oraz metropolitalnych przewozów pasażerskich, co wiąże się z realizacją działalności opodatkowanej w systemie VAT.

Współdziałanie w samorządzie terytorialnym generuje określone problemy interpretacyjne związane z przenikaniem się sfer *imperium* i *dominium*. Część z nich została już rozwiązana przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) oraz Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE)²⁵. Część dalej wymagała rozstrzygnięć na poziomie unijnym²⁶. Inne jeszcze nie zostały rozwiązane²⁷.

Przykładowo, z przepisów art. 10 ust. 2 u.s.g. i art. 7a ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym²⁸ wynika, że gminy, powiaty, związki międzygminne i powiatowe, stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego mogą sobie wzajemnie bądź innym jednostkom udzielać pomocy, w tym pomocy finansowej. Jednostka samorządu terytorialnego, udzielając pożyczki na cele wymienione w zawartej umowie cywilnoprawnej, zdaniem organów interpretacyjnych działa „w charakterze podatnika VAT” i wynagrodzenie z tego tytułu stanowi podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2011 r. o podatku od towarów i usług²⁹. Jednak w orzecznictwie podkreśla się, że zawarcie umowy pożyczki w ramach współdziałania w samorządzie terytorialnym może mieć charakter wyjątkowy jako forma celowej pomocy finansowej, niemającej charakteru komercyjnego. To zaś sytuuje taką czynność poza zakresem VAT, nie jest ona bowiem dokonywana w ramach działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u.³⁰

Podobnie ocenia się w judykaturze, jako wyłączone z systemu VAT, zawieranie porozumień pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego na podstawie przepisów prawa publicznego, skutkujące przeniesieniem obowiązku realizacji zadań publicznych z jednej jednostki

²⁵ Na przykład status jednostek samorządu terytorialnego oraz samorządowych jednostek i zakładów budżetowych.

²⁶ Na przykład opodatkowanie VAT udzielanych dotacji. Zob. skierowane do TSUE pytania prejudycjalne: postanowienia NSA: z dnia 16 kwietnia 2021 r., sygn. I FSK 1645/20 oraz z dnia 16 kwietnia 2021 r., sygn. I FSK 1490/20, CBOSA.

²⁷ W związku z niejednołitą praktyką organów podatkowych i sądów administracyjnych.

²⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 920 ze zm. – dalej: u.s.p.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm. – dalej: u.p.t.u.

³⁰ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 29 lipca 2020 r., sygn. I SA/Kr 342/20, LEX nr 3068127 w sprawie pożyczki udzielonej przez jednostkę samorządu terytorialnego dla podmiotu leczniczego wykonującego zadania publiczne z zakresu ochrony zdrowia.

samorządu terytorialnego na inną³¹. Porozumienie komunalne ma charakter publicznoprawny i jest ściśle regulowane przepisami prawa administracyjnego, jest więc „czynnością prawa administracyjnego, za czym mogą przemawiać określona sytuacja stron, tryb jego zawierania i jego istotne elementy oraz zadania objęte treścią porozumienia, mieszczące się w zakresie spraw postawionych przez ustawę przed jednostkami samorządu terytorialnego”³². Jednak organy interpretacyjne zajmują stanowisko, że dotacja otrzymana w ramach zawartego porozumienia międzygminnego może stanowić podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.³³

Działalność GZM w województwie śląskim związana jest ze sporem podatkowym dotyczącym opodatkowania podatkiem od towarów i usług części zmiennej składki rocznej na organizację transportu publicznego w gminach należących do GZM, uiszczanej przez te gminy na rzecz metropolii³⁴. Spór ten został rozstrzygnięty przez NSA, z zastosowaniem przepisów szczególnych w czasie pandemii³⁵, na korzyść samorządów, które nie muszą już ponosić ciężaru podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług, naliczanego od składki na rzecz GZM. Zdaniem NSA stosunki prawne między związkiem metropolitalnym a gminami członkowskimi i nieczłonkowskimi, które nie mają bezpośredniego związku z działalnością gospodarczą opodatkowaną VAT, należy zaliczyć do sfery *imperium*, pozostającej poza zakresem systemu VAT³⁶.

Spór ten był kolejnym przykładem wykładni operatywnej organów podatkowych *in dubio pro fisco*, co wpisuje się w prowadzoną przez państwo politykę fiskalną. W ramach tej polityki obowiązki podatników, w tym jednostek samorządu terytorialnego i innych podmiotów sektora finansów publicznych, związane z samoobliczeniem podatku od towarów i usług zostały rozszerzone o nowe i liczne powinności

³¹ Zob. np. art. 8 ust. 2a u.s.g. i art. 4 ust. 5 u.s.p.

³² Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2011 r., sygn. I FSK 544/11, LEX nr 1134251 i powołana tam literatura, w szczególności: L. Kieres, *Związki i porozumienia komunalne*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 10, s. 9.

³³ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, interpretacja indywidualna, 8 września 2021 r., 0111-KDIB3-1.4012.614.2021.1.WN; <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/449488> (dostęp: 4.01.2022).

³⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 3 marca 2021 r., sygn. I FSK 830/20, CBOSA.

³⁵ Na podstawie art. 15zsz4 ust. 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (tekst jedn. Dz.U. poz. 1842 ze zm.) – dalej: ustawa antykryzysowa.

³⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 3 marca 2021 r., sygn. I FSK 830/20, CBOSA.

instrumentalne, których „konstytucyjność” jest przedmiotem analiz w świetle zasad wynikających z ustawy zasadniczej³⁷.

Jednostki samorządu terytorialnego, realizując zadania publiczne samodzielnie lub we współdziałaniu, współpracują w wykonywaniu tych zadań ze spółkami komunalnymi. Te samorządowe osoby prawne co do zasady wykonują działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Spółki prawa handlowego, których jedynym właścicielem jest gmina, „mieszczą się w pojęciu »gminnych jednostek organizacyjnych«”³⁸.

Problematyczna jest natomiast kwalifikacja prawnopodatkowa czynności wykonywanych pomiędzy spółką komunalną a jednostką samorządu terytorialnego. Podczas realizacji zadań własnych na rzecz gminy lub związku międzygminnego spółka komunalna – zdaniem organów interpretacyjnych – działa w „charakterze podatnika VAT”³⁹. Organy podatkowe dokonują tutaj, ale i często w odniesieniu do innych przejawów działalności komunalnej, jedynie wykładni językowej przepisu art. 15 ust. 6 u.p.t.u.⁴⁰

256 Natomiast judykatura spogląda na te zagadnienia w szerszym kontekście⁴¹. Przede wszystkim badaniu podlega to, czy dana czynność ma charakter cywilnoprawny, rynkowy (a jej nieopodatkowanie w systemie VAT prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji), czy też stanowi działanie w reżimie publicznoprawnym⁴². Podkreśla się, że spółka prawa handlowego, której jedynym udziałowcem jest jednostka samorządu terytorialnego, może działać jako podmiot prawa

³⁷ Na przykład sprawa przed Trybunałem Konstytucyjnym o sygnaturze K 13/20 dotycząca przepisów art. 86a–86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.) dodanych z dniem 1 stycznia 2019 r. przez art. 3 pkt 22 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193) w zakresie, w jakim ich wejście w życie naruszyło zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady poprawnej legislacji i zasadę odpowiedniego *vacatio legis*.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2019 r., sygn. I OSK 657/19, LEX nr 2716125.

³⁹ Por. np. stanowisko organu interpretacyjnego: wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 września 2021 r., sygn. I SA/GI 827/21, CBOSA.

⁴⁰ Szerzej: S. Owczarczuk, *Jak prawidłowo rozliczać VAT w jednostce samorządu terytorialnego? – wnioski po kontroli Najwyższej Izby Kontroli*, „Samorząd Terytorialny” 2021, nr 1–2, s. 36–43; *idem*, *Działalność gmin poza systemem VAT – permanentny stan niepewności*, „Samorząd Terytorialny” 2020, nr 9, s. 51–54.

⁴¹ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 listopada 2020 r., sygn. I SA/GI 859/20, CBOSA. Por. wyrok TSUE z dnia 29 października 2015 r., sygn. C-174/14; ECLI:EU:C:2015:733.

⁴² Zob. np. wyrok NSA z dnia 16 lipca 2019 r., sygn. I FSK 587/17, CBOSA.

publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴³.

3. Wpływ pandemii na rozliczenia podatku od towarów i usług

Pandemia wywołana wirusem SARS-CoV-2 spowodowała zmniejszenie wpływów z usług publicznych w samorządzie terytorialnym (szczególnie w sferze transportu miejskiego), zminimalizowanie wzajemnej pomocy finansowej przez jednostki samorządu terytorialnego, nieplanowane wydatki i utratę przychodów gmin⁴⁴ oraz negatywnie wpłynęła na poziom inwestycji samorządowych⁴⁵.

Zmniejszony obrót z tytułu wykonywania usług publicznych w 2020 r. (transportu miejskiego, najmu, dzierżawy i innych usług komunalnych) miał wpływ na wysokość struktury sprzedaży podatników VAT czynnych w samorządzie terytorialnym oraz wysokość tzw. przewspółczynnika i współczynnika VAT, a więc i odliczenie podatku naliczonego.

Również zmiana przeznaczenia nieruchomości komunalnych z powodu pandemii, z działalności opodatkowanej na pozostającą poza zakresem VAT, miała wpływ na odliczenie podatku naliczonego przez jednostki będące właścicielami środków trwałych. Problem ten dotyczy korekty wieloletniej, obejmującej okres 10 lat⁴⁶.

W jednostkach samorządu terytorialnego wprowadzono rozwiązania antykryzysowe związane z COVID-19, w szczególności wynikające z art. 15zzzg ust. 2 i art. 15zzzh ust. 2 ustawy antykryzysowej oraz podjętych uchwał rad gmin w sprawie zasad wsparcia dla podmiotów wynajmujących i wydzierżawiających nieruchomości stanowiące zasoby gminne w związku z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem

⁴³ Dz.Urz. UE. L 2006.347.1 – dalej: dyrektywa 112.

⁴⁴ M. Balcerek-Kosiarz, *Pandemia a funkcjonowanie jednostek samorządu gminnego zadłużonych w parabankach – przypadek Gminy Raciechowice*, „Polityka i Społeczeństwo” 2020, nr 4(18), s. 103.

⁴⁵ K. Kostyk-Siekierska, *Wpływ pandemii COVID-19 na sytuację finansową i funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” 2021, nr 51(3), s. 43.

⁴⁶ Zob. art. 91 ust. 2 u.p.t.u.

COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁴⁷.

Do jednostek samorządu terytorialnego oraz samorządowych osób prawnych wpływały wnioski przedsiębiorców o odstąpienie od dochodzenia należności oraz nienaliczanie czynszów za dzierżawę, najem albo użytkowanie nieruchomości komunalnych lub ich części w kolejnych okresach, do czasu odwołania pandemii⁴⁸. Pojawiały się wątpliwości prawne, czy „umorzenie” czynszu stanowi rabat (upust) od ustalonej w umowie cywilnoprawnej ceny usługi.

Organy interpretacyjne początkowo zajmowały stanowisko, że umorzenie takich należności nie stanowi rabatu, który obniża podstawę opodatkowania⁴⁹. Ponieważ obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usług najmu i dzierżawy powstaje z chwilą wystawienia faktury⁵⁰, jednostki samorządu terytorialnego oraz inne podmioty, będące podatnikami VAT czynnymi, rozliczały podatek należny z tego tytułu w miesiącu wystawienia faktury.

Brak zapłaty w terminie skutkował tym, iż podatnik rozliczał podatek należny, pomimo że nie otrzymał kwoty podatku należnego od nabywcy. Jednostki samorządu terytorialnego były więc zainteresowane tym, aby nie ponosić ciężaru VAT z tytułu zawartych umów cywilnoprawnych, tak jak ostateczni konsumenci.

Następnie organy Krajowej Administracji Skarbowej stwierdzały, że udzielone rabaty (np. umorzenie czynszu o 100%), mające na celu utrzymanie dobrych stosunków z kontrahentem, zachęcenie go do kontynuowania współpracy oraz zapewnienie wsparcia finansowego w trakcie pandemii dotyczą w istocie „nieodpłatnego” udostępniania nieruchomości komunalnych, a więc nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług⁵¹. Niestety, w dobie pandemii nie zostały wydane interpretacje ogólne, które zapewniłyby jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego w omawianym zakresie.

Problematyczna stała się również kwalifikacja prawnopodatkowa ponoszonych przez samorządy terytorialne wydatków, mających

⁴⁷ Por. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, interpretacja indywidualna, 4 grudnia 2020 r., 0111-KDIB3-1.4012.710.2020.1.AB; <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/429367> (dostęp: 4.01.2022).

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ Zob. art. 29a ust. 10 pkt 1 u.p.t.u.

⁵⁰ Art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b tiret trzeci u.p.t.u.

⁵¹ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, interpretacja indywidualna, 10 września 2021 r., 0111-KDIB3-2.4012.441.2021.2.MD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/449522> (dostęp: 4.12.2021).

na celu zapewnienie prawidłowej realizacji zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19. Jeżeli takie wydatki są związane, chociażby w części, z obrotem opodatkowanym podatkiem od towarów i usług, to jest możliwe dokonanie obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Przykładowo, środki ochrony zużyte na potrzeby urzędu gminy pozostają w pośrednim związku z działalnością opodatkowaną, zwolnioną i niepodlegającą opodatkowaniu, co oznacza, że podatek naliczony, wynikający z otrzymanych faktur dokumentujących takie wydatki, podlega w części proporcjonalnemu odliczeniu. Kwalifikacja prawnopodatkowa poniesionych wydatków zależy bowiem od ich alokacji do określonego rodzaju działalności.

4. Podsumowanie

Wykonywanie zadań publicznych we współdziałaniu w samorządzie terytorialnym, w sferach *imperium* i *dominium*, wywołuje zróżnicowane skutki na gruncie podatku od towarów i usług. Aktywność jednostek samorządu terytorialnego oraz samorządowych osób prawnych w sferze *dominium* co do zasady prowadzi do znaczącego naruszenia warunków konkurencji. Dlatego w myśl art. 15 ust. 2 u.p.t.u. w zw. z 13 ust. 1 dyrektywy 112 podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Działalność w sferze *imperium* co do zasady nie narusza zasad konkurencji i pozostaje poza zakresem systemu VAT.

Dla prawidłowej oceny czynności realizowanych przez podatników VAT czynnych we współdziałaniu decydujące „znaczenie ma charakter podejmowanych zadań”, a nie sama „forma ich realizacji”⁵². Niedopuszczalne jest stosowanie jedynie wykładni językowej przepisu art. 15 ust. 6 u.p.t.u. tam, gdzie powinna być dokonana „wykładnia kompleksowa”⁵³.

Organy podatkowe powinny zatem stosować nie tylko prawo krajowe (art. 15 ust. 6 u.p.t.u.), lecz również prawo unijne (art. 13 ust. 1 dyrektywy 112). Tylko wtedy można zapewnić realizację konstytucyjnych

⁵² Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 lipca 2020 r., sygn. I SA/Kr 342/20, LEX nr 3068127 oraz R. Mastalski, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2017 r.*, I FSK 1271/15, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2018, nr 7–8, s. 237–238.

⁵³ Zdaniem R. Mastalskiego sprowadzanie wykładni przepisu art. 15 ust. 6 u.p.t.u. „jedynie do prostej wykładni, w granicach samego brzmienia słów interpretowanego przepisu” jest niewystarczające. „Rezultaty wykładni językowej należy zweryfikować poprzez zastosowanie wykładni systemowej i celowościowej”, powinna być zatem dokonana „wykładnia kompleksowa” – R. Mastalski, *Glosa...*, s. 238.

zasad, w tym ochronę podatnika VAT w samorządzie terytorialnym jako „słabszej” strony stosunku prawnopodatkowego⁵⁴.

Spoglądając na te zagadnienia z perspektywy stosowania prawa, można sformułować końcowy wniosek, że pandemia pogłębiła istniejące słabości systemu podatkowego w odniesieniu do zaprezentowanych form działalności samorządu terytorialnego.

Bibliografia

- Balcerek-Kosiarz M., *Pandemia a funkcjonowanie jednostek samorządu gminnego zadłużonych w parabankach – przypadek Gminy Raciechowice*, „Polityka i Społeczeństwo” 2020, nr 4(18).
- Blicharz J., *Istota współdziałania jednostek samorządu terytorialnego na gruncie prawa krajowego i międzynarodowego*, [w:] J. Korczak (red.), *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UW dr hab. Jana Jeżewskiego*, Wrocław 2018.
- Bogacz-Wojtanowska E., *Zdolności organizacyjne a współdziałanie organizacji pozarządowych*, Kraków 2013.
- Kieres L., *Związki i porozumienia komunalne*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 10.
- Kostyk-Siekierska K., *Wpływ pandemii COVID-19 na sytuację finansową i funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” 2021, nr 51(3).
- Mastalski R., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2017 r., I FSK 1271/15*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2018, nr 7–8.
- Ofiarska M., *Nowy model współpracy międzygminnej we Francji (uwagi na tle reformy z 1999 roku)*, „Samorząd Terytorialny” 2003, nr 1–2.
- Ofiarska M., *Publicznoprawne formy współpracy gmin w RFN*, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 6.
- Ofiarska M., Ofiarski Z., *Związki komunalne i metropolitalne w Polsce*, Warszawa 2021.
- Owczarczuk S., *Działalność gmin poza systemem VAT – permanentny stan niepewności*, „Samorząd Terytorialny” 2020, nr 9.
- Owczarczuk S., *Ewolucja statusu gminy jako podatnika z perspektywy 25 lat funkcjonowania podatku od towarów i usług w Polsce – wnioski de lege lata i postulaty de lege ferenda*, „Samorząd Terytorialny” 2020, nr 6.
- Owczarczuk S., *Jak prawidłowo rozliczać VAT w jednostce samorządu terytorialnego? – wnioski po kontroli Najwyższej Izby Kontroli*, „Samorząd Terytorialny” 2021, nr 1–2.

⁵⁴ Por. S. Owczarczuk, *Ewolucja statusu gminy...*, s. 16.

Owczarczuk S., *Powiat, starostwo powiatowe, starosta – problem podmiotowości w VAT*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 12.

Wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT, <https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka> (dostęp: 30.12.2021).

Zaleska M., *Wpływ COVID-19 na finanse. Polska perspektywa*, Warszawa 2021.

Kilka uwag o konsekwencjach wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (SK 39/19) dla stosowania prawa podatkowego przez sądy administracyjne²

Streszczenie

W wyroku z dnia 24 lutego 2021 r. (sygn. SK 39/19) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z prawem do własności oraz zasadą proporcjonalności. Trybunał w swoim uzasadnieniu wskazał m.in., że przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. W opracowaniu tym autor przeanalizuje sposób stosowania prawa podatkowego po orzeczeniu Trybunału przez sądy administracyjne.

263

Słowa kluczowe: Trybunał Konstytucyjny, podatek od nieruchomości, stosowanie prawa podatkowego

Abstract

In the judgment of February 24, 2021 (file ref. SK 39/19), the Constitutional Tribunal stated that Art. 1a paragraph 1 point 3 of the Act of 12 January 1991 on local taxes and fees understood as that the binding of the land, building or structure with business activity is determined only by the possession of land, building or structure by an entrepreneur or other entity conducting business activity, is inconsistent with the right to property and the principle of proportionality. In its justification, the Tribunal indicated, inter alia, that entrepreneurs may not be charged a higher tax rate solely because they

¹ Artur Halasz – doktor, Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0003-2279-4334>

² Stan prawny oraz aktualność przytoczonej literatury właściwe na 5 grudnia 2021 r.

own real estate which is not used for running a business. In this article, the author will analyze how tax law is applied after the Court's ruling by administrative courts.

Keywords: Constitutional Tribunal, real estate tax, application of tax law

1. Wprowadzenie

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 24 lutego 2021 r. (sygn. SK 39/19)³ jest dobrym przykładem procesu interpretacji przepisów prawa podatkowego. W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny zajął się jednym z elementów konstrukcji podatku od nieruchomości – przedmiotu opodatkowania. Z tego względu orzeczenie Trybunału ma istotne znaczenie dla stosowania prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości. W niniejszym opracowaniu zostanie przeanalizowany wpływ przedmiotowego wyroku na stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne, gdyż to one będą dokonywały kontroli działalności organów podatkowych w zakresie ustalania wysokości podatku od nieruchomości.

264

Trybunał Konstytucyjny w przedmiotowym wyroku orzekał w ramach skargi konstytucyjnej osoby fizycznej⁴, która wniosła o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁶, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. Skarżący wskazał, że w zakresie, w jakim ustawa o podatkach i opłatach lokalnych „uzależnia zakwalifikowanie gruntów, budynków i budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (co skutkuje obowiązkiem zapłaty podatku od nieruchomości w wyższej stawce) wyłącznie od faktu prowadzenia przez osobę fizyczną (będącą właścicielem nieruchomości) działalności gospodarczej, a niezależnie od tego, czy grunty, budynki i budowle faktycznie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez osobę fizyczną” jest sprzeczne z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2

³ OTK-A 2021/14.

⁴ Dalej: skarżący.

⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 – dalej: Konstytucja RP.

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 849 ze zm. – dalej: u.p.o.l. Trybunał Konstytucyjny rozstrzygał na podstawie stanu prawnego w 2015 r.

Konstytucji RP oraz art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

Dla zrozumienia konsekwencji rozstrzygnięcia podjętego przez Trybunał Konstytucyjny warto podkreślić, że zawisła sprawa dotyczyła osoby fizycznej będącej przedsiębiorcą prowadzącym jednoosobową działalność gospodarczą. Natomiast genezą zaistniałego problemu prawnego była decyzja w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości za 2014 rok, w której burmistrz miasta i gminy ustalił wymiar podatku od nieruchomości według stawek właściwych dla gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Skarżący, negując zapadłe dla niego rozstrzygnięcie, konsekwentnie wyczerpał procedurę odwoławczą – zarówno na poziomie postępowania podatkowego, jak i postępowania sądowo-administracyjnego.

W skardze konstytucyjnej zostały zakwestionowane przepisy naruszające konstytucyjne prawa do własności środków pieniężnych poprzez obciążenie podatnika obowiązkiem podatkowym, cechującym się nadmiernym fiskalizmem. Konsekwencją tego było zapłacenie podatku od nieruchomości w zawyżonej wysokości, ze względu na to, że osoba fizyczna jednocześnie prowadzi działalność gospodarczą i posiada nieruchomość, która nie miała związku przyczynowego z prowadzoną działalnością gospodarczą. Ponadto skarżący wskazał, że nałożenie przedmiotowego obowiązku podatkowego oparte jest na podstawie normatywnej, która uchybiała zasadzie proporcjonalności.

Innymi słowy, TK musiał odkodować brzmienie normy prawnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. oraz odpowiedzieć na pytanie, czy zgodna z Konstytucją RP jest przesłanka posiadania nieruchomości przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, która uzależnia zastosowanie wyższej stawki w podatku od nieruchomości.

265

2. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego

Trybunał Konstytucyjny, rozpoznając sprawę SK 39/19, stwierdził, że przedmiotem kontroli będzie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Pomijając szczegółową analizę

wyroku TK, warto wskazać, że w jego ocenie przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków – niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej – wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą Trybunał uznał za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Dalej TK określił, że zastosowane kryterium „posiadania gruntu przez przedsiębiorcę” nie realizuje wyłącznie celu fiskalnego, przez co prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie naruszenia prawa do własności.

266 Wydaje się, że tak zaprezentowana ocena Trybunału Konstytucyjnego co do niezgodności z Konstytucją RP kryterium „posiadania gruntu przez przedsiębiorcę” zasługuje na aprobatę. Istotne z punktu widzenia stosowania prawa podatkowego jest wskazanie, że niezgodne z Konstytucją RP jest zastosowanie wyższej stawki podatkowej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.) wyłącznie na podstawie kryterium posiadania danej nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą – stanowi to nieproporcjonalną ingerencję w prawo do własności tych podmiotów. Innymi słowy, TK rozciągnął swoją interpretację poza osoby fizyczne prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą. Jest to zastanawiające, ponieważ podmiotem wnoszącym skargę do Trybunału była osoba fizyczna prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą.

Tak ukształtowane rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego jest istotne dla podmiotów stosujących prawo podatkowe – organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. Jednak dalsza analiza będzie poświęcona wyłącznie działalności sądów administracyjnych oraz temu, jak ten wyrok rzutuje na ich stosowanie prawa podatkowego poprzez pojawienie się podstawy wznowienia postępowania sądowo-administracyjnego, kolejnych obszarów kontroli, nowych obowiązków dla organów podatkowych oraz dylematu, czy inne podmioty (niż osoby fizyczne) prowadzące działalność gospodarczą korzystają z przedmiotowego rozstrzygnięcia TK.

3. Podstawa do wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego

Dział VII ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷ reguluje instytucję wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego. W doktrynie prawa przyjmuje się, że instytucja ta jest podstawowym narzędziem do obalenia prawomocnego orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) i wojewódzkich sądów administracyjnych (WSA)⁸. Zgodnie z art. 272 § 1 p.p.s.a. można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekał o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane wnioskowane o wznowienie orzeczenie. W przypadku gdy skarga o wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego jest związana z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, zainteresowany powinien ją wnieść w terminie trzech miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału⁹.

Czy zapadłe orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o sygnaturze 39/19 wypełnia przesłankę z art. 272 § 1 p.p.s.a.? Po pierwsze, należy wskazać, że przedmiotowe orzeczenie TK dotyczy niezgodność przepisów prawa materialnego z Konstytucją RP. Po drugie, zgodnie z sentencją tego wyroku ma ono zastosowanie do wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Zgodnie z uchwałą NSA z dnia 28 czerwca 2010 r.¹⁰ przepis art. 272 § 1 p.p.s.a. stanowi podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego w każdym przypadku, gdy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności przepisów prawa materialnego i przepisów postępowania z Konstytucyjną RP, umową międzynarodową lub ustawą obejmuje akt normatywny, jaki stosował lub powinien zastosować sąd administracyjny lub organ administracji publicznej w danej sprawie¹¹.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 – dalej p.p.s.a.

⁸ A. Kabat, *Art. 270. Wznowienie postępowania – przesłanki ogólne*, [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el. 2021.

⁹ B. Adamiak, *Obalenie prawomocnych orzeczeń*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski (red.), *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2015, s. 467.

¹⁰ Uchwała NSA z dnia 28 czerwca 2010 r., sygn. II GPS 1/10, CBOSA.

¹¹ Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 28 czerwca 2010 r., sygn. II GPS 1/10, LEX nr 520674147.

Brzmienie art. 272 § 1 p.p.s.a. oraz stanowisko przytoczonej uchwały NSA jednoznacznie wskazują, że przedmiotowe orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego może być podstawą do wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego. Warte podkreślenia jest to, że sądy administracyjne po zapadnięciu orzeczenia TK orzekały jednoznacznie, iż podmiotom skarżącym przysługuje możliwość wznowienia ich postępowania sądowoadministracyjnego¹².

4. Nowe obowiązki dla organów podatkowych, czyli udowodnienie związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą

268 W analizowanym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „w ocenie Trybunału przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków – niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej – wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą Trybunał uznaje za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji” oraz „zastosowanie wyższej stawki podatkowej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.) wyłącznie na podstawie kryterium posiadania danej nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą stanowi nieproporcjonalną ingerencję w prawo do własności tych podmiotów”. Należy podkreślić, że w ocenie Trybunału Konstytucyjnego osoba fizyczna będąca jednocześnie przedsiębiorcą nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości z zastosowaną wyższą stawką podatkową tylko dlatego, że posiada nieruchomość. Przez pryzmat orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w obecnym brzmieniu przepisów ustawy o podatkach lokalnych, podmiot podatku od nieruchomości będący przedsiębiorcą będzie płacić wyższy podatek od nieruchomości

¹² Por. wyrok NSA z dnia 6 października 2021 r., sygn. III FSK 4056/21, LEX nr 3246861; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 września 2021 r., sygn. I SA/Rz 327//21, LEX nr 3243026; wyrok WSA w Opolu z dnia 8 września 2021 r., sygn. I SA/Op 250/21, LEX nr 3227787.

w sytuacji, gdy zostanie stwierdzone, że jego nieruchomości służą mu do prowadzenia działalności gospodarczej. Niestety, Trybunał Konstytucyjny nie wskazał, jak należy rozumieć zwrot „nieruchomości, które nie służą” przedsiębiorcy do prowadzenia działalności gospodarczej. Interpretując to stwierdzenie na podstawie potocznego rozumienia, należy uznać, że Trybunał Konstytucyjny odnosi się do nieruchomości używanych przez przedsiębiorcę do działalności gospodarczej – choć w dalszym ciągu nie jest to wystarczająco jasne stwierdzenie.

W kontekście sądowej kontroli działalności organu podatkowego sąd administracyjny powinien zebrać oraz wyczerpująco rozpatrzyć materiał dowodowy pod kątem związku posiadanych nieruchomości z prowadzoną przez podatnika podatku od nieruchomości działalnością gospodarczą. Innymi słowy, orzeczenie TK w sprawie SK 39/19 determinuje, aby sąd administracyjny weryfikował, czy organ podatkowy zbadał związek podatnika i jego nieruchomości oraz czy nieruchomość ta faktycznie (a nie potencjalnie) służy podatnikowi w prowadzeniu działalności gospodarczej¹³. Ze względu na brak ustawowych przesłanek (wskazówek) co do ustalenia związku podatnika będącego przedsiębiorcą z posiadaną przez niego nieruchomością należy uwzględnić konkretne okoliczności faktyczne¹⁴.

Organy podatkowe w świetle analizowanego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego muszą zbadać związek nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przez podatnika podatku od nieruchomości – przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Podmiot prowadzący postępowanie podatkowe może poszukiwać związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika na podstawie: wprowadzenia nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcia wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej¹⁵. Innymi słowy, organ podatkowy musi przeanalizować w stopniu wystarczającym, czy na podstawie zebranego materiału dowodowego możliwe jest stwierdzenie faktycznego lub potencjalnego wykorzystywania przez dany

¹³ Por. wyroki NSA: z dnia 23 czerwca 2021 r., sygn. III FSK 23/21, LEX nr 3218138; z dnia 23 czerwca 2021, sygn. III FSK 20/21, LEX nr 3218231; z dnia 23 czerwca 2021, sygn. II FSK 22/21, LEX nr 3218002.

¹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2021 r., sygn. III FSK 21/21, LEX nr 3218173.

¹⁵ Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 24 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Op 169/21, LEX nr 3193987 oraz wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 września 2021 r., sygn. I SA/Kr 801/21, LEX nr 3232857.

podmiot nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej¹⁶. Zdecydowanie każdorazowe stwierdzenie związku danej nieruchomości z działalnością gospodarczą podatnika nie może być oparte wyłącznie na przesłance posiadania tej nieruchomości przez przedsiębiorcę, sam fakt posiadania nieruchomości nie powoduje bowiem w sposób automatyczny, że będzie ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej¹⁷.

Ważnym zagadnieniem jest wskazanie momentu, kiedy nieruchomość jest już związana z działalnością gospodarczą podatnika. Wydaje się, że w momencie, kiedy nieruchomość pośrednio lub w ograniczonym zakresie służy prowadzeniu działalności gospodarczej, organ podatkowy powinien uznać ją za związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą¹⁸.

5. Czy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego SK 39/19 dotyczy wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą?

270

W przedmiotowym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków – niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej – wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą Trybunał uznaje za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji”. W twierdzeniu tym TK jednoznacznie odniósł się do tego, że jego ocena prawna co do regulacji z zakresu podatku od nieruchomości dotyczy osób fizycznych będących przedsiębiorcami oraz innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Ze względu na ramy badawcze niniejszego opracowania trafność tego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego nie zostanie

¹⁶ Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 1 września 2021 r., sygn. I SA/Go 218/21, LEX nr 3228282 oraz wyrok WSA w Opolu z dnia 8 września 2021 r., sygn. I SA/Op 251/21, LEX nr 3228234.

¹⁷ Por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 8 lipca 2021 r., sygn. I SA/Ke 182/21, LEX nr 3198580 oraz wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 lipca 2021 r., sygn. I SA/Go 229/21, LEX nr 3209882.

¹⁸ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 września 2021 r., sygn. I SA/Sz 415/21, LEX nr 3226508.

poddana analizie¹⁹. Mimo to należy wskazać, że tak brzmiąca sentencja powoduje uniwersalne zastosowanie przedmiotowego orzeczenia.

Orzeczenia sądów administracyjnych zapadłe po ogłoszeniu przedmiotowego wyroku Trybunału Konstytucyjnego w większości dostrzegają tę uniwersalność²⁰. Pewnym wyjątkiem jest WSA w Gdańsku, który w wyroku z dnia 24 sierpnia 2021 r.²¹ wskazał, że „chybiony, w ocenie Sądu, jest także argument wywodzony z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. sygn. akt SK 39/19, gdyż tezy tego rozstrzygnięcia odnoszą się do przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, a skarżąca spółka przymiotu takiego nie posiada”. Wydaje się, że w przypadku WSA w Gdańsku problem z ustaleniem, czy przedmiotowe orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego dotyczy wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, wynika z tego, że skargę konstytucyjną wniosła osoba fizyczna – przedsiębiorca. Ponadto w swojej argumentacji Trybunał Konstytucyjny powoływał się na orzeczenie z dnia 12 grudnia 2017 r.²², które dotyczyło osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, co również może rodzić wątpliwości – prawidłowe jest uznanie, że zapadłe orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego może mieć zastosowanie do wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

271

Mimo to należy przychylić się do większości sądów administracyjnych, które wskazują, że przedmiotowe orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego ma zastosowanie do osób fizycznych będących przedsiębiorcami oraz innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

6. Podsumowanie

Przedmiotowe orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego jednoznacznie ma wpływ na sposób stosowania przez sądy administracyjne prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości – zarówno

¹⁹ Zob. R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Art. 1(a). Słowniczek ustawowy*, [w:] *eidem, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021.

²⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2021 r., sygn. III FSK 3961/21, LEX nr 3229205; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 września 2021 r., sygn. I SA/Sz 415/21, LEX nr 3226508; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 1 września 2021 r., sygn. I SA/Go 218/21, LEX nr 3228282.

²¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 sierpnia 2021 r., sygn. I SA/Gd 623/21, LEX nr 3226498.

²² Wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK-A 2017/85.

w aspekcie wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego, jak i kontroli działalności organów podatkowych, które będą zobowiązane ustalić związek konkretnej nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika.

Jednoznacznie należy postulować szybką reakcję ustawodawcy i dokonanie korekty art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, zarówno te analizowane w niniejszym opracowaniu, jak i orzeczenie z dnia 12 grudnia 2017 r., dobitnie obrazują duże problemy interpretacyjne związane z opodatkowaniem nieruchomości będącej w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Brak interwencji ustawodawcy będzie w dalszym ciągu generował podobne problemy w procesie stosowania prawa podatkowego, w szczególności mogą pojawić się wątpliwości co do sposobu ustalania przez organy podatkowe związku danej nieruchomości z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika podatku od nieruchomości.

Bibliografia

272

- Adamiak B., *Obalenie prawomocnych orzeczeń*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski (red.), *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2015.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Art. 1(a). Słowniczek ustawowy*, [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Kabat A., *Art. 270. Wznowienie postępowania – przesłanki ogólne*, [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el. 2021.

Dominika Łukawska-Białogłowska¹

Wybrane problemy legislacyjne, które rzutują na konstytucyjność regulacji podatkowej – rozważania na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego

Streszczenie

Niniejsze opracowanie dotyczy wybranych problemów legislacyjnych związanych z regulacją prawa podatkowego, które zostały zaakcentowane w polskim orzecznictwie sądowokonstytucyjnym. Trybunał Konstytucyjny – dokonując wykładni Konstytucji – sformułował bowiem categoryczne poglądy w przedmiocie okresu odpowiedniej *vacatio legis* oraz respektowania przez legislaturę konstytucyjnych terminów przyznanych Prezydentowi Rzeczypospolitej Polskiej w procesie ustawodawczym.

273

Słowa kluczowe: Konstytucja, prawo podatkowe, Trybunał Konstytucyjny, *vacatio legis*

Abstract

This paper concerns selected legislative problems related to the regulation of tax law, which have been highlighted in Polish constitutional jurisprudence. The Constitutional Tribunal – during the interpretation of the Constitution – formulated categorical thesis on the period of appropriate *vacatio legis* and on the legislature's respect for the constitutional terms granted to the President of the Republic of Poland in the legislative process.

Keywords: Constitution, Tax Law, Constitutional Tribunal, *vacatio legis*

¹ Dominika Łukawska-Białogłowska – doktor, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0001-6243-7118>

1. Wprowadzenie

Jak trafnie zauważyła Profesor Teresa Dębowska-Romanowska, „[g]ranicę władztwa finansowego wyznacza opozycja, jaka zachodzi pomiędzy nim a samowolą finansową państwa. Samowolą finansową jest działanie tych władz, nawet zachowujące pozory działania zgodnego z prawem z punktu widzenia formalnego, lecz wykraczające poza to, co zdefiniowane zostało [...] jako działanie na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji)”².

W kontekście tej wypowiedzi wydaje się zasadne rozważenie dwóch problemów pojawiających się w praktyce legislacyjnej, które wywołują negatywne konsekwencje w zakresie wejścia regulacji normatywnych do obrotu prawnego, a którymi zajmował się Trybunał Konstytucyjny. Chodzi mianowicie z jednej strony o nieprzestrzeganie przez ustawodawcę właściwej *vacatio legis*, a z drugiej o nieposzanowanie przez parlament (na etapie konstruowania przepisów o wejściu w życie ustawy) konstytucyjnych terminów na podjęcie stosownej decyzji przez Prezydenta RP względem przedłożonej mu do podpisu ustawy.

274

2. Kwestia odpowiedniej *vacatio legis*

Obowiązek wprowadzenia odpowiedniej *vacatio legis* – mimo że nie został sformułowany wprost w tekście Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³ – w świetle orzecznictwa znajduje uzasadnienie w zasadzie demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, a jego przestrzeganie jest konieczne, by zapewnić takie wartości demokratycznego państwa prawnego, jak bezpieczeństwo prawne i pewność prawa⁴. Celem tejże instytucji jest

² T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 353–354.

³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁴ Por. wyroki pełnego składu TK: z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU 2002, seria A, nr 1, poz. 6; z dnia 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12, OTK ZU 2012, seria A, nr 11, poz. 134 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18, OTK ZU 2019, seria A, poz. 39, a także wyroki TK: z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. K 27/02, OTK ZU 2002, seria A, nr 7, poz. 92; z dnia 16 września 2003 r., sygn. K 55/02, OTK ZU 2003, seria A, nr 7, poz. 75; z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, OTK ZU 2005, seria A, nr 2, poz. 15 oraz z dnia

przede wszystkim zagwarantowanie podmiotom prawa czasu na zapoznanie się z nowymi rozwiązaniami i dostosowanie do nich, zwłaszcza w sytuacji, gdy wchodzące w życie przepisy ingerują w sprawy w toku. Chodzi zatem o wyeliminowanie sytuacji, w której wprowadzane bądź zmieniane uregulowania zaskakują ich adresatów⁵. Trybunał Konstytucyjny zwracał jednak uwagę, że *vacatio legis* może służyć także samemu ustawodawcy, który ma sposobność korygowania dostrzeżonych już po uchwaleniu aktu normatywnego błędów, sprzeczności wewnętrznych lub rozwiązań prowadzących do powstania sprzeczności w systemie prawa⁶.

Przyjęty w prawie polskim podstawowy okres *vacatio legis* wynosi czternaście dni. Jest to poniekąd „dziedzictwo” przedwojennego prawodawstwa⁷ i obecnie wynika wprost z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych⁸, choć w określonych wypadkach przewidzianych

2 grudnia 2014 r., sygn. P 29/13, OTK ZU 2014, seria A, nr 11, poz. 116. Zob. także: S. Wronkowska, *Publikacja aktów normatywnych – przyczynek do dyskusji o państwie prawnym*, [w:] G. Skąpska (red.), *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, Toruń 2000, s. 347; J. Potrzeszcz, *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Lublin 2013, s. 369; D. Łukawska-Białogłowska, *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego*, Łódź 2020, s. 118.

⁵ Por. wyroki pełnego składu TK: z dnia 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU 2009, seria A, nr 9, poz. 138; z dnia 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18, a także wyroki TK: z dnia 28 lutego 2012 r., sygn. K 5/11, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 16 oraz z dnia 2 grudnia 2014 r., sygn. P 29/13.

⁶ Zob. wyroki pełnego składu TK: z dnia 18 lutego 2004 r., sygn. K 12/03, OTK ZU 2004, seria A, nr 2, poz. 8; z dnia 20 lipca 2011 r., sygn. K 9/11, OTK ZU 2011, seria A, nr 6, poz. 61 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

⁷ Zob. art. 4 ustawy z dnia 31 lipca 1919 r. w sprawie wydawania Dziennika Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 66, poz. 400 ze zm.): „Moc obowiązująca ogłoszonych w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej aktów, w art. 1 wymienionych, zaczyna się, o ile w nich inaczej nie postanowiono, po upływie dni 14-tu po dniu ich ogłoszenia”. Artykuł 3 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 6 września 1935 r. o wydawaniu Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 68, poz. 423) skrócił jednak ten okres: „Akty ustawodawcze i rozporządzenia, ogłoszone w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, wchodzą w życie ósmego dnia po dniu ogłoszenia, jeżeli same nie stanowią inaczej”. Odnotować również należy, że w okresie obowiązywania art. 3 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 23 grudnia 1927 r. w sprawie wydawania Dziennika Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1928 r. Nr 3, poz. 18, ze zm.) oraz art. 4 ustawy z dnia 30 grudnia 1950 r. o wydawaniu Dziennika Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej i Dziennika Urzędowego Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” (Dz.U. Nr 58, poz. 524, ze zm.) zarzucono regułę standardowej *vacatio legis*, poprzestając na stwierdzeniu, że akty normatywne same miały określać datę ich wejścia w życie.

⁸ Dz.U. z 2019 r., poz. 1461.

przepisami tej ustawy może być krótszy, a w szczególnych okolicznościach dana ustawa może wejść w życie nawet bez *vacatio legis* albo z mocą wsteczną, jeśli nie narusza to konstytucyjnej zasady państwa prawnego. W odniesieniu do tej kwestii Trybunał Konstytucyjny wskazywał na możliwość odstąpienia od *vacatio legis*, o ile dana ustawa nie nakłada obowiązków na obywateli lub inne podmioty niepodlegające organom państwowym, a jej rychłe wprowadzenie w życie podyktowane jest ważnym interesem publicznym⁹.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „adekwatność” *vacatio legis* stanowi kategorię zmienną, elastyczną, wymagającą zawsze rozważenia na tle charakteru prawnego danej regulacji i jej wpływu na sytuację prawną adresatów norm prawnych¹⁰. Ocena jej „adekwatności” uzależniona jest zatem zawsze od treści i charakteru wchodzących w życie przepisów oraz ich kontekstu politycznego i społeczno-ekonomicznego¹¹. Na podstawie stanowiska doktryny¹² Trybunał uznał, że prawodawca – ustalając *vacatio legis* – powinien uwzględnić zwłaszcza takie czynniki, jak: skuteczność osiągnięcia celu wydania ustawy, harmonijne funkcjonowanie systemu prawnego, do którego dana ustawa zostaje włączona, niezaskakiwanie adresatów, czas na przygotowanie się do realizacji ustawy, okoliczności faktyczne, od których zależy prawidłowe działanie wydawanych norm, konieczność zapewnienia im niezakłóconego funkcjonowania, czas na niezbędne przygotowania instytucjonalne i pełne zapoznanie się z treścią nowych przepisów¹³. Dodatkowo w dotychczasowym orzecznictwie sądowokonstytucyjnym eksponuje się konieczność uwzględnienia: stopnia trudności nowych regulacji, stopnia, w jakim różnią się one od poprzednich unormowań, możliwości zapoznania się przez adresatów i inne podmioty zainteresowane z treścią nowych norm, realnej możliwości pokierowania przez

⁹ Zob. m.in. orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92, OTK 1993 r., cz. I, poz. 6, a także wyroki pełnego składu TK z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. Kp 1/13, OTK ZU 2013, seria A, nr 6, poz. 83 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

¹⁰ Wyrok pełnego składu TK z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

¹¹ Wyrok pełnego składu TK z dnia 22 września 2005 r., sygn. Kp 1/05, OTK ZU 2005, seria A, nr 8, poz. 93.

¹² Zob. S. Wronkowska, *Publikacja aktów normatywnych...*, s. 343; L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 75; S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 111; S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 53.

¹³ Wyrok pełnego składu TK z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

adresatów i inne podmioty zainteresowane swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji¹⁴.

W odniesieniu do prawa podatkowego (daninowego) Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 15 lutego 2005 r. w sprawie K 48/04 podkreślił, że „[z] zasady demokratycznego państwa prawnego wynikają daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i prawa, zasada ochrony praw nabytych). Ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa [...]”.

Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego, znajdujące oparcie w zasadzie ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa, ma ważne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w prawie daninowym w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa. Często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami [...]”.

W ocenie Trybunału „w zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian samych obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego. Ponadto zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego [...]”.

Obserwacja i ocena praktyki legislacyjnej [...] pozwoliła Trybunałowi Konstytucyjnemu na przyjęcie, w jego orzecznictwie, zasady, że miesięczny termin przed rozpoczęciem roku podatkowego jest »ostatecznym terminem, po którym nie można już dokonywać zmian mogących mieć wpływ na wysokość podatku w nadchodzącym roku podatkowym« [...]. Pogląd wyrażony w tym orzeczeniu podtrzymano

¹⁴ Por. wyroki pełnego składu TK: z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU 2010, seria A, nr 1, poz. 3; z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU 2013, seria A, nr 6, poz. 76; z dnia 31 lipca 2015 r., sygn. K 41/12, OTK ZU 2015, seria A, nr 7, poz. 102 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

także po wejściu w życie Konstytucji z 1997 r., podkreślając, że zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego [...], przy czym zasada ta ma zastosowanie także do zmian dotyczących innych podatków, w których wymiar podatku dokonywany jest za okresy roczne”.

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 9 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁵ w zakresie, w którym ustalił dzień 1 stycznia 2005 r. jako datę wejścia w życie zmian do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁶, jest niezgodny art. 2 Konstytucji RP ze względu na brak odpowiedniej *vacatio legis*.

W postanowieniu z dnia 22 lutego 2006 r. w sprawie K 48/04¹⁷ Trybunał podkreślił również, że „[a]ktualny na gruncie Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. pozostaje pogląd wyrażony we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w nawiązaniu do zasady demokratycznego państwa prawnego, że w zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian samych obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego. Ponadto zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego [...]. Reguła ta [...] dalej ma charakter wiążący, co znalazło swoje potwierdzenie m.in. w analizowanym wyroku [z 15 lutego 2005 r. w sprawie K 48/04 – przyp. D.Ł.-B.]. [...]”

Powyższa konstatacja oznacza, że nie jest możliwe przyjęcie w niniejszej sytuacji ogólnej reguły wskazanej przez art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych [...], że akt normatywny wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Niemożność wejścia w życie w terminie określonym przez samą nowelizację jest oczywista, gdyż wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego, zaś wejście w życie po 14-dniowej *vacatio legis* nie jest możliwe ze względu na m.in. inny sposób określania momentu wejścia w życie przepisów p.d.o.f. [ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – przyp. D. Ł.-B.], o czym wspomniano wyżej”.

Podsumowując tę część, należy podkreślić, że – w świetle wykładni art. 2 Konstytucji RP dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny

¹⁵ Dz.U. Nr 263, poz. 2619.

¹⁶ Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.

¹⁷ OTK ZU 2006, seria A, nr 2, poz. 25.

– ustawodawca w zakresie prawa podatkowego (daninowego) nie dysponuje swobodą w ustalaniu daty wejścia w życie odnośnych regulacji prawnych, tj. ograniczony zostaje co najmniej miesięczną *vacatio legis* oraz „sztywną” datą wejścia (1 stycznia roku podatkowego).

3. Poszanowanie przez ustawodawcę konstytucyjnych terminów przyznanych Prezydentowi Rzeczypospolitej w postępowaniu legislacyjnym

Kolejnym istotnym problemem związanym z kwestią dochowania odpowiedniej *vacatio legis* jest określenie przez ustawodawcę kalendrzowej daty wejścia w życie ustawy, co – w sytuacji zbyt późnego podjęcia prac legislacyjnych albo ich przeciągania w parlamencie – może kolidować z konstytucyjnymi terminami przyznanymi głowie państwa w postępowaniu ustawodawczym.

Obowiązująca Konstytucja rolę Prezydenta RP w procesie legislacyjnym określa następująco:

- 1) po zakończeniu postępowania legislacyjnego, określonego w art. 121, marszałek Sejmu przedstawia uchwaloną ustawę do podpisu Prezydentowi Rzeczypospolitej (art. 122 ust. 1);
- 2) Prezydent Rzeczypospolitej podpisuje ustawę w ciągu dwudziestu jeden dni od dnia przedstawienia i zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (art. 122 ust. 2); w przypadku ustawy, której projekt przedłożyła Rada Ministrów jako pilny, termin na podpisanie ustawy skraca do siedmiu dni (art. 123 ust. 3 *in fine*); analogiczny termin ustrojodawca przewiduje w odniesieniu do ustawy budżetowej oraz ustawy o prowizorium budżetowym (art. 224 ust. 1 zdanie pierwsze);
- 3) przed podpisaniem ustawy Prezydent Rzeczypospolitej może wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem w sprawie zgodności ustawy z Konstytucją; Prezydent Rzeczypospolitej nie może odmówić podpisania ustawy, którą Trybunał Konstytucyjny uznał za zgodną z Konstytucją (art. 122 ust. 3); Prezydent Rzeczypospolitej odmawia podpisania ustawy, którą Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodną z Konstytucją; jeżeli jednak niezgodność z Konstytucją dotyczy poszczególnych przepisów ustawy, a Trybunał Konstytucyjny nie orzeknie, że są one nierozwalnie związane z całą ustawą, Prezydent Rzeczypospolitej, po

- zasięgnięciu opinii marszałka Sejmu, podpisuje ustawę z pominięciem przepisów uznanych za niezgodne z Konstytucją albo zwraca ustawę Sejmowi w celu usunięcia niezgodności (art. 122 ust. 4);
- 4) jeżeli Prezydent Rzeczypospolitej nie wystąpił z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego, może z umotywowanym wnioskiem przekazać ustawę Sejmowi do ponownego rozpatrzenia (art. 122 ust. 5 zdanie pierwsze), jednakże nie dotyczy to ustawy budżetowej oraz ustawy o prowizorium budżetowym (art. 224 ust. 1 zdanie drugie); po ponownym uchwaleniu ustawy przez Sejm większością 3/5 głosów w obecności co najmniej połowy ustawowej liczby posłów Prezydent Rzeczypospolitej w ciągu siedmiu dni podpisuje ustawę i zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej; w razie ponownego uchwalenia ustawy przez Sejm Prezydentowi Rzeczypospolitej nie przysługuje prawo wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego w trybie kontroli prewencyjnej (art. 122 ust. 5 zdanie drugie i trzecie);
 - 5) podpisanie ustawy, odmowa podpisania ustawy albo skierowanie ustawy do kontroli prewencyjnej przed Trybunałem Konstytucyjnym stanowią prerogatywy Prezydenta Rzeczypospolitej (art. 144 ust. 3 pkt 6 i 9).

280

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku pełnego składu z dnia 17 lipca 2019 r. w sprawie Kp 2/18: „[z]godnie z art. 126 ust. 1 Konstytucji, Prezydent jest najwyższym przedstawicielem Rzeczypospolitej Polskiej i gwarantem ciągłości władzy państwowej. Z kolei art. 126 ust. 2 ustawy zasadniczej stanowi, że Prezydent czuwa nad przestrzeganiem Konstytucji, stoi na straży suwerenności i bezpieczeństwa państwa oraz nienaruszalności jego terytorium. [...] Do art. 126 ust. 1 i 2 Konstytucji nawiązuje art. 126 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym Prezydent wykonuje swoje zadania w zakresie i na zasadach określonych w Konstytucji i ustawach. Z powyższego wynika, że Prezydent, jako najwyższy przedstawiciel państwa oraz gwarant ciągłości władzy państwowej, powinien czuwać nad przestrzeganiem Konstytucji, stać na straży suwerenności, bezpieczeństwa państwa, nienaruszalności jego terytorium i niepodzielności tego terytorium, posługując się w celu realizacji tych zadań kompetencjami określonymi w Konstytucji i ustawach [...].

Czuwanie nad przestrzeganiem Konstytucji wpisuje się w funkcję prezydenckiego arbitrażu, a realizacja tego zadania oznacza, że głowa państwa ma być gwarantem konstytucyjnej aksjologii. Podobnie jak w przypadku gwarantowania ciągłości władzy, czuwanie nad

przestrzeganiem Konstytucji ma aspekt pozytywny i negatywny. W pierwszym przypadku analiza sposobu funkcjonowania państwa może uzasadniać skorzystanie przez Prezydenta z inicjatywy ustawodawczej lub złożenie wniosku do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie hierarchicznej kontroli norm. Przykładem czuwania nad przestrzeganiem Konstytucji w przypadku jej naruszenia jest skierowanie przez Prezydenta stosownych wniosków do TK w trybie kontroli następczej, do Trybunału Stanu w sprawie deliktu konstytucyjnego [...], czy do Najwyższej Izby Kontroli w sprawie przeprowadzenia kontroli.

[...] Czuwanie nad przestrzeganiem Konstytucji [...] oddziaływa również na wykonywanie przez Prezydenta Rzeczypospolitej jego funkcji w procesie ustawodawczym. Nie bez przyczyny ustrojodawca określił głowie państwa stosowne terminy na podjęcie decyzji w przedmiocie ustawy uchwalonej przez parlament, przyznając mu jednocześnie kompetencję do zastosowania weta zawieszającego albo skierowania ustawy do prewencyjnej kontroli jej konstytucyjności. Termin dwudziestu jeden albo siedmiu dni służyć ma bowiem zarówno analizie materialnoprawnej zgodności ustawy z Konstytucją, jak i sprawdzeniu dochowania przez obie izby parlamentu przepisane go trybu ustawodawczego. Podpisując ustawę, Prezydent Rzeczypospolitej stwierdza, że w jego przekonaniu ustawa została uchwalona zgodnie z prawem, a także iż nie narusza odnośnych postanowień konstytucyjnych. Z kolei kierując ją do Trybunału, Prezydent daje wyraz swoim wątpliwościom konstytucyjnym. Weto zawieszające może zaś być motywowane zarówno przyczynami natury konstytucyjnej, jak i *stricte* politycznej”.

Trybunał wskazał również, że „[e]lementem mechanizmu, o którym mowa w art. 126 ust. 2 Konstytucji, jest także prawidłowa realizacja kompetencji w zakresie zwieńczenia procesu ustawodawczego, polegająca na – co wymaga podkreślenia – skutecznym działaniu Prezydenta w terminie przepisany, którego długość każdorazowo zależy od rodzaju ustawy przedłożonej mu do podpisu. Taka interpretacja pozwala na prawidłową realizację przez głowę państwa jej prerogatywy, umożliwiając dokonanie rzetelnej oceny uchwalonego przez parlament aktu. Jest spójna z poglądem, że Prezydent w procesie ustawodawczym dokonuje samodzielnej oceny ustaw i w konsekwencji może odmówić złożenia pod nimi podpisu, jeżeli jego zdaniem sprzeciwiałyby się one wartościom, na straży których postawiła go Konstytucja”.

Trybunał Konstytucyjny co do zasady dopuszcza posługiwanie się przez ustawodawcę techniką wejścia ustawy w życie poprzez

oznaczenie daty kalendarzowej¹⁸. Niemniej jednak wiążą się z tym następujące problemy:

- 1) wyznaczając datę wejścia w życie aktu normatywnego przez dzień oznaczony kalendarzowo, a przy tym nie zapewniając odpowiedniego czasu na podpisanie ustawy i jej ogłoszenie, ustawodawca ryzykuje, że *vacatio legis* przewidziana w projekcie ustawy może – wbrew intencjom jej twórcy – ulec niebezpiecznemu skróceniu, a w skrajnych okolicznościach termin wejścia ustawy w życie może zbiec się z dniem jej ogłoszenia albo nawet go poprzedzić¹⁹;
- 2) z art. 122 ust. 2 Konstytucji wynika, że Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej podpisuje ustawę w ciągu dwudziestu jeden dni od dnia przedstawienia mu jej przez marszałka Sejmu i zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej; ustawa z datą wejścia w życie oznaczoną kalendarzowo, przy przyjęciu założenia, że prezydent zdecydowałby się na jej podpisanie jeszcze w dniu, w którym ją otrzymał do podpisu, i że w tym też dniu zostałaby ona ogłoszona w Dzienniku Ustaw, może mieć faktyczny okres *vacatio legis* krótszy od wymaganego przez standard konstytucyjny (czternaście dni dla ustaw „zwykłych”, trzydzieści dni dla ustaw podatkowych).

282

W kontekście powyższych uwag Trybunał w wyroku pełnego składu z dnia 17 lipca 2019 r. w sprawie Kp 2/18 przyjął, że „[...] określenie daty wejścia w życie ustawy z pominięciem zagwarantowanego Prezydentowi Rzeczypospolitej terminu podjęcia decyzji w przedmiocie podpisania ustawy (dwadzieścia jeden dni w art. 122 ust. 2 Konstytucji albo siedem dni w art. 123 ust. 3 Konstytucji) stanowi wystarczającą przesłankę do stwierdzenia, że ustawodawca uchybił standardowi demokratycznego państwa prawnego w aspekcie nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Odstępstwo od przepisanych terminów konstytucyjnych jest dopuszczalne, ale – co należy podkreślić z całą stanowczością – tylko wyjątkowo, gdy w grę wchodzi stan wyższej konieczności państwowej (dostatecznie wykazany przez inicjatora procesu ustawodawczego)”.

¹⁸ Por. § 45 ust. 1 pkt 4 Zasad techniki prawodawczej, stanowiących załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r., poz. 283).

¹⁹ Por. wyroki pełnego składu TK: z dnia 3 października 2001 r., sygn. K 27/01, OTK ZU 2001, nr 7, poz. 209; z dnia 13 maja 2009 r., sygn. Kp 2/09, OTK ZU 2009, seria A, nr 5, poz. 66; z dnia 14 lipca 2010 r., sygn. Kp 9/09, OTK ZU 2010, seria A, nr 6, poz. 59; z dnia 14 czerwca 2011 r., sygn. Kp 1/11, OTK ZU 2011, seria A, nr 5, poz. 41; z dnia 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU 2012, seria A, nr 1, poz. 4; z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. Kp 1/13 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

Podsumowując tę część, należy podkreślić, że – w świetle kategorycznego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego – ustawodawca w zasadzie nie ma możliwości określenia daty wejścia w życie ustawy, która podważałaby określony przez Konstytucję przedział czasowy dla głowy państwa w postępowaniu ustawodawczym.

4. Wnioski

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku pełnego składu z dnia 22 września 2006 r. w sprawie U 4/06²⁰: „To prawda, że Sejm może »dużo«, ale nie może »wszystkiego«. To bowiem, co »może«, musi mieścić się w granicach wyznaczonych Konstytucją i ustawami”. Odnosząc tę tezę orzecniczą – wpasowującą się do przytoczonego na wstępie poglądu Pani Profesor – do prawodawstwa podatkowego (daninowego), należy stwierdzić, że ustawodawca nie ma pełnej swobody w zakresie kreowania regulacji podatkowych (zarówno materialnoprawnych, jak i proceduralnych). Jest on bowiem związany wytycznymi konstytucyjnymi oraz ogólną zasadą spójności systemu prawnego, co oznacza, że wprawdzie może (i jest to jego wyłączna decyzja) wprowadzać albo usuwać z systemu prawa podatkowego (daninowego) poszczególne podatki i inne daniny, uprawnienia, obowiązki oraz instytucje, ale jest zdeterminowany (ograniczony) przez czas – rozumiany jako minimalny okres spoczywania nowej regulacji, ale również jako konstytucyjny okres pozostawiony Prezydentowi Rzeczypospolitej Polskiej na podjęcie decyzji w przedmiocie ustawy przedłożonej mu do podpisu. Naruszenie któregośkolwiek z tych elementów z osobna, a tym bardziej kumulatywnie, będzie działaniem wykraczającym przeciw konstytucyjnej zasadzie legalizmu, określonej w art. 7 ustawy zasadniczej.

283

Bibliografia

Dębowska-Romanowska T., *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.

²⁰ OTK ZU 2006, seria A, nr 8, poz. 109.

- Łukawska-Białogłowska D., *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego*, Łódź 2020.
- Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002.
- Potrzeszcz J., *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Lublin 2013.
- Wronkowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.
- Wronkowska S., *Publikacja aktów normatywnych – przyczynek do dyskusji o państwie prawnym*, [w:] G. Skąpska (red.), *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, Toruń 2000.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004.

Zmiany w konstrukcji prawnej składki na ubezpieczenie zdrowotne a zasada solidarności społecznej

Streszczenie

Opracowanie dotyczy problematyki zmian w konstrukcji prawnej składki na ubezpieczenie zdrowotne, które weszły w życie w 2022 r. Zmianie uległy przede wszystkim sposób ustalania wysokości podstawy wymiaru składki zdrowotnej u ubezpieczonych, których obowiązkowym tytułem do ubezpieczenia zdrowotnego jest prowadzenie działalności gospodarczej, oraz w przypadku niektórych przedsiębiorców wysokość stawki. Zmiana zasad ustalania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne dla osób prowadzących działalność gospodarczą przez bezpośrednie powiązanie z ekonomicznymi efektami jej prowadzenia wydaje się dobrym rozwiązaniem, które pełniej realizuje zasadę solidarności społecznej jako zasadę ubezpieczenia zdrowotnego. Zdecydowanie niekorzystną dla ubezpieczonego będącego jednocześnie podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych zmianą jest pozbawienie go możliwości odliczenia części opłaconej składki zdrowotnej od kwoty podatku. Jest to duża zmiana, która w istotny sposób przysłańia zmiany w podstawie wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne.

285

Słowa kluczowe: składka zdrowotna, zasada solidarności społecznej

Abstract

The study concerns the issues of changes in the legal structure of health insurance contribution, which entered into force in 2022. What has changed is primarily the method of determining the amount of the basis for calculating health insurance contribution for insured persons whose compulsory entitlement to health insurance is running a business and, in the case of some entrepreneurs, the amount rates. Changing the rules for determining the basis for calculating health insurance contributions for entrepreneurs by directly linking it to the economic effects of running a business seems to be a good solution that more fully implements the principle of social solidarity as a principle of health insurance. A change that is definitely unfavorable for an insured person who is also a taxpayer of personal income tax is the deprivation of the possibility of deducting part of the paid health insurance premium from the tax

¹ Paweł Lenio – doktor, Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0002-9364-7318>

amount. This is a big change that significantly overshadows changes in the basis for calculating health insurance contributions.

Keywords: health insurance contribution, the principle of social solidarity

1. Wprowadzenie

Z dniem 1 stycznia 2022 r. weszła w życie ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw². Ustawa zmieniająca wprowadza wiele istotnych zmian w zakresie opodatkowania osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. W znaczący sposób nowe przepisy wpływają na opodatkowanie dochodów i przychodów w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej.

286 Wprowadzone zmiany nie dotyczą jedynie systemu podatkowego. Mają one również istotny wpływ na konstrukcję prawną składki na ubezpieczenie zdrowotne. Zmianie ulega przede wszystkim sposób ustalania wysokości podstawy wymiaru składki zdrowotnej u ubezpieczonych, których obowiązkowym tytułem do ubezpieczenia zdrowotnego jest prowadzenie działalności gospodarczej. Skutkiem nowelizacji przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych³ w zakresie podstawy wymiaru składki jest zmiana jej wysokości.

2. Zasada solidarności społecznej

W myśl art. 65 pkt 1 u.ś.o.z. powszechne ubezpieczenie zdrowotne jest oparte w szczególności na zasadzie solidarności społecznej. Zasada ta nie ma swojej legalnej definicji. Wywodzi się przede wszystkim z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁴ W myśl preambuły do Konstytucji RP stosowanie jej przepisów powinno być oparte m.in. na obowiązku solidarności z innymi. Z preambuły

² Dz.U. poz. 2105 – dalej: ustawa zmieniająca.

³ Dz.U. z 2021 r., poz. 285 ze zm. – dalej: u.ś.o.z.

⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

do Konstytucji RP wynika również, że obowiązek solidarności z innymi jest zasadą, której przestrzeganie stanowić ma niewzruszoną podstawę Rzeczypospolitej Polskiej. Ponadto, zgodnie z art. 20 Konstytucji RP, społeczna gospodarka rynkowa stanowi podstawę ustroju gospodarczego państwa i jest oparta m.in. na zasadzie solidarności.

Solidarność społeczna nie występuje jedynie na gruncie systemu ubezpieczenia zdrowotnego. Ma ona określone znaczenie prawne m.in. w prawie samorządu terytorialnego⁵, w systemie ubezpieczeń społecznych⁶, a nawet w prawie rodzinnym⁷.

W literaturze prawniczej wskazuje się, że z zasady solidarności, opisanej w sposób przyjęty w preambule do Konstytucji RP, „wynika także wskazanie, że nikt, kto nie potrafi sam sobie pomóc, nie powinien być pozostawiony sam sobie, tak by nie był zdolny do prowadzenia godnego życia”⁸.

Na potrzeby niniejszego opracowania można zatem przyjąć, że zasada solidarności społecznej w ubezpieczeniu zdrowotnym polega na jego finansowaniu przez osoby ubezpieczone w wysokości uzależnionej od indywidualnej zdolności ekonomicznej ubezpieczonego do opłacenia składki. Konsekwencją tego jest nominalna nierówność pomiędzy niektórymi grupami ubezpieczonych. Ubezpieczeni mający większą zdolność płatniczą powinni finansować w szerszym stopniu system ubezpieczenia zdrowotnego, a ubezpieczeni osiągający niewielkie dochody mogą korzystać z tego systemu, uzyskując jednakową ochronę ubezpieczeniową.

Zakres przedmiotowy ubezpieczenia zdrowotnego jest taki sam dla wszystkich świadczeniobiorców, bez względu na rodzaj ubezpieczenia (obowiązkowe i dobrowolne), wysokość opłacanej składki oraz sytuację majątkową. Oznacza to, że niektórzy ubezpieczeni opłacają składkę w mniejszej wysokości niż pozostali, ale otrzymują taki sam zakres ochrony ubezpieczeniowej. Jeżeli zróżnicowanie wysokości składki zdrowotnej wynika ze zdolności do jej uiszczenia przez

⁵ R. Mędrzycki, *Zasada solidarności społecznej w prawie samorządu terytorialnego*, Warszawa 2021, s. 151 i nast.

⁶ S. Maciejewski, *Zasada solidarności między pokoleniami na przykładzie systemu emerytalnego*, „Annales UMCS, Sectio I” 2016, t. 41, s. 77; M. Rymśza, *Solidaryzm w ubezpieczeniach społecznych*, [w:] T. Szumlicz (red.), *Společne aspekty ubezpieczenia*, Warszawa 2005, s. 43–58.

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 2006 r., sygn. SK 57/04, OTK-A 2006, nr 4, poz. 43.

⁸ A. Pułło, *Idea solidarności w systemie zasad konstytucyjnych*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2015, t. 33(1), s. 337.

ubezpieczonego, wówczas jest ono uzasadnione zasadą solidarności społecznej. Zasada ta polega bowiem na tym, że na ubezpieczonych o większej zdolności ekonomicznej spoczywa większy ciężar finansowania ubezpieczenia zdrowotnego, tak aby podmioty niebędące w stanie samodzielnie ponosić obciążenia składkowego mogły korzystać z publicznego systemu ochrony zdrowia, opartego na ubezpieczeniowej metodzie finansowania.

Na konieczność uzależnienia wysokości ciężaru ubezpieczeniowego w postaci składki na ubezpieczenie zdrowotne od zdolności płatniczej ubezpieczonego wskazywał również Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając niekonstytucyjność art. 82 ust. 6 w zw. z art. 86 ust. 1 pkt 1 u.ś.o.z. w zakresie, w jakim określał zobowiązanie budżetu państwa do finansowania składek zdrowotnych wszystkich wskazanych w nim rolników, bez względu na wysokość osiąganych przez nich przychodów⁹.

3. Składka na ubezpieczenie zdrowotne jako danina publiczna

288

Składka na ubezpieczenie zdrowotne jest daniną publiczną stanowiącą publicznoprawne, powszechne, generalne, bezzwrotne i przymusowe świadczenie pieniężne nakładane na podstawie przepisów ustawy, o charakterze odpłatnym i celowym, przeznaczaną na realizację konstytucyjnych zadań państwa z zakresu ochrony zdrowia przez Narodowy Fundusz Zdrowia w ramach powszechnego obowiązkowego lub dobrowolnego ubezpieczenia zdrowotnego¹⁰.

Zakres podmiotowy składki determinowany jest przede wszystkim zakresem podmiotowym ubezpieczenia zdrowotnego. Zakres ten jest oparty na wskazaniu określonych tytułów ubezpieczeniowych. Obowiązkowym tytułem do ubezpieczenia jest określony w przepisach ustawy status ubezpieczonego, determinowany m.in. jego aktywnością zawodową lub korzystaniem ze świadczeń w ramach systemu ubezpieczeń społecznych, a także szeroko rozumianej pomocy społecznej. Zakres podmiotowy składki jest ściśle powiązany z jej zakresem przedmiotowym.

⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 2010 r., sygn. K 58/07, OTK-A 2010, nr 8, poz. 80.

¹⁰ P. Lenio, *Publicznoprawne źródła finansowania ochrony zdrowia*, Warszawa 2018, s. 326.

Podmiotowy zakres obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego wynika wprost z art. 66 u.ś.o.z. Wskazano w nim ponad 50 różnych grup społecznych i zawodowych, do których przynależność skutkuje powstaniem obowiązku ubezpieczeniowego.

Do największych grup osób ubezpieczonych, w świetle art. 66 u.ś.o.z., należy zaliczyć pracowników, rolników i ich domowników, osoby prowadzące działalność gospodarczą oraz wykonujące pracę na podstawie umowy zlecenia lub umowy agencyjnej.

Obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu podlegają także osoby pobierające emeryturę lub rentę, dzieci przebywające w placówkach pełniących funkcje resocjalizacyjne, studenci i doktoranci, osoby bezrobotne, osoby pobierające zasiłek stały z pomocy społecznej, osoby pobierające specjalny zasiłek opiekuńczy, osoby bezdomne wychodzące z bezdomności, a także kombataneci i osoby represjonowane.

W świetle obecnej konstrukcji prawnej składki zdrowotnej o jej wysokości przesądza podstawa wymiaru składki. Została ona uregulowana przez ustawodawcę w sposób kazuistyczny. Metoda jej ustalania jest uzależniona od przynależności ubezpieczonego do określonej grupy społecznej lub zawodowej (posiadania określonego tytułu ubezpieczeniowego, o którym mowa w art. 66 ust. 1 u.ś.o.z.).

W większości przypadków podstawę wymiaru składki stanowi przychód lub inne, z ekonomicznego punktu widzenia podobne świadczenie uzyskane przez ubezpieczonego. Przychód stanowi podstawę wymiaru składki dla najliczniejszej grupy ubezpieczonych – pracowników, a także osób zatrudnionych w formie umowy zlecenia lub umowy o dzieło (art. 81 ust. 1 u.ś.o.z.).

W przypadku osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą do 31 grudnia 2021 r. podstawę wymiaru składki zdrowotnej stanowiła zadeklarowana kwota (art. 81 ust. 2 u.ś.o.z. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2021 r.). Kwota ta nie mogła być jednak niższa niż 75% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku, ogłaszanego przez prezesa Głównego Urzędu Statystycznego¹¹. Przedsiębiorcy nie mieli ustawowego obowiązku

¹¹ W 2021 r. minimalna podstawa wymiaru składki wynosiła 4242,38 zł, a minimalna składka zdrowotna 381,81 zł. Przeciętne miesięczne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 81 ust. 2 u.ś.o.z., wynosiło bowiem 5656,51 zł – komunikat Prezesa GUS z dnia 21 stycznia 2021 r.: Obwieszczenie w sprawie przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, włącznie z wypłatami z zysku w czwartym kwartale 2020 roku, <https://stat.gov.pl/sygnalne/komunikaty-i-obwieszczenia/lista-komunikatow-i-obwieszczen/obwieszczenie-w-sprawie-przecietnego-miesiecznego->

zadeklarowania kwoty odpowiadającej uzyskiwanym przez nich dochodom z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej. Racjonalnie planując koszty swojej działalności, w większości przypadków jako podstawę wymiaru składki wskazywali oni najniższą ustawowo dopuszczalną wartość.

Taka konstrukcja podstawy wymiaru składki była korzystna dla przedsiębiorców osiągających dochody z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej przekraczające 75% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 81 ust. 2 u.ś.o.z. Przedsiębiorcy uzyskujący dochód mniejszy niż minimalna podstawa wymiaru składki nie mieli możliwości jej pomniejszenia.

W przypadku rolników podstawa wymiaru składki zdrowotnej została ukształtowana w sposób zupełnie odmienny od pozostałych grup ubezpieczonych. W myśl art. 80 ust. 1a u.ś.o.z. podstawę wymiaru składki w przypadku większości osób prowadzących działalność gospodarczą stanowi powierzchnia gospodarstwa rolnego wyrażona w hektarach przeliczeniowych użytków rolnych¹².

290 Podstawą wymiaru składki zdrowotnej w przypadku grup ubezpieczonych, którzy nie otrzymują żadnego świadczenia pieniężnego i podlegają ubezpieczeniu zdrowotnemu, może być np. wysokość renty socjalnej, minimalna wysokość zasiłku opiekuńczego, maksymalny zasiłek stały z pomocy społecznej, zasiłek dla bezrobotnych lub świadczenie przedemerytalne. W takich przypadkach składka zdrowotna jest opłacana za osoby ubezpieczone ze środków publicznych (przede wszystkim z budżetu państwa).

Stawka składki zdrowotnej dla większości grup ubezpieczonych ma charakter procentowy. Wynosi ona, w myśl z art. 79 u.ś.o.z., 9% podstawy wymiaru składki¹³.

wynagrodzenia-w-sektorze-przedsiębiorstw-włącznie-z-wypłatami-z-zysku-w-czwartym-kwartale-2020-roku,58,29.html (dostęp: 20.11.2021).

¹² W przypadku rolników prowadzących działalność z zakresu działów produkcji rolnej podstawę wymiaru składki stanowi zadeklarowana kwota odpowiadająca dochodowi ustalonymu dla opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jednak w kwocie nie niższej niż kwota odpowiadająca wysokości minimalnego wynagrodzenia.

¹³ W odniesieniu do rolników nieprowadzących działalności z zakresu działów specjalnych produkcji rolnej stawka składki zdrowotnej ma charakter kwotowy i wynosi 1 zł za każdy pełny hektar przeliczeniowy użytków rolnych. Sposób ukształtowania składki zdrowotnej rolników ma niewątpliwie preferencyjny charakter i uprzywilejowuje tę grupę ubezpieczonych w porównaniu do pozostałych grup zawodowych objętych obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym. Na temat krytyki konstruk-

W przypadku wystąpienia zbiegu tytułów do ubezpieczenia zdrowotnego składka zdrowotna jest opłacana kumulatywnie. Zgodnie bowiem z art. 82 ust. 1 u.ś.o.z. w przypadku, gdy ubezpieczony uzyskuje przychody z więcej niż jednego tytułu do objęcia obowiązkiem ubezpieczeniowym, składka zdrowotna opłacana jest z każdego z tych tytułów odrębnie. Jest to zasada kumulatywnego zbiegu tytułów ubezpieczeniowych w ubezpieczeniu zdrowotnym.

Inaczej zostały uregulowane zasady rozstrzygania zbiegu tytułów ubezpieczeniowych, z których składka zdrowotna finansowana jest ze środków pochodzących z budżetu państwa. W takim przypadku składka jest opłacana wyłącznie z tytułu, który powstał najwcześniej. Tym samym ustawodawca chroni interesy budżetu państwa kosztem przychodów Narodowego Funduszu Zdrowia.

4. Konstrukcja prawna składki na ubezpieczenie zdrowotne od 1 stycznia 2022 r.

Ustawa zmieniająca wprowadziła z dniem 1 stycznia 2022 r. wiele istotnych zmian w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych, a także w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów¹⁴.

W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵ dokonano m.in. zmian w konstrukcji przychodów i kosztów ich uzyskania, a także w katalogu zwolnień przedmiotowych oraz zwiększono kwotę wolną od podatku oraz wprowadzono zmianę w skali podatkowej, podwyższając próg podatkowy. W zakresie zależności wysokości kwoty podatku dochodowego od osób fizycznych od opłaconej w danym roku składki na ubezpieczenie zdrowotne uchylono art. 27b u.p.d.o.f. Przepis ten pozwalał na obniżenie kwoty podatku dochodowego o opłaconą przez podatnika składkę zdrowotną do wysokości 7,75% podstawy jej wymiaru.

W zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych dokonano obniżenia wysokości stawek ryczałtu dla niektórych usług (art. 12 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r.

291

cji prawnej składki zdrowotnej rolników zob. P. Lenio, *Publicznoprawne źródła...*, s. 242 i nast.

¹⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 1993 ze zm.

¹⁵ Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów¹⁶). Wydaje się, że obniżenie stawek ryczału stanowi zachętę ustawodawcy do zmiany formy opodatkowania podatników prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą.

Tak jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych zniesiono również możliwość odliczenia zapłaconej składki na ubezpieczenie zdrowotne od kwoty ryczału¹⁷.

Pozbawienie przez ustawodawcę możliwości odliczenia części opłaconej składki zdrowotnej od podatku dochodowego nie stanowi ingerencji w konstrukcję prawną składki jako odrębnej daniny publicznej, ale jest z nią w istotny sposób powiązane. Brak możliwości odliczenia części składki od podatku jest neutralny z punktu widzenia przychodów Narodowego Funduszu Zdrowia. Zwiększa natomiast w istotny sposób wysokość dochodów budżetu państwa.

W zakresie konstrukcji prawnej składki na ubezpieczenie zdrowotne zmianie uległy dwa jej elementy. Po pierwsze, ustawodawca dokonał ingerencji w sposób obliczenia podstawy wymiaru składki. Po drugie, dokonano zmiany wysokości stawki składki dla osób prowadzących działalność gospodarczą opodatkowanych podatkiem liniowym (proporcjonalnym).

292

W myśl art. 81 ust. 2 u.ś.o.z. w nowym brzmieniu roczną podstawę wymiaru składki zdrowotnej m.in. przedsiębiorców stanowi dochód z działalności gospodarczej ustalony za rok kalendarzowy jako różnica między osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami ich uzyskania, pomniejszony o kwotę opłaconych w tym roku składek na ubezpieczenie społeczne.

Ustawodawca odszedł zatem od funkcjonującej ponad 20 lat konstrukcji wymiaru składki zdrowotnej przedsiębiorców w postaci zadeklarowanej kwoty. Nie zrezygnowano natomiast z minimalnej podstawy wymiaru składki, która nie jest uzależniona od wysokości uzyskiwanego przychodu. Mianowicie zgodnie z art. 82 ust. 2b u.ś.o.z., w przypadku gdy podstawa wymiaru składki przedsiębiorcy jest niższa od kwoty stanowiącej iloczyn liczby miesięcy w roku składkowym podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu i minimalnego wynagrodzenia, podstawę wymiaru składki za ten rok składkowy stanowi ta kwota. Miesięczna składka jest natomiast obliczana zasadniczo na podstawie

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 776 ze zm.

¹⁷ Wyłączono również możliwość odliczenia zapłaconej składki zdrowotnej od kwoty podatku pobieranego w formie karty podatkowej, która po 1 stycznia 2022 r. funkcjonuje w ograniczonym zakresie.

mechanizmu zbliżonego do sposobu obliczania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Przyjmując, że zasada solidarności społecznej w ubezpieczeniu zdrowotnym polega m.in. na jego finansowaniu przez osoby ubezpieczone w wysokości uzależnionej od indywidualnej zdolności ekonomicznej ubezpieczonego do opłacenia składki, to nowa konstrukcja podstawy wymiaru składki dużo bardziej odpowiada zasadzie solidarności społecznej jako podstawie ubezpieczenia zdrowotnego w porównaniu do dotychczasowych rozwiązań. Podstawa wymiaru składki obowiązująca do końca 2021 r. znacząco uprzywilejowywała przedsiębiorców, którzy z prowadzonej działalności osiągalni wysokie dochody. Ustalenie minimalnej wysokości składki zdrowotnej na stałym i stosunkowo niskim poziomie powodowało, że udział tej grupy ubezpieczonych w finansowaniu systemu ochrony zdrowia był nieproporcjonalny do uzyskiwanych dochodów. Obecnie przedsiębiorca uzyskujący wysokie dochody partycypuje w finansowaniu systemu ochrony zdrowia, pokrywając również koszty udzielania świadczeń zdrowotnych tym świadczeniobiorcom, którzy z uwagi na małe dochody (lub ich brak) opłacają składkę zdrowotną w niskiej wysokości lub są zwolnieni z tego obowiązku i jednocześnie mają taki sam zakres ochrony ubezpieczeniowej.

293

Tak więc ubezpieczony, który jest w stanie ponieść większy ciężar opłacania składki, w szerszym stopniu finansuje świadczenia zdrowotne, które są udzielane wszystkim ubezpieczonym według jednakowej miary, a ubezpieczony, którego zdolność płatnicza nie pozwala na znaczący udział w finansowaniu świadczeń, może z nich korzystać. Jest to wyraz solidarności społecznej pomiędzy poszczególnymi grupami ubezpieczonych.

Ponadto w dotychczasowym stanie prawnym przedsiębiorcy uzyskujący znaczne dochody z prowadzonej działalności nie partycypowali w finansowaniu systemu w sposób chociażby zbliżony do osób pozostających w stosunku pracy, uzyskujących dochód na podobnym poziomie¹⁸. Przyjęta wówczas konstrukcja podstawy wymiaru składki mogła dyskryminować sytuację prawną pracowników, którzy osiągalni przychody wyższe niż minimalna podstawa wymiaru składki przedsiębiorców (75% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego). Było to niewątpliwie zaprzeczeniem zasady solidarności społecznej.

Zwrócić trzeba uwagę również na to, że osoby prowadzące działalność gospodarczą w dalszym ciągu są zobowiązane do opłacania składki zdrowotnej w minimalnej wysokości, jeżeli nie uzyskują dochodu

¹⁸ Zob. P. Lenio, *Publicznoprawne źródła...*, s. 234 i nast.

z prowadzonej działalności lub dochód ten jest równy bądź mniejszy niż minimalne wynagrodzenie za pracę. Przedsiębiorcy są zatem zobowiązani do opłacania składki zdrowotnej od podstawy wymiaru, która przekracza ich rzeczywisty dochód. Ten aspekt podstawy wymiaru składki w dalszym ciągu budzi wątpliwości z punktu widzenia solidaryzmu społecznego. Uzasadnione mogłoby być twierdzenie, że ubezpieczony, decydując się na prowadzenie działalności gospodarczej, która z założenia jest korzystniejsza z punktu widzenia obciążeń publicznoprawnych, powinien ponosić ryzyko związane z jej nieefektywnością. Z drugiej jednak strony istnieją rodzaje działalności gospodarczej, których specyfika nie pozwala na osiągnięcie wysokich dochodów.

Dla przedsiębiorców opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych podstawę wymiaru składki stanowi określony procent przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku. W przypadku przychodów nieprzekraczających w skali roku 60 000 zł podstawa wymiaru wynosi 60% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia. Dla przychodów pomiędzy 60 000 zł a 300 000 zł podstawą jest pełne przeciętne miesięczne wynagrodzenie. Natomiast w przypadku przedsiębiorcy przekraczającego ostatnią ze wskazanych kwot podstawa wynosi 180% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia.

Tak więc składka przedsiębiorców opodatkowanych ryczałtem nie jest bezpośrednio powiązana z uzyskiwanym dochodem. Wynika to z faktu, że przedsiębiorca wybierający taką formę opodatkowania nie oblicza dochodu podatkowego. Krzywdzące dla podatnika byłoby uzależnienie podstawy wymiaru składki, a w konsekwencji jej wysokości od uzyskiwanych przychodów bez pomniejszania ich o koszty. Rozwiązaniem, które również mogłoby być przyjęte przez ustawodawcę, jest powiązanie podstawy wymiaru składki z uzyskiwanym przychodem przy jednoczesnym pomniejszeniu jej stawki, na wzór obecnej istoty ryczałtu podatkowego.

Dla przedsiębiorców rozliczających się na zasadach wynikających z art. 30c u.p.d.o.f. obniżono również wysokość stawki składki. Wynosi ona obecnie 4,9% uzyskiwanego dochodu podatkowego (art. 79a ust. 1 u.ś.o.z.). Należy zwrócić uwagę na to, że tylko wskazani przedsiębiorcy opłacają składkę zdrowotną w niższej stawce. Stawka preferencyjna nie ma zastosowania do przedsiębiorców opodatkowanych skalą podatkową. Zróżnicowanie to wynika z nowej konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych. W związku z brakiem możliwości odliczenia części składki zdrowotnej od podatku ustawodawca wprowadził nową ulgę dla większości podatników, z pominięciem przedsiębiorców

opodatkowanych podatkiem liniowym (art. 26 ust. 4a–4c u.p.d.o.f.). Zaznaczyć należy, że obniżenie stawki składki zdrowotnej dla określonej grupy przedsiębiorców wpływa na wysokość przychodów Narodowego Funduszu Zdrowia. Nie ma to natomiast znaczenia dla dochodów budżetu państwa.

5. Zakończenie

Zmiana zasad ustalania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne dla osób prowadzących działalność gospodarczą przez bezpośrednie powiązanie z ekonomicznymi efektami jej prowadzenia wydaje się bardzo dobrym rozwiązaniem, które pełniej realizuje zasadę solidarności społecznej jako zasadę ubezpieczenia zdrowotnego. To samo należy odnieść do zmiany zasad ustalania podstawy wymiaru składki przedsiębiorców opodatkowanych ryczałtem podatkowym. W ich przypadku jedynie częściowo powiązano podstawę wymiaru z efektami ekonomicznymi prowadzenia działalności. Brak pełnego powiązania wysokości składki zdrowotnej z dochodami podatnika w tym przypadku nie jest możliwy, z istoty ryczałtu podatkowego wynika bowiem konieczność ustalania jedynie przychodu z tytułu prowadzonej działalności. Jak wskazano w opracowaniu, drugą możliwością mogłoby być uzależnienie podstawy wymiaru składki od uzyskiwanego dochodu z jednoczesnym obniżeniem stawki składki. Wówczas jednak składka zdrowotna przybrałaby klasyczny kształt ryczałtu podatkowego.

Z punktu widzenia zachowania jednolitości konstrukcji prawnej składki zdrowotnej istotną wątpliwość budzi natomiast obniżenie jej stawki dla ubezpieczonych prowadzących działalność gospodarczą i opodatkowanych podatkiem liniowym (proporcjonalnym). Dochodzi bowiem do sytuacji, w której zmiana konstrukcji jednej daniny publicznej (w rzeczywistości jej podwyższenie poprzez wprowadzenie braku możliwości obniżenia kwoty podatku o zapłaconą w danym roku składkę) jest rekompensowana obywatelowi poprzez obniżenie innej. Jeżeli wolą ustawodawcy było zrekompensowanie podatnikowi braku możliwości skorzystania z odliczenia części zapłaconej składki (co skutkuje większą zaliczką na podatek dochodowy oraz większą kwotą podatku w skali roku), to należało wprowadzić inne właściwe dla podatku dochodowego od osób fizycznych mechanizmy pozwalające na redukcję ekonomicznie istotnych dla podatnika skutków w obrębie tej samej ustawy podatkowej.

Wydaje się jednak, że celem ustawodawcy była przede wszystkim ochrona interesów budżetu państwa kosztem przychodów z Narodowego Funduszu Zdrowia uzyskiwanych z tytułu składki na ubezpieczenie zdrowotne. Interes fiskalny budżetu państwa przesądził zatem o sposobie redukcji obciążeń daninowych przedsiębiorców opodatkowanych na zasadach wynikających z art. 30c u.p.d.o.f. poprzez ingerencję w stawkę innej daniny publicznej w celu zmniejszenia obciążeń wynikających ze zmian dokonanych w podatku dochodowym. Co istotne, częściowa rekompensata braku możliwości obniżenia kwoty podatku o zapłaconą w danym roku składkę dla pozostałych podatników została wprowadzona do konstrukcji prawnej podatku dochodowego (ulga, o której mowa w art. 26 ust. 4a–4c u.p.d.o.f.). Dotyczy ona przedsiębiorców rozliczających się na zasadach ogólnych (skala podatkowa). Niezrozumiałe jest działanie ustawodawcy polegające na zróżnicowanym sposobie obniżania obciążeń podatkowo-składkowych dla tej samej grupy podatników (ubezpieczonych), którymi są osoby prowadzące działalność gospodarczą.

Zmianą zdecydowanie niekorzystną dla ubezpieczonego będącego jednocześnie podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych jest pozbawienie go możliwości odliczenia części opłaconej składki zdrowotnej od kwoty podatku. Jest to istotna zmiana, która w znaczny sposób przysłania zmiany w podstawie wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne. Tego rodzaju ingerencja ustawodawcy jednocześnie wymusiła korektę innych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej (przede wszystkim obniżenie stawki składki jedynie dla przedsiębiorców opodatkowanych na zasadach, o których mowa w art. 30c u.p.d.o.f.).

Bibliografia

- Lenio P., *Publicznoprawne źródła finansowania ochrony zdrowia*, Warszawa 2018.
- Maciejewski S., *Zasada solidarności między pokoleniami na przykładzie systemu emerytalnego*, „Annales UMCS, Sectio I” 2016, t. 41.
- Mędrzycki R., *Zasada solidarności społecznej w prawie samorządu terytorialnego*, Warszawa 2021.
- Pułło A., *Idea solidarności w systemie zasad konstytucyjnych*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2015, t. 33(1).
- Rymsza A., *Solidaryzm w ubezpieczeniach społecznych*, [w:] T. Szumlicz (red.), *Spółeczne aspekty ubezpieczenia*, Warszawa 2005.

*Maria Supera-Markowska*¹

Opodatkowanie przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych a wartości konstytucyjne

Streszczenie

Zasady opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych podlegają postępującemu zróżnicowaniu, co w szczególności można obserwować w polskim systemie podatkowym. Zróżnicowania te przejawiają się wielością możliwych rozwiązań dotyczących zasad ustalania dochodu jako przedmiotu opodatkowania w podatkach dochodowych oraz odstępowaniem od ustalania dochodu na rzecz innych wskaźników (lub wprowadzania opodatkowania „uzupełniającego” z użyciem tych innych wskaźników). Celem opracowania jest dokonanie ogólnej oceny w tym zakresie oraz poddanie refleksji, na ile postępujące zróżnicowanie zasad opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych służy realizacji pewnych konstytucyjnych wartości, w tym zwłaszcza sprawiedliwości, a na ile je narusza.

297

Słowa kluczowe: podatki dochodowe, przedsiębiorcy, podatki a wartości konstytucyjne

Abstract

The rules of taxation of entrepreneurs with income taxes in modern tax systems are subject to progressive diversity, which can be observed in particular in the Polish tax system. These differences are manifested by a multitude of alternative solutions to the principles of determining income as an object of taxation in income taxes and the withdrawal from income determination in these taxes in favor of other indicators (or the introduction of ‘supplementary’ taxation using these other indicators). The aim of the paper is to make an overall assessment in this regard and reflection on the extent to which the progressive differentiation of the principles of taxation of entrepreneurs with income taxes in contemporary tax systems serves precisely the implementation

¹ Maria Supera-Markowska – doktor, Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0003-1599-0740>

of certain constitutional values, in particular justice, and to what extent – violates them.

Keywords: income taxes, entrepreneurs, taxes and constitutional values

1. Wprowadzenie

298 Zasady opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych podlegają postępującemu zróżnicowaniu, co w szczególności można obserwować w polskim systemie podatkowym. Zróżnicowania te przejawiają się wielością możliwych rozwiązań dotyczących zasad samego ustalania dochodu jako przedmiotu opodatkowania w podatkach dochodowych oraz odstępowaniem od ustalania dochodu w tych podatkach na rzecz innych wskaźników (lub wprowadzania opodatkowania „uzupełniającego” z użyciem tych innych wskaźników). Część z tych zróżnicowanych rozwiązań ma charakter fakultatywny i jest szeroko dostępna, w części jednak możliwość ich wyboru przewidziana jest tylko dla stosunkowo wąskiej grupy podatników. Są też takie przypadki, gdy pewne zasady są obligatoryjne, ale jedynie dla niektórych podatników. Taki stan rzeczy, zwłaszcza wobec postępującej dywersyfikacji we wskazanym zakresie, skłania do podjęcia próby jego oceny w kontekście wartości konstytucyjnych. Chodzi przede wszystkim o fundamentalną kategorię sprawiedliwości oraz związane z nią, czasem wprost wyartykułowane w ustawach zasadniczych, pewne podstawowe zasady podatkowe. Celem opracowania jest dokonanie ogólnej oceny w tym zakresie² oraz poddanie refleksji, na ile postępujące zróżnicowanie zasad opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych służy realizacji pewnych konstytucyjnych wartości, w tym zwłaszcza sprawiedliwości, a na ile je narusza.

² Ograniczonej z uwagi na ustaloną objętość opracowania i stąd skoncentrowanej jedynie na niektórych aspektach przedmiotowej problematyki.

2. W poszukiwaniu sprawiedliwego opodatkowania – koncepcja zdolności podatkowej

2.1. Podatkowa zasada sprawiedliwości i koncepcja zdolności podatkowej

Podatkowa zasada sprawiedliwości ujmowana jest w aspekcie horyzontalnym i wertykalnym. W aspekcie horyzontalnym oznacza, iż podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji powinny być tak samo traktowane³, a jej naruszenie następuje poprzez dyskryminacyjne uregulowania. Sprawiedliwość pozioma jest konkretyzowana przez zasadę powszechności i zasadę równości⁴. Natomiast sprawiedliwość w ujęciu wertykalnym wymaga rozłożenia ciężaru podatkowego pomiędzy podatników stosownie do ich zdolności podatkowej, określanej w literaturze też jako „zdolność płatnicza”, „wytrzymałość podatkowa”, „zdolność do poniesienia podatku” czy „zdolność ekonomiczna podatnika”⁵. Koncepcja ta zastąpiła teorię ekwiwalencji, w myśl której podatek miał być ceną lub składką ubezpieczeniową na rzecz państwa⁶. Natomiast koncepcja zdolności podatkowej nie uzależnia otrzymywania świadczeń ze strony państwa od zapłaty podatku, a sam podatek ma być odpowiedni do możliwości jego poniesienia. Zdolność podatkowa z teorii ekonomicznej ewoluowała w zasadę prawa⁷, która w niektórych porządkach prawnych jest *expressis verbis* wyrażona w ustawie zasadniczej (np. w konstytucjach Hiszpanii⁸ czy Włoch⁹), a przez to wprost podniesiona do rangi wartości konstytucyjnej. Nawet jednak w państwach,

299

³ European Commission, *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB). General Tax Principles*, Brussels 2004, s. 4.

⁴ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 27.

⁵ *Ibidem*, s. 36.

⁶ E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018, s. 21–25, 41 i 180.

⁷ *Ibidem*, s. 180.

⁸ Art. 31 ust. 1 konstytucji Hiszpanii z 1978 r. (B.O.E. Nr 311 z 29 grudnia 1978 r. ze zm.), zgodnie z którym „wszyscy wnoszą wkład w ponoszenie wydatków publicznych, stosownie do swojej zdolności ekonomicznej, za pośrednictwem sprawiedliwego systemu podatkowego opartego na zasadach równości i progresywności, który w żadnym wypadku nie może mieć charakteru konfiskaty” (w oryginale: „Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”).

⁹ Art. 53 zd. 1 konstytucji Włoch z 1947 r. (Gazzetta Ufficiale Nr 298 z 27 grudnia 1947 r. ze zm.), zgodnie z którym „wszyscy są zobowiązani do uczestniczenia w wydatkach

w których nie jest ona wyartykułowana w ustawie zasadniczej, może być wywiedziona z innych konstytucyjnych wartości¹⁰. We współczesnej doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się powszechnie¹¹, że zasada zdolności podatkowej jest niekwestionowanym fundamentem, stając się treścią norm prawnych kształtujących wysokość obciążeń podatkowych¹².

2.2. Funkcje zasady zdolności podatkowej a wartości konstytucyjne

Zasada zdolności podatkowej ma realizować trzy podstawowe funkcje. Po pierwsze, uzasadnia ona w ogóle samo opodatkowanie – nałożenie ciężaru podatkowego, w myśl założenia, że należy szukać źródeł podatków tam, gdzie znajdują się odpowiednie zasoby: „jest rzeczą oczywistą, że nałożyć ciężar podatkowy można tylko na taki podmiot, który jest zdolny w sensie prawnym i ekonomicznym do jego udźwignięcia”¹³, czy nieco inaczej to ujmując – za hiszpańskim Trybunałem Konstytucyjnym – zdolność podatkowa „wymaga szukania bogactwa tam, gdzie ono się znajduje”¹⁴.

300

publicznych stosownie do swojej zdolności podatkowej” (w oryginale: „Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”).

¹⁰ Zob. A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 25 oraz A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 72, a także E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 52.

¹¹ Jakkolwiek prezentowany jest też pogląd, iż zasada ta stanowi jedynie konkretyzację zasady sprawiedliwości podatkowej i nie ma charakteru normatywnego. Ustawodawca może, ale nie musi stosować jej jako miernika sprawiedliwego opodatkowania, przy czym konkuruje ona z innymi wyznacznikami, takimi jak względy budżetowe czy uwarunkowania finansowo-polityczne (zob. A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki...*, s. 22). Ustawodawca ma więc pewną swobodę decydowania, czy wyznacznikiem sprawiedliwości opodatkowania ma być zasada zdolności podatkowej, czy może inne kryteria – w takim ujęciu zasada ta traci charakter zasady wyznaczającej kształt konstrukcji podatku (zob. A. Nita, *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 4, s. 17).

¹² A. Mariański, *Krótką historia opodatkowania dochodu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 17; A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki...*, s. 22–23; *idem*, *Zdolność płatnicza podatnika...*, s. 17.

¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 217.

¹⁴ W oryginale: „[...] obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (wyrok hiszpańskiego Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 lipca 1981 r., STC 27/1981, B.O.E. Nr 193, z 13 sierpnia 1981 r.).

Zasada zdolności podatkowej wiąże się jednak nie tylko z zagadnieniem samego znalezienia ekonomicznego źródła opodatkowania, ale także z określeniem pewnych granic opodatkowania, których powinien przestrzegać ustawodawca. Opodatkowanie nie może bowiem mieć charakteru konfiskaty; znowu w niektórych systemach prawnych¹⁵ jest to zapisane wprost w ustawie zasadniczej (jak chociażby w przywołanym już wcześniej art. 31 konstytucji Hiszpanii), a w pozostałych może to być wywiedzione przez orzecznictwo z innych regulacji konstytucyjnych, w tym w szczególności dotyczących ochrony prawa własności (w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁶ zagwarantowanej w art. 64¹⁷). Polski Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 25 listopada 1997 r.¹⁸ wskazał, iż swoboda ustawodawcy w kształtowaniu obowiązków podatkowych nie może prowadzić do takiego nakładania obowiązków podatkowych, które należałoby uznać za narzędzie konfiskaty mienia.

Konstytucja RP nie ustanawia wprost materialnych granic opodatkowania¹⁹, ale w art. 217 określa formalne wymogi ustawowej regulacji nakładania podatków (i innych danin publicznych). Kwestię braku określenia w Konstytucji RP materialnych granic opodatkowania poddano w literaturze pewnej krytyce²⁰. Jednocześnie w doktrynie wskazuje się, iż unormowania konstytucyjne pozwalają m.in. na sformułowanie tez, iż podatki nie mogą pozbawiać podatnika dochodu (zysku, majątku) w takim stopniu, który uniemożliwia korzystanie z prawa własności, muszą zapewnić poszanowanie jego majątku i nie mogą zagrażać prawu do prowadzenia działalności gospodarczej²¹. Swoboda ustawodawcy

301

¹⁵ Szerzej zob. E.K. Drozdowski, *Postulat uregulowania zasady zdolności płatniczej expressis verbis w Konstytucji RP*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020, s. 134–137.

¹⁶ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja RP.

¹⁷ Zgodnie z którym: „1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. 2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. 3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”.

¹⁸ Sygn. K 26/97.

¹⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne...*, s. 219.

²⁰ Zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s. 26.

²¹ A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 374–375.

nie jest zatem nieograniczona²². Określając treść obowiązków podatkowych, musi respektować pewne konstytucyjne wartości i standardy, w tym w szczególności, oprócz wspomnianej już ochrony prawa własności, dotyczące wolności działalności gospodarczej (o której mowa w art. 20 Konstytucji RP²³)²⁴.

Zasada zdolności podatkowej wyznacza zatem granice dopuszczalnego ciężaru opodatkowania ze względu na uwarunkowania ekonomiczne po stronie podatnika, a jej uwzględnienie powinno prowadzić do eliminacji lub co najmniej ograniczenia (nadmiernego) fiskalizmu. Granice dopuszczalnego opodatkowania wyznacza jednocześnie zapotrzebowanie państwa na środki publiczne, które z jednej strony wiąże się z fundamentalną funkcją podatków, jaką jest funkcja fiskalna²⁵, ale oznacza też, że ciężar opodatkowania nie powinien być wyższy, niż wynika to z potrzeb wierzyciela podatkowego²⁶.

To z kolei wiąże się z trzecim aspektem (funkcją) zasady zdolności podatkowej²⁷ – sposobem określenia nie tylko poszczególnych ciężarów podatkowych, ale także ich sumy. Ma to zapewnić opodatkowanie sprawiedliwe, czyli zarówno nienadmierne, jak i zbyt niskie wobec możliwości ekonomicznych podatnika, zwłaszcza jeśli to zbyt niskie opodatkowanie

²² T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne...*, s. 219; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, s. 30.

²³ Zgodnie z którym „społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”.

²⁴ Por. A. Gomułowicz, *Konstytucyjny aspekt stanowienia obowiązków podatkowych*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020, s. 33.

²⁵ Por. np. M. Bitner, E. Chojna-Duch, J. Chowaniec, M. Grzybowski, P. Karwat, E. Kornberger-Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Ślifirczyk, M. Supera-Markowska, K. Tetlak, M. Waluga, *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017, s. 274; A. Gomułowicz, J. Małeckie, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 259; W. Wójtowicz, *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego osób fizycznych*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa: księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 408; W. Modzelewski (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2005, s. 24–27.

²⁶ W. Nykiel, A. Mariański, *Finanse publiczne*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. II, Warszawa 2016, s. 1491. Wiąże się to z kolei z zagadnieniem oceny tych potrzeb, w tym zwłaszcza przez pryzmat wartości konstytucyjnych, co jednakże już przekracza ramy niniejszego opracowania.

²⁷ Szerzej o podstawowych funkcjach zasady por. np. M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González, *Principios constitucionales del derecho financiero: principios materiales*, [w:] M.Á. Collado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Barcelona 2018, s. 113 i nast.

dotyczyłoby tylko niektórych podatników. W tym kontekście w polskim systemie opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi rysują się problemy postępującego zróżnicowania ciężaru nakładanego na podatników tego samego podatku w zasadniczo analogicznych sytuacjach, co może w szczególności wynikać z odmiennych zasad ustalania dochodu albo nawet z odstąpienia od ustalania dochodu na rzecz innych wskaźników (np. przychodu).

2.3. Dochód jako wskaźnik zdolności podatkowej w podatkach dochodowych

Dla realizacji koncepcji zdolności podatkowej konieczne jest znalezienie właściwych wskaźników ją odzwierciedlających. Wskaźnikami takimi (ekonomicznym źródłem opodatkowania) mogą być przychód, dochód, majątek (jego stan lub przyrost) czy konsumpcja²⁸ albo w nieco innym ujęciu: dochód, obrót i majątek, co stoi u podstaw jednego z podstawowych podziałów podatków na dochodowe, obrotowe i majątkowe²⁹. W przypadku podatków dochodowych wskaźnikiem zdolności podatkowej ma być dochód – pewne przysporzenie netto, ustalone jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Podatki dochodowe mają przy tym na celu dostosowanie wysokości obciążenia podatkowego do indywidualnej sytuacji podatnika, a sytuację tę ustala się w odniesieniu do wysokości dochodu³⁰.

Dochód, stanowiąc ekonomiczne źródło opodatkowania, realizuje koncepcję zdolności podatkowej *sensu largo* (zgodnie z którą podatek musi nawiązywać do przejawów zdolności podatkowej, tj. właśnie do ekonomicznych źródeł opodatkowania), podczas gdy zdolność podatkowa *sensu stricto* oznacza, iż ponoszenie ciężarów podatkowych powinno być zindywidualizowane³¹. Dla realizacji obydwu aspektów koncepcji konieczne jest odpowiednie ustalenie zasad pomiaru dochodu.

²⁸ Zob. np. M. Bitner, E. Chojna-Duch, J. Chowaniec, M. Grzybowski, P. Karwat, E. Kornberger-Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Ślifirczyk, M. Supera-Markowska, K. Tetlak, M. Waluga, *Prawo finansowe...*, s. 278–279; E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 109, 121 i 145.

²⁹ W. Modzelewski, J. Bielawny (red.), *Materiałne prawo podatkowe* Warszawa 2005, s. 10.

³⁰ Por. A. Mariański, *Krótką historia...*, s. 17.

³¹ E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 144 i 182–183.

3. Zróżnicowanie zasad opodatkowania przedsiębiorców w polskim systemie podatków dochodowych

3.1. Wielość rozwiązań w zakresie pomiaru dochodu przedsiębiorców w podatkach dochodowych

Kwestia pomiaru dochodu przedsiębiorców w podatkach dochodowych wiąże się z fundamentalnym zagadnieniem potencjalnych związków prawa podatkowego z prawem bilansowym oraz możliwości wykorzystania wyniku finansowego na potrzeby podatkowe. W tym kontekście we współczesnych systemach podatkowych można wyróżnić dwa podstawowe warianty rozwiązań:

- 1) wykorzystywanie na potrzeby podatkowe wyniku finansowego z dokonaniem do celów podatkowych jego koniecznych korekt (np. w Hiszpanii³² czy w propozycji UE dotyczącej koncepcji C(C)CTB³³, którą ma zastąpić projekt BEFIT³⁴);
- 2) niezależne ustalanie wyniku podatkowego od wyniku finansowego (np. co do zasady w Polsce³⁵).

Jednocześnie przykład Polski pozwala zaobserwować kolejny wariant rozwiązań w tym kontekście, a mianowicie faktyczne zastępowanie wyniku finansowego wynikiem podatkowym. Stanowi to konsekwencję coraz szerszego określania grupy podatników zwolnionych z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych na rzecz autonomicznych ewidencji podatkowych w postaci podatkowej księgi przychodów i rozchodów czy uproszczonych ewidencji przychodów i kosztów³⁶

³² Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Możliwości zbliżenia zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019, s. 489–490 i przywołana tam literatura.

³³ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, Warszawa 2010 oraz *eadem*, *Projekt dyrektywy w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB) – analiza zaproponowanych regulacji i ich znaczenie dla polskiego podatnika*, cz. 1–5, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 9, 11; 2012, nr 2, 5, 10.

³⁴ Zob. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku*, COM(2021)251 final, Bruksela, 18 maja 2021, s. 14–17 – dalej: COM(2021)251 final.

³⁵ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*, Warszawa 2022, s. 352 i nast. oraz przywołana tam literatura.

³⁶ Szerzej *ibidem*, s. 381–410.

(jakkolwiek nie wszystkie z nich są dostępne dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą) i w związku tym w ogóle niestabilizujących wyniku finansowego.

Obecnie w polskim systemie opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi występują następujące metody ustalania ich wyniku podatkowego w kontekście jego potencjalnych związków z wynikiem finansowych lub księgami rachunkowymi:

- 1) ustalanie go formalnie niezależnie od wyniku finansowego, jakkolwiek z wykorzystaniem ksiąg rachunkowych jako narzędzi ewidencyjnych³⁷;
- 2) ustalanie go na bazie wyniku finansowego i jego odpowiedniej korekty w przypadku tzw. estońskiego CIT-u³⁸;
- 3) ustalanie jedynie wyniku podatkowego w przypadku przedsiębiorców prowadzących autonomiczne ewidencje podatkowe³⁹.

Jednak nie dla wszystkich podatników istnieje możliwość swobodnego wyboru metody ustalania dochodu, wobec czego nasuwa się wątpliwość, czy takie zróżnicowanie zasad ustalania wyniku podatkowego nie narusza zasady równego traktowania podatników oraz czy nie wpływa na ich decyzje co do formy prowadzenia działalności gospodarczej (od niej bowiem może zależeć sposób ustalania wyniku), naruszając zasadę neutralności opodatkowania, w myśl której regulacje podatkowe nie powinny wpływać na decyzje przedsiębiorców – te powinny być bowiem podejmowane na podstawie przesłanek ekonomicznych⁴⁰.

Wątpliwości pojawiają się także wobec różnicowania samego wskaźnika zdolności podatkowej w podatkach dochodowych, w których następuje często odejście od dochodu na rzecz przychodu czy innych mierników. W sytuacji gdy zastosowanie różnych mierników lub zasad skutkuje różnym ciężarem podatkowym przy takim samym wyniku finansowym z działalności gospodarczej, mogą się pojawić fundamentalne obiekcje co do faktycznego respektowania takich wartości

³⁷ Zob. zwłaszcza art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.p.

³⁸ Zob. art. 28m u.p.d.o.p.

³⁹ Na przykład spółki partnerskiej prowadzącej podatkową księgę przychodów i rozchodów – zob. art. 24a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.f.

⁴⁰ European Commission, *Common Consolidated Corporate...*, s. 4; M. Desai, J. Hines Jr., *Economic Foundations of International Tax Rules*, Washington 2003.

jak powszechność i równość opodatkowania, które w sumie świadczą o sprawiedliwości systemu podatkowego⁴¹.

3.2. Zasady powszechności, równości i neutralności opodatkowania a ustalanie wyniku podatkowego

W myśl art. 84 Konstytucji RP „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Stosownie natomiast do art. 32 ust. 1 Konstytucji RP „wszyscy są wobec prawa równi”. Ponieważ każdy jest równy wobec prawa, to nie może być inaczej traktowany na gruncie prawa podatkowego, o ile oczywiście mamy do czynienia z podmiotami charakteryzującymi się określoną wspólną cechą (przy czym równość w prawie podatkowym oznacza też akceptację odmiennego opodatkowania według ekonomicznej zdolności płatniczej)⁴². Zasady powszechności i równości, które uzupełnia jeszcze zasada neutralności, pozostają w ścisłym związku z zasadą sprawiedliwości; w ujęciu wertykalnym wymaga ona rozłożenia ciężaru podatkowego pomiędzy podatników stosownie do ich zdolności podatkowej. W przypadku przedsiębiorców – jako podmiotów nastawionych z istoty swojej na zys – jako naturalny wskaźnik ich zdolności podatkowej nasuwa się wynik finansowy z ich działalności gospodarczej (skorygowany w niezbędnym zakresie do celów podatkowych). Jednocześnie jednym z kluczowych argumentów przeciw oparciu wyniku podatkowego na wyniku finansowym ma być ryzyko nierealizowania w takim przypadku podstawowej funkcji podatków, tj. funkcji fiskalnej. Zasady rachunkowości finansowej mogą dawać bowiem przedsiębiorcom nadmierną z punktu widzenia podatkowego swobodę decyzyjną co do ujęcia pewnych zdarzeń gospodarczych i – służąc innym celom niż fiskalny – prowadzić do niedoszacowania wyniku podatkowego i zaniżenia dochodów budżetowych. Jednak wobec coraz szerszej gamy instrumentów prawa podatkowego ukierunkowanych na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania i optymalizacji podatkowej ryzyko to ulega minimalizacji. Nie można też pominąć tego, iż w pewnych międzynarodowych projektach dotyczących opodatkowania dochodu przedsiębiorców⁴³ punkt wyjścia dla ustalania wyniku

306

⁴¹ Zob. A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe...*, s. 375.

⁴² Zob. *ibidem*, s. 377.

⁴³ Zob. w szczególności art. 6 ust. 5 dyrektywy o CCTB z projektu zawartego w dokumencie Prezydencji Rady UE z dnia 6 czerwca 2019 r. (Prezydencja Rady UE, *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB) – State of play*, 9676/19, FISC 278 ECOFIN 518) czy OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project*,

podatkowego miałyby stanowić właśnie wynik finansowy (odpowiednio skorygowany do celów podatkowych).

W przypadku wdrożenia takiego rozwiązania⁴⁴ przepisy podatkowe odsyłałyby do wyniku finansowego jako punktu wyjścia do ustalenia wyniku podatkowego, koncentrując się na korektach koniecznych z uwagi na odmiennie cele oraz zasady rachunkowości finansowej i prawa podatkowego (zarówno wobec ryzyka potencjalnych nadużyć podatkowych ze strony podatników, jak i nadmiernego opodatkowania). Dla realizacji zasad równości i neutralności rozwiązanie takie powinno dotyczyć wszystkich podatników; na wstępie zatem należałoby zapewnić ich objęcie zakresem rachunkowości finansowej. Tymczasem obecny stan jest odmienny, a obserwowana tendencja polega na zwalnianiu coraz większej liczby podatników z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych na rzecz autonomicznych ewidencji podatkowych, co – jak już wcześniej wskazano – skutkuje zastępowaniem wyniku finansowego wynikiem podatkowym. Stan taki, stanowiąc przeszkodę dla wdrożenia jednolitej i powszechnej metodologii ustalania wyniku podatkowego jako skorygowanego wyniku finansowego⁴⁵, wymagałby stosownych zmian przepisów dla ujednolicenia zakresu podmiotowego ustaw o podatkach dochodowych i ustawy o rachunkowości.

Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (dostęp: 4.03.2022).

⁴⁴ Warto zwrócić uwagę, iż w gruncie rzeczy właśnie takie rozwiązanie, tj. pewnej korekty wyniku finansowego do celów podatkowych, zastosowano w tzw. estońskim CIT – zob. art. 28m u.p.d.o.p.

⁴⁵ Zakładając, iż wszyscy podatnicy podatków prowadzący działalność gospodarczą stosowaliby przepisy prawa bilansowego, wiele przepisów podatkowych (np. większość regulacji dotyczących amortyzacji) mogłaby zostać usunięta z ustaw podatkowych, co przyczyniłoby się do ich znacznego uproszczenia i zwiększonej przejrzystości. Wprowadzenie takiej zmiany systemowej powinno też skłonić do zweryfikowania potrzeby utrzymania bardzo szerokich katalogów kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów i przychodów zwolnionych, jakie obecnie zawierają ustawy o podatkach dochodowych. Pewne ich ograniczenie mogłoby skutkować faktycznym zbliżeniem wyników podatkowego i finansowego.

3.3. Odstępowanie od ustalania dochodu na rzecz innych wskaźników zdolności podatkowej podatników podatków dochodowych

Zagadnienie faktycznego różnicowania ekonomicznego źródła opodatkowania w podatkach dochodowych dla przedsiębiorców wiąże się w gruncie rzeczy z dwoma kwestiami: zróżnicowaniem zasad pomiaru dochodu przy jednoczesnym uznawaniu, iż przedmiotem opodatkowania ma być właśnie dochód, oraz z zagadnieniem odstępowania od ustalania dochodu na rzecz stosowania innych wskaźników, w szczególności przychodu (zwłaszcza w ramach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych⁴⁶) oraz opodatkowania na bazie znamion dochodu lub domniemanego (przyszłego) dochodu bądź przychodu (jak np. w przypadku podatku minimalnego; chodzi zarówno o podatek minimalny wprowadzony przez tzw. Polski Ład⁴⁷, jak i wcześniej już funkcjonujący⁴⁸ tzw. minimalny podatek od nieruchomości komercyjnych⁴⁹, do którego nawiązuje nowa konstrukcja, zgodnie z którą jeśli podatnik nie osiągnie pewnego zakładanego poziomu rentowności, to jego podstawa opodatkowania zostaje określona poprzez odniesienie się do pewnej wartości referencyjnej, jaką jest wartość majątku czy wysokość przychodów).

Zjawisko opodatkowania przychodu występuje też w innych niż polski współczesnych systemach podatkowych, np. w związku z wprowadzaniem w niektórych krajach tzw. podatków cyfrowych⁵⁰. Są to podatki prezentowane formalnie jako podatki od przychodu, co miałoby uzasadniać zaliczenie ich do podatków pośrednich⁵¹. W istocie mają one jednak uzupełniać niewystarczające opodatkowanie podatkami dochodowymi przedsiębiorstw cyfrowych, w przypadku których

⁴⁶ Zob. ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1993 ze zm.).

⁴⁷ Zob. art. 24ca u.p.d.o.p.

⁴⁸ Zob. art. 24b u.p.d.o.p. i art. 30g u.p.d.o.f.

⁴⁹ Szerzej zob. J. Jankowski, W. Klimiuk, *Podatek od nieruchomości komercyjnych – podatek dochodowy czy majątkowy?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3.

⁵⁰ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Podatek od usług cyfrowych – geneza, założenia i dalsze wyzwania*, [w:] M. Bitner (red.), *Problemy finansów i prawa finansowego. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, Wrocław 2021 i przywoływana tam literatura.

⁵¹ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Hiszpański podatek od usług cyfrowych – przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 2 i przywołana tam literatura.

istniejące zasady opodatkowania nie są adekwatne do wyzwań współczesnej zglobalizowanej, scyfryzowanej gospodarki, co skutkuje tym, iż opodatkowanie tych przedsiębiorstw nie jest odpowiednie do ich rzeczywistej zdolności podatkowej i narusza zasadę sprawiedliwości⁵². W tych przypadkach wprowadzenie opodatkowania przychodu ma zapewnić systemową sprawiedliwość prawa podatkowego.

Inne przesłanki uzasadniają odchodzenie od opodatkowania dochodu na rzecz przychodu w przypadku nierezydentów – tutaj z kolei chodzi o względy praktyczne (pragmatyczne⁵³). Ma to uprościć rozliczenia zagranicznych podatników i ograniczać nadużycia podatkowe, często trudne do uchwycenia, np. w przypadku dochodów osiąganych w związku ze świadczeniem usług mających charakter niematerialny⁵⁴. W literaturze⁵⁵ wskazuje się, iż opodatkowanie przychodu zagranicznych podmiotów nieposiadających w danym państwie zakładu, jakkolwiek nie spełnia kryteriów zasady zdolności podatkowej, nie powinno być zasadniczo postrzegane jako dyskryminacyjne.

Natomiast znacznie bardziej problematyczne jest odchodzenie od ustalania dochodu na rzecz opodatkowania przychodów podatkiem dochodowym w przypadku podmiotów krajowych i w sytuacjach bez elementu transgranicznego, co można w szczególności obserwować w ramach rozszerzania zakresu opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w polskim systemie. Uzasadnianie go samym dążeniem do „zwiększenia atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenia grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać”⁵⁶ jest zdecydowanie niewystarczające wobec fundamentalnego

⁵² Szerzej M. Supera-Markowska, *Podatek od usług cyfrowych... oraz eadem, Hiszpański podatek od usług cyfrowych...* i przywołana tam literatura.

⁵³ Na temat różnych przesłanek odrębnego opodatkowania niektórych dochodów/przychodów (co można odnieść także do rozważań w niniejszym opracowaniu dotyczących odstępowania od wskaźnika dochodu na rzecz innego miernika zdolności podatkowej) zob. W. Modzelewski, J. Bielawny (red.), *Materiałne prawo...*, s. 125, gdzie wyróżnia się przesłanki pragmatyczne, aksjologiczne i pozamerytoryczne. Te pierwsze występują w sytuacji, gdy odrębne opodatkowanie ułatwia rozliczenie podatku lub eliminuje ryzyko podwójnego opodatkowania danego dochodu, te drugie, gdy jest ono uzasadnione potrzebą opodatkowania dyskryminacyjnego albo preferencyjnego danych dochodów, trzecie stanowią natomiast przejaw woli prawodawcy niemającej żadnego racjonalnego uzasadnienia i są oznaką „psucia” prawa podatkowego.

⁵⁴ E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 68.

⁵⁵ *Ibidem*, s. 89–90.

⁵⁶ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby

problemu wyłączenia (znaczącego ograniczenia) skonkretyzowania założeń zasady zdolności podatkowej, a przez to zasady sprawiedliwości opodatkowania w ujęciu wertykalnym. Do tego – w sytuacji gdy takie rozwiązania są dostępne tylko dla niektórych przedsiębiorców – zróżnicowanie wynikających z tego zasad opodatkowania podatników tego samego podatku może budzić wątpliwości co do przestrzegania zasad neutralności opodatkowania, równości i sprawiedliwości w ujęciu horyzontalnym. Ponadto wielość rozwiązań komplikuje system podatkowy, a ciągłe zmiany podważają zasadę pewności – jedną z zasad podatkowych mających największe znaczenie z punktu widzenia praw podatnika-przedsiębiorcy. Zasadę tę zalicza się do zasad techniki podatkowej, ale jej znaczenie daleko wykracza poza techniczne aspekty opodatkowania⁵⁷. Jest ona szczególnie istotna w przypadku planowania (i to często w okresach kilkuletnich lub nawet dłuższych) działalności gospodarczej⁵⁸. W tym kontekście jej przestrzeganie służy ochronie konstytucyjnej wartości, jaką jest wolność działalności gospodarczej.

4. Interwencyjny efekt podatku a nieuzasadnione różnicowanie

Zasadniczo efekt podatku można dzielić na obciążający – podporządkowany funkcji fiskalnej, oraz interwencyjny – kiedy to norma podatkowa skłania (ma skłaniać) podatnika do określonego działania lub zaniechania działania przez zmniejszenie albo zniesienie lub nałożenie albo zwiększenie ciężaru podatkowego (przy czym z normą podatkową może być związany więcej niż jeden efekt interwencyjny). Wprawdzie ustąpienie przez zasadę zdolności podatkowej miejsca funkcji interwencyjnej jest możliwe (jak wskazuje się w literaturze, w gospodarkach rynkowych standardem jest interwencjonizm podatkowy⁵⁹), lecz wymaga pewnego uzasadnienia, a na wstępie określenia celów interwencyjnych. Wielowymiarowość form aktywności

fizyczne oraz niektórych innych ustaw. Uzasadnienie (druk nr 642 z dnia 30 września 2020 r.), s. 19.

⁵⁷ W. Nykiel, *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, s. 15.

⁵⁸ Por. *ibidem*, s. 16.

⁵⁹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 77; J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2013, nr 22, s. 92.

współczesnego państwa i powszechny zakres jego ingerencji w życie społeczne są zwykle uzasadniane w naukach prawnych i ekonomicznych koniecznością zapewnienia na poziomie zbiorowym realizacji systemu aksjologii społecznej lub dążeniem do zabezpieczenia efektywności gospodarowania poprzez minimalizację zjawisk zawodności rynku⁶⁰.

W kontekście przytoczonego uzasadnienia dla rozszerzania możliwości stosowania opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w polskim systemie podatkowym „zwiększanie atrakcyjności opodatkowania w tej formie” samo w sobie nie wydaje się wystarczające. Tym bardziej iż wielość opcji w gruncie rzeczy komplikuje system, a trudności w ustaleniu ciężaru podatkowego wobec wielości rozwiązań nie zapewniają realizacji zasady określoności ciężaru podatkowego. Określoność dotyczy przy tym w szczególności przedmiotu opodatkowania⁶¹, którym – jeszcze raz należy podkreślić – w podatkach dochodowych powinien być dochód. Tymczasem przedsiębiorcy objęci obowiązkiem podatkowym w podatkach dochodowych w polskim systemie podatkowym mają do czynienia z wieloma rozwiązaniami co do ustalenia dochodu, co może prowadzić do ustalenia różnych ciężarów podatkowych przy takim samym wyniku finansowym z działalności gospodarczej. W tym kontekście należy zwrócić uwagę, iż nie tylko opodatkowanie zbyt wysokie, ale także opodatkowanie zbyt niskie do zasobów podatnika (oczywiście przy uzasadnionych potrzebach publicznych) może naruszać konstytucyjne wartości (zasada równości oznacza zakaz zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących⁶²). Równość dopuszcza różne traktowanie przez prawo podmiotów różniących się między sobą, niemniej ewentualne zróżnicowanie musi być uzasadnione, to jest oparte na uznanych kryteriach, przy czym zasadność doboru tego, a nie innego kryterium różnicowania podlegać musi każdorazowej ocenie, między innymi z punktu widzenia zasady sprawiedliwości⁶³.

⁶⁰ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004, s. 91 i nast.

⁶¹ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne...*, s. 220.

⁶² Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lipca 2000 r. w sprawie o sygnaturze K 30/99.

⁶³ *Ibidem*.

5. Sprawiedliwe opodatkowanie przedsiębiorców podatkami dochodowymi w aspekcie międzynarodowym

W międzynarodowym prawie podatkowym zasada sprawiedliwości horyzontalnej łączy się z zagadnieniem przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu (eliminowania podwójnego opodatkowania) z jednej strony, a z drugiej – zwalczania zjawisk unikania oraz uchylania się od opodatkowania. Powiązanie zasady rezydencji oraz zasady źródła odpowiednio z nieograniczonym i ograniczonym obowiązkiem podatkowym, a także właściwe metody eliminacji podwójnego opodatkowania mają zapewnić, że podatek zostanie zapłacony w stosownej wysokości jednokrotnie. Z kolei regulacje nastawione na przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się opodatkowania mają nie dopuścić do sytuacji braku opodatkowania lub opodatkowania zbyt niskiego w stosunku do zdolności podatkowej podatnika.

312 W przypadku przedsiębiorców zarówno podwójne opodatkowanie, jak i brak opodatkowania, uprzywilejowując jednych podatników względem innych, nie tylko naruszają zasadę sprawiedliwości, ale też zaburzają równą konkurencję. Przedsiębiorcy, którzy na skutek tzw. działań optymalizacyjnych podlegają opodatkowaniu bez uzasadnienia w obiektywnych czynnikach na niższym poziomie niż przedsiębiorcy takich działań niestosujący, uzyskują względem nich uprzywilejowaną pozycję, a wynikające z tego nierówności podważają zasadę sprawiedliwości podatkowej. W tym kontekście na forum OECD została podjęta inicjatywa dotycząca przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (*base erosion and profit shifting* – BEPS) w ramach dążenia do zapewnienia systemu sprawiedliwego opodatkowania międzynarodowego, w którym utrudnia się lub uniemożliwia nie tylko nielegalne uchylanie się od opodatkowania, ale też tzw. działania optymalizacyjne⁶⁴. Z kolei na forum unijnym kwestii tej poświęcono m.in. wspomniany już wcześniej komunikat pt. *Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku*, w którym wskazuje się, iż projekt BEFIT ma zapewnić sprawiedliwszy przydział praw do opodatkowania poszczególnym państwom członkowskim⁶⁵.

⁶⁴ Najnowsze informacje zob. OECD, *News*, b.r., <https://www.oecd.org/tax/beps/news-events/news/> (dostęp: 4.03.2022).

⁶⁵ COM(2021)251 final, s. 15.

6. Podsumowanie i wnioski końcowe

Wśród wartości konstytucyjnych istotnych w kontekście opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych kluczowe miejsce zajmuje sprawiedliwość, zarówno w aspekcie horyzontalnym (równość), jak i wertykalnym (zdolność podatkowa). Podatek nakładany w zgodzie z zasadą zdolności podatkowej nie powinien kreować ani obciążeń nadmiernych, ani też zbyt niskich; nieuzasadnione różnicowanie obciążeń podatkowych i innych obowiązków nakładanych na podatników stoi w sprzeczności z zasadą neutralności opodatkowania, a wielość rozwiązań podatkowych i ich zmienność w czasie podważają zasady prostoty i pewności – mające fundamentalne znaczenie w kontekście kolejnej konstytucyjnej wartości, jaką stanowi wolność działalności gospodarczej. Zasady te mogą być przy tym naruszane zarówno w kontekście krajowym, jak i międzynarodowym. W przypadku podatków dochodowych w szczególności może to wiązać się z odstępowaniem od ustalania zdolności podatkowej w tych podatkach przez dochód (na rzecz innych wskaźników) lub ze zróżnicowaniem zasad ustalania samego dochodu.

W sytuacjach odstępowania od stosowania dochodu jako wskaźnika zdolności podatkowej na rzecz innego miernika należy odróżnić sytuacje, gdy to odstępowanie jest właśnie uzasadnione dążeniem do sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego (jak np. w przypadku podatku cyfrowego) od sytuacji, gdy motywuje się je innymi przyczynami.

W tym pierwszym przypadku, choćby przejściowo – zwłaszcza w aspekcie międzynarodowym, do czasu wypracowania rozwiązań docelowych – może być wręcz nieodzowne różnicowanie zasad określania zdolności podatkowej przedsiębiorców (np. przedsiębiorstw cyfrowych poprzez ich opodatkowanie podatkiem cyfrowym), aby zapewnić sprawiedliwe i neutralne opodatkowanie. W tym kontekście warto zwrócić uwagę, iż niektóre z problemów leżących u podstaw tak zróżnicowanego podejścia mogą zostać rozwiązane w wyniku kompleksowej reformy zasad określania zdolności podatkowej przedsiębiorców, opracowanej na forum międzynarodowym OECD w ramach projektu BEPS i na forum unijnym w ramach BEFIT.

Natomiast w pozostałych przypadkach zauważyć należy, iż wprawdzie potencjalnym uzasadnieniem może być chęć osiągnięcia w ramach funkcji interwencyjnej pewnego celu, m.in. polityki gospodarczej, ale wymaga to każdorazowo pogłębionej analizy wobec potencjalnie

wynikającego z tego zróżnicowania naruszenia zasad równości i neutralności opodatkowania.

Z kolei w zakresie różnicowania zasad ustalania samego dochodu, wobec narastającego rozwoju norm ogólnego prawa podatkowego ukierunkowanych na minimalizowanie zjawisk unikania opodatkowania, wydaje się coraz bardziej możliwe, aby przyjąć zasadę, iż określanie zdolności podatkowej przedsiębiorców następuje poprzez naturalny jej miernik, jakim jest wynik finansowy z prowadzonej działalności (odpowiednio skorygowany do celów podatkowych), zwłaszcza iż w pewnych projektach międzynarodowych proponuje się właśnie przyjęcie dla potrzeb ustalania wyniku podatkowego koncepcji skorygowanego wyniku finansowego.

Jednocześnie w kontekście licznych i niemal nieustających zmian zasad opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi w polskim systemie podatkowym należy przypomnieć, iż z art. 2 Konstytucji RP (głoszącego, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawa) Trybunał Konstytucyjny wywiódł wiele zasad mogących mieć zastosowanie także dla prawa podatkowego, w tym w szczególności zasady: zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez państwo prawa, ochrony praw nabytych, niedziałania prawa wstecz, dostatecznej określoności regulacji prawnych, stanowienia prawa jasnego i zrozumiałego dla obywateli czy rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika⁶⁶, a wśród fundamentalnych wartości konstytucyjnych, oprócz samej sprawiedliwości podatkowej, znajduje się pewność prawa, które powinno określać zasady opodatkowania w sposób jasny i zrozumiały.

314

Bibliografia

- Bitner M., Chojna-Duch E., Chowaniec J., Grzybowski M., Karwat P., Kornberger-Sokołowska E., Lachowicz M., Litwińczuk H., Modzelewski W., Radzikowski K., Ślifirczyk M., Supera-Markowska M., Tetlak K., Waluga M., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
- Collado Yurrita M.Á., Moreno González S., *Principios constitucionales del derecho financiero: principios materiales*, [w:] M.Á. Collado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Barcelona 2018.

⁶⁶ W. Nykiel, A. Mariański, *Finanse...*, s. 1483.

- Desai M., Hines Jr. J., *Economic Foundations of International Tax Rules*, Washington 2003.
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003.
- Drozdowski E.K., *Postulat uregulowania zasady zdolności płatniczej expressis verbis w Konstytucji RP*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020.
- Drozdowski E.K., *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018.
- European Commission, *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB). General Tax Principles*, Brussels 2004.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gomułowicz A., *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.
- Gomułowicz A., *Konstytucyjny aspekt stanowienia obowiązków podatkowych*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
- Jankowski J., Klimiuk W., *Podatek od nieruchomości komercyjnych – podatek dochodowy czy majątkowy?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku*, COM(2021)251 final, Bruksela, 18 maja 2021.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004.
- Mariański A., *Krótką historia opodatkowania dochodu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3.
- Modzelewski W. (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2005.
- Modzelewski W., Bielawny J. (red.), *Materialne prawo podatkowe*, Warszawa 2005.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Nita A., *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 4.
- Nykiel W., *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4.
- Nykiel W., Mariański A., *Finanse publiczne*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. II, Warszawa 2016.

- OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (dostęp: 4.03.2022).
- Orłowski J., *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „*Studia Prawnoustrojowe*” 2013, nr 22.
- Prezydencja Rady UE, *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB) – State of play*, 9676/19, FISC 278 ECOFIN 518.
- Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004.
- Supera-Markowska M., *Hiszpański podatek od usług cyfrowych – przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej*, „*Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*” 2021, nr 2.
- Supera-Markowska M., *Możliwości zbliżenia zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019.
- Supera-Markowska M., *Podatek od usług cyfrowych – geneza, założenia i dalsze wyzwania*, [w:] M. Bitner (red.), *Problemy finansów i prawa finansowego. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, Wrocław 2021.
- Supera-Markowska M., *Projekt dyrektywy w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB) – analiza zaproponowanych regulacji i ich znaczenie dla polskiego podatnika*, cz. 1–5, „*Przegląd Podatkowy*” 2011, nr 9, 11; 2012, nr 2, 5, 10.
- Supera-Markowska M., *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*, Warszawa 2022.
- Supera-Markowska M., *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, Warszawa 2010.
- Wójtowicz W., *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego osób fizycznych*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa: księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.

Czy można jeszcze zapobiec instrumentalnemu stosowaniu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej?

Streszczenie

W opracowaniu podjęta została problematyka zasad zawieszania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Zagadnienie to ma stosunkowo długą historię i wiąże się nie tylko z konstytucyjnymi standardami prawa finansowego, ale także z ustrojowymi granicami kognicji sądów administracyjnych i karnych. Nie sposób przejść do porządku dziennego nad praktyką instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych bez wyraźnych podstaw. Takie działanie mogłoby bowiem niweczyć zasadę, zgodnie z którą regulacja terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych stanowi wyłączną domenę ustawodawcy.

317

Słowa kluczowe: przedawnienie, zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, standardy konstytucyjne, proporcjonalność

Abstract

The study addresses the issue of the principles of suspending the running of the limitation period of a tax liability in connection with the commencement of criminal fiscal proceedings. This issue has a relatively long history and is related not only to the constitutional standards of financial law, but also to the systemic limits of the cognition of administrative and criminal courts. It is impossible to pass over the practice of instrumental initiation of fiscal criminal proceedings without clear grounds. Indeed, such an action could nullify the principle that the regulation of limitation periods for tax liabilities is exclusively the domain of the legislator.

Keywords: limitation period, suspension of the limitation period of tax liability, constitutional standards, proportionality

¹ Aneta Szymczak – doktor, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0002-5229-945X>

Artykuł 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² już na etapie prac legislacyjnych wywoływał wiele kontrowersji i obaw³. Jednak jego „prawdziwy potencjał” ujawnił się nieco później. Pierwotne brzmienie przepisu było przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego (TK)⁴. W pytaniu prawnym sądu, inicjującym postępowanie w sprawie, nie zakwestionowano jednak art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w całości, lecz jedynie „w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany, do momentu uznania go za podejrzanego”. W konsekwencji stwierdzenia niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w powyższym zakresie ustawodawca wprowadził art. 70c o.p., dotyczący obowiązku zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

318 Kolejny raz zgodność z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ art. 70 § 6 pkt 1 o.p. została zakwestionowana we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO)⁶. Mimo docierających do niego licznych sygnałów o instrumentalnym wykorzystywaniu tego przepisu przez organy podatkowe do wydłużania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych zaskarżenie również było zakresowe. Rzecznik w odniesieniu do art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wniósł o stwierdzenie, że przepis ten w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji. Biorąc pod uwagę, że poruszamy się na gruncie konstytucyjnych obowiązków podatkowych, konfrontując obowiązek uiszczenia zobowiązań z prawem do przedawnienia, gdzie orzecznictwo TK od lat jest ugruntowane, decyzja RPO co do zakresu zaskarżenia jest całkowicie zrozumiała. Natomiast jasne jest, że – w jego ocenie – w standardach konstytucyjnych mieściłaby się taka regulacja, zgodnie z którą zawieszenie biegu terminu przedawnienia następowałoby nie w fazie

² Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 – dalej: o.p.

³ Zob. L. Etel, *Opinia w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, druk 414 z 8 maja 2002 r.

⁴ Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81.

⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 – dalej: Konstytucja.

⁶ Wniosek dostępny na stronie Trybunału Konstytucyjnego, sprawa o sygn. K 31/14.

postępowania *in rem*, lecz dopiero w kolejnej fazie – przeciwko osobie. Tylko bowiem wtedy podmiot zyskuje legitymację do wniesienia skargi o stwierdzenie przewlekłości postępowania.

Istotne znaczenie dla praktyki stosowania, ale i dla oceny jego konstytucyjności, miała uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) o sygnaturze I FPS 1/18⁷. Na marginesie zaznaczyć tylko należy, że samo stosowanie prawa nie ma wpływu na ocenę zgodności z Konstytucją treści danej normy. Jeżeli jednak „określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju”⁸.

Zgodnie z powyższą uchwałą zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c o.p., informujące, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

W warstwie argumentacyjnej sąd ten posiłkował się uzasadnieniem TK w sprawie o sygnaturze P 30/11. Podkreślił, że Trybunał nie zakwestionował zgodności z Konstytucją całego art. 70 § 6 pkt 1 o.p., lecz tylko pewien jego zakres. Wskazał, że „stwierdzając zakresową niekonstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 o.p., Trybunał Konstytucyjny jednocześnie nie zakwestionował konstytucyjności jako takiego zapisu dotyczącego możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na ziszczenie się przesłanki wymienionej w tym przepisie. Artykuł 70 § 6 pkt 1 o.p. został uznany za niekonstytucyjny tylko w zakresie, w jakim podatek nie został poinformowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”⁹. Nie jest to jednak argument przesądzający o zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z Konstytucją ani tym bardziej nie należy z tego wyroku wyciągać wniosku, że TK uznał konstytucyjność tego przepisu. Trzeba pamiętać, że Trybunał związany jest zakresem zaskarżenia

⁷ Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 18 czerwca 2018 r., sygn. I FPS 1/18, CBOSA.

⁸ Wyrok TK z dnia 28 października 2003 r., sygn. P 3/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82.

⁹ Uchwała o sygnaturze I FPS 1/18.

i wydając wyrok w sprawie o sygnaturze P 30/11, odpowiedział sądowi na zadane pytanie.

Jednocześnie NSA w uchwale o sygnaturze I FPS 1/18 stwierdził: „art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie daje podstaw prawnych do weryfikacji zasadności i momentu wszczęcia postępowania dotyczącego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”. Kognicja sądów administracyjnych nie obejmuje bowiem rozstrzygnięć procesowych podjętych na gruncie postępowań karnych i karno-skarbowych¹⁰.

Do wyjątków należą wyroki, w których sądy administracyjne wbrew powyższej uchwale badały, czy w sprawie nie doszło do instrumentalnego zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p., stwierdzając nadużycie prawa. W wyroku o sygnaturze I FSK 128/20 NSA (choć ze zdaniem odrębnym) stwierdził, że „art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie może być tak odczytywany, że stanowi on podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego w związku z każdym wszczęciem postępowania karnoskarbowego, jeżeli odwołanie się do wszczęcia postępowania karnoskarbowego, ze względu na okoliczności sprawy podatkowej, nastąpiło z przekroczeniem zasady zaufania do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 o.p.”¹¹. W ocenie tego sądu zasady wywodzone z art. 2 Konstytucji dają sądom administracyjnym postawę kontroli, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 o.p.¹² Ponadto stan faktyczny w sprawie nie wymagał podejmowania czynności dowodowych, gdyż istotą postępowania było zastosowanie przez skarżącą stawki VAT 5% zamiast stawki VAT 8%. Chodziło zatem o zagadnienie prawne, które związane było ze zmianą interpretacji indywidualnych wydawanych podmiotom z branży fast food. Z uzasadnienia sądu I instancji wynika również, że organ podatkowy poza wszczęciem postępowania karnoskarbowego nie podjął innych czynności w trakcie tego postępowania.

Dane zebrane w raporcie dotyczącym instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych¹³ nie pozostawiają wątpliwości o wykorzystywa-

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2020 r., sygn. I FSK 128/20, CBOSA. Zob. też inne wyroki przywołane w artykule D. Strzelca, *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.

¹² *Ibidem*.

¹³ Zob. A. Ladziński, J. Waśko, T. Burczyński, W. Waśko, K. Kudlek, *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych*

niu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przez organy skarbowe w celu zapobiegania przedawnieniu się zobowiązań podatkowych. Oznacza to, że postępowania karne skarbowe wszczynane są w innym celu niż przewidziany w ustawie¹⁴. Ponadto z analizy praktyki organów podatkowych wynika, że uznają one, iż każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego, w związku z okolicznościami wskazanymi w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., „powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego niezależnie od tego, czy wszczęte postępowanie karne skarbowe i gromadzone w jego toku dowody, mają znaczenie dla ustaleń faktycznych w postępowaniu podatkowym”¹⁵. Większość postępowań karnych skarbowych została wszczęta w trakcie prowadzonych postępowań kontrolnych, w ostatnim roku przed końcem upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w związku z którym toczyło się postępowanie kontrolne¹⁶. Natomiast, jak podkreślono w raporcie, „w zasadzie nie istnieje praktyka wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych, które nie dotyczą zobowiązań podatkowych zagrożonych przedawnieniem z końcem danego roku”¹⁷.

Praktyka stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przez organy podatkowe dowodzi, że sytuacje instrumentalnego wykorzystywania tego przepisu są bardzo częste. Na to nakłada się dominujący w orzecznictwie sądów administracyjnych pogląd o braku możliwości kontroli w postępowaniu przed sądami administracyjnymi przebiegu postępowania karno-skarbowego, w tym również przyczyn jego wszczęcia. Okoliczności te sprawiają, że wszystkie przypadki nadużywania prawa z wykorzystaniem art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pozostają poza kontrolą sądową. To z kolei pokazuje, że podatnicy pozbawieni są jakichkolwiek środków ochrony przed nadużyciami organów podatkowych. Wiele lat obowiązywania tego przepisu w systemie prawa podatkowego oraz orzecznictwo (w tym orzecznictwo TK, jak również nierozstrzygnięte przez TK sprawy) chyba nie pozostawiają wątpliwości co do tego, że ustawodawca nie zrezygnuje z tej instytucji.

W takiej sytuacji ochroną dla podatników i ograniczeniem skutków nadużywania tego przepisu przez organy podatkowe jest wprowadzenie

– analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej, Toruń 2019.

¹⁴ *Ibidem*, s. 10.

¹⁵ *Ibidem*, s. 25.

¹⁶ *Ibidem*, s. 38–39.

¹⁷ *Ibidem*, s. 61.

do art. 70 § 6 pkt 1 o.p. normy, zgodnie z którą w wypadku umorzenia postępowania karnoskarbowego lub uprawomocnienia się wyroku uniewinniającego terminem przedawnienia staje się odpowiednio termin określony w art. 70 § 1 i § 1a o.p. Przy braku systemowej kontroli w postępowaniu przed sądami administracyjnymi instrumentalnego wykorzystywania zawieszania postępowania podatkowego, a więc braku realizacji w tym zakresie prawa do sądu (art. 45 Konstytucji), instytucja niweczająca skutki nadużywania prawa, działająca *ex lege*, jest jedynym skutecznym rozwiązaniem stwarzającym ochronę wymienionym wyżej grupom podatników.

W związku z powyższym do omówienia pozostaje jeszcze jedna istotna kwestia – czy wprowadzenie takiej regulacji może być oceniane tylko jako postulat *de lege ferenda*, czy też istnieją argumenty uzasadniające konieczność jej wprowadzenia do Ordynacji podatkowej. Inaczej mówiąc, czy brak takiego unormowania w obecnie obowiązującym stanie prawnym, którego kształt jest już bardzo wyraźny i ugruntowany, przesądza o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p., a wprowadzenie takiej regulacji jest niezbędne w celu przywrócenia zgodności tego przepisu z Konstytucją.

322

W tym celu należy odwołać się do pojęcia tzw. pominięcia ustawodawczego. Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że badanie zgodności aktów normatywnych z Konstytucją obejmuje również kontrolę, czy w zakwestionowanych przepisach nie brakuje elementów normatywnych, których zamieszczenie jest konieczne z punktu widzenia ich zgodności z Konstytucją¹⁸. Kognicja Trybunału obejmuje zatem kontrolę tzw. pominięć ustawodawczych, które zawsze przywoływane są w opozycji do zaniechań ustawodawczych. W orzecznictwie TK przez pominięcie rozumie się sytuację, w której „prawodawca w wydanym przez siebie akcie normatywnym przewidział jakąś czynność konwencjonalną, lecz pominął reguły jej dokonywania – wszystkie lub tylko niektóre – w następstwie czego czynności konwencjonalnej »ważnie« dokonać się nie da. Jest to typowa sytuacja określana mianem luki tetycznej (konstrukcyjnej): prawodawca w akcie normatywnym daje wyraz woli wykreowania określonej czynności konwencjonalnej, ale czyni to konstrukcyjnie wadliwie”¹⁹. W cytowanym wyżej wyroku o sygnaturze K 21/11 Trybunał Konstytucyjny podsumował swoje dotychczasowe orzecznictwo w zakresie pominięć.

¹⁸ Zob. wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138.

¹⁹ Wyrok TK z dnia 6 listopada 2012 r., sygn. K 21/11, OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 119.

Na podstawie przeanalizowanych wyroków stwierdził, że z pominięciem ustawodawczym mamy do czynienia, gdy: „prawodawca w akcie normatywnym kształtuje jakąś sytuację prawną, na którą zazwyczaj składają się powiązane ze sobą funkcjonalnie kompetencje, obowiązki, uprawnienia jakiegoś podmiotu, przy czym: 1) nie stanowi norm, które są niezbędne, by wyznaczone obowiązki dało się zrealizować, lub norm, które umożliwiałyby czynienie użytku z przyznaných kompetencji lub uprawnień bądź też 2) nie przewiduje odpowiednich gwarancji zabezpieczających egzekwowanie albo kontrolę wykonywania rozważanych obowiązków, kompetencji czy uprawnień. W tego rodzaju przypadkach Trybunał Konstytucyjny stwierdza brak normy lub norm, które umożliwiałyby funkcjonowanie mechanizmu przyjętego przez prawodawcę”²⁰. Najczęściej wypadki pominięcia dotyczą takiej luki normatywnej, która uniemożliwia właściwą realizację konstytucyjnych wolności i praw w danej grupie podmiotów, lub zbyt wąskiego określenia kategorii podmiotów, którym przyznano określone prawa²¹.

Wskazane wyżej rozumienie pominięcia stanowi samodzielną przesłankę stwierdzenia niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Stwierdzony brak normatywny przesądza o istotnej wadzie kwestionowanego przepisu, która nie daje się pogodzić z konstytucyjnymi wzorcami kontroli. Przepis obarczony tego rodzaju wadą nie będzie bowiem realizował konstytucyjnych celów przypisanych mu z uwagi na przedmiot regulacji. W orzecznictwie TK jako pominięcie traktowane są dwie grupy sytuacji. Pierwsza z nich dotyczy braku możliwości korzystania przez podmioty objęte zakresem danej regulacji z gwarancji konstytucyjnych (w tym przede wszystkim z ochrony praw stanowionych wprost w Konstytucji lub wywodzonych pośrednio z zasad i wartości konstytucyjnych). Druga natomiast to kwestie, które można nazwać zbyt wąskim zakresem podmiotowym normy z punktu widzenia zasady równości. Chodzi tu o sytuację podmiotów, które nie zostały uwzględnione jako uprawnione do korzystania z określonych praw, mimo że mają one cechy kwalifikujące je do korzystania z tych samych praw co podmioty należące do grupy określonej w zakwestionowanym przepisie. W związku z pominięciem Trybunał wielokrotnie stwierdzał, że „o ile parlamentowi przysługuje bardzo szerokie pole decyzji, jakie materie unormować w drodze ustawowej, to skoro decyzja taka zostaje już

²⁰ *Ibidem*.

²¹ *Ibidem*. Zob. też wyroki TK powołane w orzeczeniu o sygnaturze K 21/11.

podjęta, regulacja danej materii musi zostać dokonana przy poszanowaniu wymogów konstytucyjnych”²².

Konsekwencją wyroku stwierdzającego niezgodność przepisu ze względu na pominięcie nie jest oczywiście derogacja tego przepisu z systemu prawa, lecz obowiązek ustawodawcy wprowadzenia normy, która wypełni lukę normatywną, przesądzającą o stwierdzonej wadliwości przepisu. W takim wypadku zakres zaskarżenia wskazany w środku inicjującym postępowanie przed TK nie odnosi się do treści zawartej w kwestionowanym przepisie czy normie, lecz do treści normatywnej, której w nim brak. Zaskarżenie w takim wypadku ma charakter zakresowy.

Od pominięcia ustawodawczego odróżnia się tzw. zaniechanie ustawodawcze, które nie podlega kontroli Trybunału. „Zaniechanie prawodawcze występuje niespornie wtedy, gdy na podmiocie wyposażonym w kompetencje prawodawcze spoczywa obowiązek uregulowania jakiejś dziedziny spraw aktem normatywnym, a prawodawca obowiązku tego nie spełnia: nie stanowi norm regulujących jakąś dziedzinę spraw. Ze względu na to, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sąd konstytucyjny nie jest upoważniony do badania zaniechań prawodawczych, to z punktu widzenia jego kognicji obojętne jest, czy obowiązek wydania aktu wyznacza norma konstytucyjna (tak zazwyczaj w przypadku ustaw), czy jest on wyznaczony przez akt niższej rangi (tak zazwyczaj w przypadku aktów wykonawczych)”²³. W wypadku stwierdzenia, że zaskarżenie dotyczy w istocie zaniechania ustawodawczego, postępowanie podlega umorzeniu.

W świetle powyższych ustaleń nie ma wątpliwości, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w obecnie obowiązującym stanie prawnym jest regulacją niepełną. Brak w nim unormowań, których konsekwencją będzie uchYLENIE skutków zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego wobec podatników, względem których postępowanie następnie umorzono lub sąd wydał wyrok uniewinniający albo umorzył postępowanie.

W argumentacji uzasadniającej tę tezę nie można oczywiście zapomnieć o kwestiach podstawowych, dotyczących braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia czy też ekspektatywy takiego prawa, na co zwracał uwagę TK w każdym swoim orzeczeniu,

²² Wyrok TK z 24 września 2001 r., sygn. SK 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 216.

²³ Wyrok TK o sygnaturze K 21/11.

którego przedmiotem była właśnie ta problematyka²⁴. Wprowadzenie lub niewprowadzenie przedawnienia do systemu prawa podatkowego mieści się w szerokim marginesie swobody regulacyjnej ustawodawcy, choć nie oznacza to, że jest ona absolutna²⁵. To samo odnosi się do wyboru konstrukcji przedawnienia i określenia terminu, po którym skuteczna egzekucja zobowiązania będzie niemożliwa²⁶.

Zasady, którymi powinien kierować się ustawodawca, regulując przedawnienie w prawie podatkowym, wywodzone są przede wszystkim z art. 2 Konstytucji, ale również muszą uwzględniać treść art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej. Z jednej strony wiążą się one z ochroną budżetu państwa (jego strony dochodowej), który jest samoistną wartością konstytucyjną. Z drugiej natomiast przyznają pewną ochronę podatnikom. Ochrona dochodów budżetowych wymaga, by wszyscy podatnicy, zgodnie z zasadą powszechności i sprawiedliwości podatkowej (art. 84 Konstytucji), uiszczali swoje zobowiązania podatkowe, nie zaś uchylali się od ich płacenia w oczekiwaniu na przedawnienie²⁷. Ochrona budżetu państwa oznacza również konieczność wyposażenia organów podatkowych w środki niezbędne do kontroli i egzekwowania zobowiązań podatkowych²⁸, a także, że będą to środki, które zapewnią efektywną egzekucję należności budżetowych przez organy skarbowe.

Mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia w wyroku o sygnaturze P 41/10 Trybunał podkreślił, że swoboda ustawodawcy w sferze normowania przedawnienia w prawie podatkowym ograniczona jest z jednej strony zakazem arbitralnego traktowania jednostek, wywodzonym z zasady demokratycznego państwa prawnego, z drugiej natomiast potrzebą ochrony wolności i praw obywateli. Trybunał wskazał, że ustanowienie przedawnienia jest jednym z przejawów zasady bezpieczeństwa prawnego z art. 2 Konstytucji. Wpływa ona na stabilizację sytuacji prawnej jednostki, przekładając się w efekcie na stabilizację sytuacji stosunków społecznych²⁹. W związku z tym określenie długości terminu przedawnienia wynika z funkcji, jakie pełni ono w prawie podatkowym, ale jest ona także istotna z punktu widzenia

²⁴ Zob. wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Zob. wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Zob. wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86.

²⁹ *Ibidem*.

przewidywalności sytuacji prawnej podatników. Terminy te nie mogą być zbyt krótkie ani zbyt długie. Zbyt krótkie będą przeszkodą w realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej – będą utrudniać skuteczną egzekucję zobowiązań podatkowych. Zbyt długie generują zaś problemy związane z upływem czasu, które wpływają na trudności dowodowe i rzetelne prowadzenie postępowania, stając się ostatecznie pułapką dla podatników.

Brak w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. normy uchylającej skutki zawieszenia biegu terminu przedawnienia w przypadku umorzenia lub uniewinnienia jest pułapką dla podatników, naruszającą zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Pozbawia poczucia bezpieczeństwa prawnego podatników, którzy nie mają pełnej znajomości przesłanek działania organów podatkowych ani środków prawnych pozwalających na kontrolę tych działań. Pozbawieni są również możliwości uchylenia skutków prawnych podjętych czynności. Tym samym przepis ten czyni z prawa przedawnienia pozór prawa, skoro do skutecznego zawieszenia terminu przedawnienia wystarczy wszczęcie postępowania karnego skarbowego w związku z okolicznościami wskazanymi w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nawet jeżeli organ nie podjął żadnych czynności, a postępowanie zostało umorzone lub zapadł wyrok uniewinniający. Zawieszenie w takim wypadku oznacza przedłużenie terminu przedawnienia na czas nieokreślony, nieprzewidywalny dla podatnika, potrzebny organom do wydania decyzji wymiarowej. Wobec dużej swobody kształtowania instytucji systemu podatkowego ustawodawca nie może dodatkowo wprowadzać unormowań, które będą stanowić instrumenty nadużywania nie tylko pozycji organów względem obywateli, ale również prawa. Faktyczna wydolność organów administracji podatkowej czy słabość instytucjonalna państwa nie mogą stanowić uzasadnienia naruszania podstawowych zasad porządku prawnego. Przedawnienie względem organów nie pełni swojej funkcji dyscyplinującej (stymulującej), a konsekwencje opieszałości organów podatkowych przerzucane są na podatników.

Pogwałcenie art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust 1 Konstytucji (czyli zakazu nadmiernej ingerencji w prawo własności) jest konsekwencją naruszenia art. 2 Konstytucji, a jednocześnie skutkiem skali opresyjności systemu podatkowego w tym zakresie. Choć podatki leżą w sferze obowiązków konstytucyjnych i nie ma wątpliwości, że z uwagi na zasadę powszechności opodatkowania zobowiązania podatkowe należy płacić, to w sytuacji prawnej wykreowanej funkcjonowaniem w systemie prawa podatkowego art. 70 § 6 pkt 1 o.p. podstawowa dla całego

systemu prawa zasada, jaką jest brak możliwości odnoszenia korzyści z nadużycia prawa, nie może być realizowana w prawie podatkowym, jeżeli nie zostanie wprowadzona do art. 70 § 6 pkt 1 o.p. norma uchylająca skutki instrumentalnego stosowania tego przepisu przez organy podatkowe.

Zasada proporcjonalności wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji wymaga, by wszelkie ograniczenia wolności i praw podmiotowych były przede wszystkim konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Na gruncie tego przepisu w orzecznictwie TK mowa jest o tzw. teście proporcjonalności³⁰, na podstawie którego Trybunał bada, czy spełnione są wymagania uzasadniające pewien stopień ograniczenia wolności lub praw.

W wypadku zawieszania postępowania żadna z przesłanek wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji nie uzasadnia ingerencji w prawo własności w sposób określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., jeżeli dochodzi do umorzenia postępowania karnego skarbowego lub wydania wyroku uniewinniającego. Szczególnie jaskrawe jest to w wypadkach, w których po wszczęciu postępowania karnego skarbowego niepodjęmowane są żadne czynności w ramach tego postępowania. Funkcjonowanie w obrocie prawnym od 2003 r. art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wskazuje dobitnie, że jego instrumentalne wykorzystywanie przez organy podatkowe nie leży już tylko w sferze możliwości, lecz jest częstą praktyką.

327

Bibliografia

Ladziński A., Waško J., Burczyński T., Waško W., Kudlek K., *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej*, Toruń 2019.

Strzelec D., *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.

³⁰ Zob. np. wyrok TK z dnia 23 listopada 2009 r., sygn. P 61/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 150.

Tomáš Sejkora¹

Jakub Kvapil²

Why obey the law when you can ignore it? A message from the Czech Financial Administration?³

Abstract

This paper represents brief case study from the Czech Republic which is devoted to the issue of the indisputable part of the excessive VAT deduction. Its aim is to point out the strange situation we witnessed as professional community when tax administration under the flag of the ministry of finance refused to obey generally binding legal regulation settled by the finding of the Constitutional Court. In this context, the state outlines standards of behaviour pursuant to which the law is not applied equally on all participants of legal procedure. Concerning scientific methods, this paper is the result of qualitative research where the methods of analysis, synthesis and deduction were used.

329

Keywords: Tax Law, Constitutional Court, Good Administration Principle, Excessive VAT Deduction

Streszczenie

Niniejsze opracowanie stanowi krótkie studium przypadku z Republiki Czeskiej. Poświęcone jest kwestii bezspornej części nadmiernego odliczenia podatku VAT. Jego celem jest zwrócenie uwagi na dziwną sytuację, której byliśmy świadkami jako środowisko zawodowe, gdy administracja podatkowa „pod flagą” ministerstwa finansów odmówiła przestrzegania powszechnie obowiązującej regulacji prawnej rozstrzygniętej orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego. W tym kontekście państwo wyznacza standardy postępowania, zgodnie z którymi prawo nie jest stosowane jednakowo wobec wszystkich uczestników procedury prawnej. Jeśli chodzi o metody naukowe, niniejsze opracowanie jest wynikiem badań jakościowych, w których zastosowano metody analizy, syntezy i dedukcji.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, Trybunał Konstytucyjny, zasada dobrej administracji, nadmierne odliczenie VAT

¹ Tomáš Sejkora – Dr, professor associate at Charles University in Prague, Attorney at Law specialized in taxation, <https://orcid.org/0000-0001-8405-5938>

² Jakub Kvapil – Palacky University in Olomouc, <https://orcid.org/0000-0001-7933-8140>

³ This paper has been elaborated by Tomáš Sejkora within the programme “PROGRES Q02 – Publicization of Law in the European and International Context” which is realized in 2021 at the Faculty of Law of the Charles University.

1. Introduction

Recently, we have seen an increasing trend of individual jurisdictions increasing their demand on tax compliance with the intention of more efficient collection and possibly enforcement of tax obligations of tax subject. In this direction occurs legislative regulations that fundamentally targets on the efficiency of tax collection and limiting the possibility of tax evasion. From these not only regulatory initiatives we can point out e.g., Council Directive 2017/952/EU of 29. May 2017 (Directive ATAD) which is introducing among other things general anti-avoidance rule and resolving hybrid inconsistencies, development of jurisprudence in the application of the principle of prohibition of abuse of law at EU and national level,⁴ general results achieved under OECD BEPS, or monitoring so called VAT Gap evaluating the difference between the correct and expected collection of VAT and VAT, that is truly collected by the financial administrations.

All of the measures mentioned above are focused for the financial administration to have effective tools for fight with tax frauds and tax evasion. It is clear, that policy on the development of tax law is especially focused on protection of the interests of the state's fiscus. In contrast, it is difficult to look for specific initiatives that would focus on effective setup of internal financial administration procedures to make the procedure of the financial administration more efficient also in relation to the taxpayers. It is possible to say the hypothesis that at the moment when the cost of increasingly expensive tax compliance is reduced, tax evasion and tax frauds will be reduced because threshold at which is this infringement of the law still profitable and worth a risk will be reduced as well. This will also lead to decrease of costs for the operation of the financial administration and on tax compliance. Personally, we therefore perceive that it is necessary for the financial administration to respond flexibly to requirements of the taxpayers and to act in accordance with the law and the court's decisions and it is necessary that the financial administration will interpret the relevant generally binding legislation in the sense mentioned above. Into this background we would like to include a case study from the Czech Republic which is focused on one of the decisions of the Constitutional Court and the following reaction of the Czech financial administration.

⁴ Section 8, paragraph 4 of the act no. 280/2009, Tax Procedure Code.

2. Decision of the Constitutional Court file number II. ÚS 819/18 of 22. February 2019

In 2019 The Constitutional Court heard the constitutional complaint concerning the procedure of the financial administration authorities in relation to payment of the undisputed part of the excessive VAT deduction. In this case, the Complainant which the financial administration refused to pay part of the excessive deduction, was a company operating in a field of cladding of commercial building and halls, and metal trading. Let's focus on the facts and background of the case. The financial office for the Pardubice Region initiated several tax audits and doubt-removal procedures against the complainant in order to verify, inter alia, it's VAT obligations for specified periods, that is during January and April 2015. The disputed part between the compliant and authorities of the financial administration was about excessive deduction in the amount of 400.000 CZK (Czech crowns) from the total applied excessive deduction in the amount of approx. 52 million CZK. Rest of the excessive VAT deduction wasn't audited or disputed by the tax administrator and that is why the complainant requested a narrowing of the control, only in relation to the disputed part of the excessive VAT deduction. The tax administrator didn't narrow tax audit and for the duration of tax audit he withheld the entire claimed amount of the excessive VAT deduction.

331

After completing the tax procedure including first instance appeal the complainant decided to file an administrative lawsuit for defence against unlawful interference at the regional court, which dismissed the lawsuit. In its reasoning, the regional court concluded that the appropriateness of the procedure of narrowing the tax audit can be considered, but lawsuit for defence against unlawful interference is not a legal instrument used to authoritatively determine the administrative authorities, which procedure they have, for reasons of suitability, to use. Subsequently the complainant decided to defend herself against the procedure of the tax administrator and against the decision of the regional court by cassation complaint to the Supreme Administrative Court of the Czech Republic. This court also rejected the complainant's argument, and her cassation complaint was dismissed on the ground that carousel frauds are one of the largest threats to the functioning of the EU tax collection system and one of the most difficult to detect, and the metal trading is one of the fields, in which carousel frauds are the most common and therefore procedure of the tax administrator is legitimate.

The Supreme Administrative Court of the Czech Republic stated that it is not apparent from the file material that the financial administration has made only superfluous and purely formal acts and concluded, that undisputed part of excessive VAT deduction must follow the fate of the disputed part of the excessive Vat deduction. According to this court's decision, it is not possible to divide excessive VAT deduction and to return the undisputed part before the fate of the disputed part of the excessive VAT deduction is decided.

The complainant filed the constitutional complaint in which she objected unconstitutional interference with the right to protection of property guaranteed by Article 11, paragraph 1 of the Charter.⁵ The complainant stated that the contested decisions of the administrative courts were issued in breach of the principle of equality and the prohibition of arbitrariness of public authorities under Article 2, paragraph 2 of the Charter and Article 2, paragraph 3 of the Constitution.⁶ The financial administration commented on the constitutional complaint by stating that they perceive the excessive VAT deduction as an indivisible item of VAT, and the cause of this comes from the unitary structure of this tax. As a result of this perception of the excessive VAT deduction (As a indivisible item VAT) the taxable person cannot be paid the undisputed part of the excessive VAT deduction until all the self-taxable supplies in the tax year have been decided.

The Constitutional Court dealt with following question; whether there is an interference with the right of property, the question of the lawfulness of the interference with the complainant's right of property and, last but not least, it analysed the tax administrator's procedure under the Tax Procedure Code. Procedure of the authorities of the financial administration has been subjected to a detailed review of the Constitutional Court and concluded that procedure of financial administration in regards of payment of undisputed part of the excessive VAT deduction is unconstitutional and an unjustified interference with the complainant's rights, concluding the complainant's right to property has been interfered with. According to the Constitutional Court, in a situation where taxes and fees are collected, there is *ex lege* a legitimate interference with property of the tax subject, because it reduces his assets by the amount, he will be liable to pay. Therefore, withholding excessive VAT deduction has also an impact on the complainant's property, since during the period the taxpayer cannot dispose of its funds while the excessive deduction is withheld. Not every interference with the rights

⁵ Charter of Fundamental rights and Freedoms.

⁶ Constitutional Act no. 1/1993 Col., Constitution.

guaranteed by the Charter is a violation of a fundamental right, that is why The Constitutional Court proceeded to examine the lawfulness of the interference with the complainant's right to property.

According to Section 85, paragraph 1 Tax Procedure Code, the object of tax audits is tax liability, allegations by the taxpayer or other circumstances relevant to the correct determination and assessment of tax relating to a single tax procedure. According to Section 85, paragraph 3 Tax Procedure Code, range of the tax audit can be expanded or narrowed during the audit by following the procedure for initiating the audit. Similarly, according to Section 90, paragraph 3 Tax Procedure Code, if, during the procedure for removing doubt, the tax administrator finds grounds for continuing in proving, it shall initiate a tax audit withing the range of these grounds. According to the Constitutional Court it is possible to find out that the Tax Procedure Code allows the tax administrator to examine that part of the payment about which there is reasonable doubt before assessing tax and therefore does not give the tax administrator the right to withhold the undisputed part of the excessive VAT deduction derived from those taxable payments which, as an undisputed cannot be a part of the verification. The Tax Procedure Code does not explicitly allow to dispose of withheld part of the undisputed part separate from the disputed amount, but *a contrario* in any Section it doesn't give a right to withhold undisputed part of excessive deduction together with the disputed amount. The Constitutional Court therefore concluded, that if a law does not provide the specific procedure which a tax administrator can separate the excessive deduction to the undisputed and disputed parts, it is impossible to conclude from that tax administrator can withhold an entire amount of the excessive deduction. Such a procedure of the tax administrator goes beyond the limits of constitutional law, sine in accordance with Article 2, paragraph 3 of the Constitution and Article 2, paragraph 2, of the Charter, state power may be exercised only within the limits and in the way prescribed by law. The interference with the complainant's right to property is unlawful because there is no legal basis for the tax authorities to withhold the disputed part of the excess deduction together with the undisputed part. For the tax administrator to proceed in this way, it would be necessary for such a method to be explicitly regulated by law. Although the interference with the complainant's right to property was not lawful and the Constitutional Court was thus able to terminate the review, as it concluded that the withholding of the undisputed part of the excessive deduction together with the disputed part was a violation of the right to

property guaranteed by Article 11, paragraph 1 of the Charter, the Constitutional Court continued its examination of the tax administrator's procedure and considered the constitutionally compliant procedure that the tax administrator could use in similar cases.

According to the Constitutional Court, although the Tax Procedure Code does not provide for the possibility of a partial decision of the amount of tax liability in the Section 139, such a decision is not impossible under the Tax Procedure Code. Section 134, paragraph 2 of the Tax Procedure Code states that, for the purposes of determining the subject-matter of the tax proceedings, the tax is assessed either in relation to the tax period or in relation to an individual fact. In the context of the Tax Procedure Code, the tax may be reassessed within the same tax period and in the context of a supplementary assessment, both at the initiative of the taxpayer and at the initiative of the tax administrator. A similar procedure could therefore be followed in relation to the individual facts relevant to the assessment of the tax. In the present case, the decision of the tax administrator to assess the undisputed part of the excessive deduction and to pay the undisputed part of the transaction to the complainant in accordance with the provisions of Section 101, paragraph 1 of the Tax Procedure Code would be appropriate, since that procedure does not preclude the subsequent assessment of tax on the transactions entrusted to the tax administrator in accordance with the provisions of Section 143, paragraph 1 of the Tax Procedure Code.

To summarize the conclusions of the Constitutional Court in the present case, the withholding of excessive VAT deductions is interference to the right of property of the complainants, because there was no legal basis for such withholding of the excessive deduction. The financial administration should have used constitutionally compliant procedure which would not have infringed the complainant's right to property and should paid the undisputed part of the excessive deduction to the complainant.

3. What was the approach of the financial administration?

What is interesting about this case? It is the financial administration's response. According to the Czech law the decisions of the Constitutional court binding on all authorities and persons.⁷ The decision

⁷ Article 89, paragraph 2 Constitutional Act no. 1/1993 Col., Constitution.

of the Constitutional Court is therefore of a generally binding legal nature and in this particular case represents a binding way of interpreting the provisions of the Tax Procedure Code in question, which not only tax subject but also the tax administrator are obligated to follow. Thus, the public expected the tax administrator to approach the problem of partial decisions in the way determined by the Constitutional Court, but the opposite was true. The Director General of the General Financial Directorate has publicly stated to media that "In the opinion of the General Financial Directorate, the conclusions of the Constitutional Court stated in the decision, that under the current form of the legislation the conclusions cannot be generally applied."⁸ This statement was subsequently supported by the Minister of Finance Alena Schillerová, who told to "Hospodářské Noviny", that "The conclusions from the Constitutional Court cannot be accepted, respected and it cannot be applied because the legislation does not allow it."⁹ In other words, the public authorities publicly and explicitly refused to follow the law, moreover, the law that was determined in a constitutionally compliant procedure as a part of the protection of constitutionality by the Constitutional Court, in the last instance. According to Article 83 of the Constitution, it is the Constitutional Court as a judicial protection authority, which is to evaluate, inter alia, the constitutionality of the legislative activity of the legislature, but also the conformity of the exercise of executive power with the constitutional order. Thus, there has been a completely shocking denial of one of the fundamental pillars of the functioning on the rule of law in the Czech Republic, when the executive power refused to follow the boundaries defined by the legislative power interpreted by the Constitutional Court.

335

However, we want to think beyond the Constitutional Court's thoughts on whether there is really no legal basis on the basis on which the financial administration could pay the undisputed part of the excessive deduction to the taxpayer. Could the authorities of the financial administration infer the obligation to pay the undisputed part of the excessive VAT deduction by using teleological interpretation of Tax

⁸ T. Čemusová, *Finanční správa nerespektuje rozsudek Ústavního soudu. „Nelze to aplikovat,“ píše ředitelka v interním pokynu*, 2019, https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/financi-sprava-ustavni-soud-nerespektuje-nadmerny-odpocet-dph-vraceni_1904230600_tec (accessed: 29.11.2021).

⁹ M. Ťopek, J. Prokeš, *Berňák se dál bude chovat způsobem, který soud označil za protiústavní. Firmám nebude vracet nadměrné odpočty DPH*, 2019, <https://archiv.hn.cz/c1-66559290-bernak-neumi-vyhovet-ustavnimu-soudu-ohledne-neopravnene-zadrzovanych-vratek-dph-hrozi-tak-dalsi-zaloby> (accessed: 29.11.2021).

Procedure Code? Moreover, in a case where there is extensive case-law, supplemented by constant administrative practice, in which is said, that you cannot only rely on language interpretation, but it must be supplemented by systematic interpretation and above all by teleological interpretation. In addition, is it possible that the authorities of the financial administration could have inferred the obligation to pay the undisputed part of the excessive VAT deduction based on the principle of “good administration?”

4. Teleological interpretation of the Tax Procedure Code

336 As a teleological interpretation we consider such interpretation of the legislation, which “begins with the words of the law, proceeds through the systematic context, notes the genesis of the law and the will of the legislature, and culminates in an understanding of the purpose of the statutory provision.”¹⁰ The Constitutional Court has commented on the binding nature of the literal wording of a legal norm, concluding that “[c]ourt [the general court – author’s note] is not absolutely bound by the literal text of a statutory provision, but **may and must** deviate from it when it is required for compelling reasons by **the purpose of the law**, the history of its creation, its systematic coherence, or one of the principles that have their basis in a constitutionally consistent legal order as a meaningful whole. In doing so, arbitrariness must be avoided; the court’s decision must be based on rational reasoning.”¹¹ Based on the facts mentioned above (or, more precisely, public authorities that authoritatively decide on the right and obligations of subordinate subject) must proceed from the purpose and meaning of the statutory provision and must apply the legal rules in a constitutionally consistent procedure.

Section 1, paragraph 2 of the Tax Procedure Code provides that tax administration is a procedure which is aimed at the correct **determination** and **assessment** of taxes and ensuring their **payment**. Commentary literature states on this provision that “[t]ax administration is thus only a procedure whose aim is the correct determination and assessment

¹⁰ P. Osina, *Teorie práva*, Praha 2013, pp. 139–140.

¹¹ Decision of the Czech Constitutional Court as of 4th of February 1997, f. n. Pl. ÚS 21/96.

of taxes and their payment. Incorrect determination or assessment of the tax is not tax administration, and it is clear under Section 10, paragraph 1, that the tax administrator is not authorized to make such (incorrect) determination and assessment".¹² In the context of the provisions of Section 1, paragraph 2, of the Tax Procedure Code, reference should also be made to Section 5, paragraph 2, of the same Act, which further provides that the tax administrator shall exercise his powers only for the purposes for which and to the extent to which they are vested to him by or under the Act. Could the authorities of the financial administration therefore not have inferred the obligation to pay the undisputed part of the excessive VAT deduction from a teleological interpretation of the Tax Procedure Code?

It follows from the foregoing that the procedure of the financial administration should be focused on the correct determination and assessment of the amount of taxes, i.e. if the disputed and undisputed part of the excessive deduction was determined and assessed, the objective of the financial administration should have been to pay the undisputed part of the excessive deduction, since such a procedure is in accordance with the provisions of Section 1, paragraph 2 in conjunction with Section 5, paragraph 2 of the Tax Procedure Code, since procedures in tax administrator should be carried out only in relation to the determination and payment of such tax, which belongs to the public budget. Only such tax collection is considered to be legitimate interference with the right to property under Article 11, paragraph 5 of the Charter. In the event that the tax administrator proceeded by withholding the entire amount of the excessive tax deduction (both disputed and undisputed) it can be concluded that such a procedure is inconsistent with Section 1, paragraph 2 of the Tax Procedure Code, since such a procedure is not focused on the correct detection, determination and, above all, payment of taxes, since the tax administrator knew that part of the excessive deduction was claimed in accordance with the statutory provisions. Since the withholding on the entire excessive deduction in breach with Section 1, paragraph 2 of the Tax Procedure Code, it was therefore in breach with Section 5, paragraph 2 of the Tax Procedure Code, since the tax administrator is empowered by law to exercise his powers to the extent that they are vested on him by the Tax Procedure Law. Therefore, if the action of the tax administrator was not supported by an explicit legal rule regulating the procedure for tax administrator and was not even in

¹² P. Nováková, § 1 [Vymezení pojmů], [in:] O. Lichnovský, R. Ondříšek a kol., *Danový řád*, Praha 2021, p. 2.

accordance with the objective of the correct determination, assessment and payment of taxes, such action by the tax administrator was *ultra vires*. It follows from the foregoing that the authorities of the financial administration should have inferred the obligation to pay the undisputed part of the excessive deduction on the basis of a teleological interpretation of the provisions of Section 1, paragraph 2 of the Tax Procedure Code and that the explicit provision authorising the tax administrator to make a partial decision was not necessary for the payment of the undisputed part of the excessive deduction.

5. Principle of “good administration”

It is generally accepted, that the principles of good administration have evolved in close connection with the principle of procedural fairness and the rule of law, and that each authority of public administration should consider these principles as the basis of its activities, both in relation to the efficiency of the performance of the relevant part of the public administration and in relation to its accountability for its performance.¹³ Moreover, in the area of EU law, which clearly includes the regulation of indirect taxes, and thus VAT, the principles of good administration are an immanent part of the legal systems across all EU Member States. Indeed, the Court of Justice of the EU has in the past recognised ‘good administration’ as a general administrative principle and thus part of EU law.¹⁴ Gradually, the principle of ‘good administration’ has also permeated positive legislation, where it is necessary to refer in this context to The European Code of Good Administrative Behaviour of 1 March 2002. Furthermore, ‘good administration’ has become part of the EU Charter of Fundamental Rights.¹⁵

The principle of good administration is also fully applicable to tax proceedings, where reference can even be made to Instruction No. MF-4 on setting time limits in tax administration, which states that “(interested persons) shall notify the tax administrator’s supervisor closest to the tax administrator who violated the above principle of the violation of this principle (to proceed in the proceedings without unnecessary

¹³ M. Batalli, A. Fejzullahu, *Principles of Good Administration under the European Code of Good Administrative Behavior*, “Pécs Journal of International and European Law” 2018, no. 1, p. 27.

¹⁴ Decision in the Case 255/90 P. Jean-Louis Burban v European Parliament, ECLI:EU:C:1992:153.

¹⁵ Charter of Fundamental Rights of the European Union, f. n. 2012/C 326/02.

delays) and for the purpose of handling submissions of persons involved in tax administration within reasonable time limits, taking into account in particular the principles of ‘good administration’’. This document which came from the Ministry of Finance of the Czech Republic, although lacking general binding force, but is still binding on the subordinate authorities of the financial administration. It is therefore clear that even the central tax administration authorities, recognises the principle of good administration as a corrective applicable in tax law. Similarly, the principle of the good administration is referred to in the commentary literature, which states that “[t]he principle of legitimate expectation is expressly enshrined. The principle of foreseeability, which is one of the main principles of good administration, obligates the administrative authority to decide in a manner consistent with the way it has decided similar cases in the past or to justify why it has departed from its previous practise in a particular case.”¹⁶ The Supreme Administrative Court ruled in its judgment no. 1 Afs 293/2018 – 28 of 21 March 2019 that if “the obligation to issue a notice for proposals is not fulfilled by the grant provider (Section 14f(1)–(3) of Act No. 218/2000 Coll., on Budgetary Rules) the possible imposition of a levy for breach of budgetary discipline, including a penalty, is not fulfilled by the provider of the subsidy, the tax administrator must take care of the correction of this error within the framework of the ongoing tax proceedings concerning the breach of budgetary discipline. The tax authority will therefore generally have to ensure that the procedure set out in Section 14f of the Budget Rules Act is followed and only then decide on the possible imposition of a levy for breach of budgetary discipline. Such a procedure follows from the principle of good administration, which imposes a general obligation on administrative authorities to cooperate and coordinate their activities” There is therefore no dispute about the application of these principles in the tax process, either among the professional community or on the side of the public authorities.

339

The essential elements of the principle of good administration are compliance with the law, proportionality and accountability.¹⁷ However, none of these elements of the principle of good administration was fulfilled in the case before the Constitutional Court. The tax administrator did not act in accordance with the law, since acting in accordance with the law involves interpreting it according to its meaning, respecting in particular the opinions of the superior authority and

¹⁶ M.E. Grossová, L. Matyášová, *Daňový řád: Komentář*, Praha 2015, p. 170.

¹⁷ D. Hrabcová (ed.), *Souhrnná zpráva o činnosti Veřejného ochránce práv za rok 2006*, Brno 2007, p. 114.

the constant case law of the courts.¹⁸ As was already outline above, the procedure in accordance with a law must be seen in the light of a teleological interpretation of the provisions of Section 1, paragraph 2 of the Tax Procedure Code. However, the tax administrator's procedure was not proportionate either. We regard as a proportionate a procedure where the authority of administrative administration interferes with the rights and legitimate interests of persons only where it is necessary to achieve the purpose of the proceedings and only to the extent necessary. The withholding of the undisputed part of the excessive VAT deduction was already disproportionate in the proceedings before the financial administration authorities, since at that time the excessive VAT deduction in dispute between the tax administrator and the complainant was only 400.000 CZK out of a total excessive deduction of approx. 52 million CZK. If the tax administrator had acted in accordance with the principle of good administration, or the principle of proportionality, which is an immanent part of the principles of good administration, then it would have paid the complainant the undisputed part of the excessive deduction and continued to carry out tax audits only in relation to the disputed part of the excessive deduction. Lastly, the principle of accountability was not observed by the financial administration. That principle provides, first of all, that an administrative authority should not avoid examining a preliminary question or taking a decision on a matter falling within its competence, and it is therefore a responsibility of that authority to deal with all the parties' objections and submissions. However, if there is a mistake, it is responsibility of such authority to admit its mistakes and to take effective remedial measures without delay.¹⁹ However, no such action was taken by the financial administration; on the contrary, the financial administration authorities continued to insist, even after the Constitutional Court's decision, that it could not be applied and expressed the view that they would continue to apply the procedure found unconstitutional by the Constitutional Court.

Based on the principle of good administration, the financial administration should therefore have inferred that it was obliged to pay the undisputed part of the excessive VAT deduction to the taxpayer. When applying the principles of good administration in tax proceedings, it is possible to infer an obligation to the tax administrator which is not directly imposed by law, thus extending its obligations in relation to

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ K. Černín, *Souhrn hlavních principů dobré správy. Principy dobré správy*, Brno 2006, pp. 18–19.

taxpayers. Therefore, the financial administration should have already applied the principle of good administration in the proceedings conducted by the tax administrator and inferred the obligation to pay the undisputed part of the excessive VAT deduction to the taxpayer. By the procedure applied to the complainant, the authorities of the financial administration infringed the principle of good administration, which consists in the obligation to act lawfully, proportionately and accountably in administrative proceedings.

6. Conclusion

The problem with the approach taken by the financial administration in the present case is that there was no “legal basis” for the approach taken by the financial administration. The financial administration is obliged to act in accordance with Article 4, paragraph 1 of the Charter, which provides that “[c]onditions may be imposed only on the basis of the law and within its limits and only while preserving fundamental rights and freedoms.”²⁰ However, the financial administration’s authorities have interpreted and, unfortunately, continue to interpret this article in such a way that every step taken by the tax administrator must have a legal basis, without distinguishing between situations in which the taxpayer’s rights are legitimately interfered with and situations in which, on the contrary, the financial administration should minimise its interference with the taxpayer.

In cases where the rights of the taxpayer are interfered with (e.g., both the disputed and undisputed part of the excessive VAT deduction is withheld), it is necessary that there is a legal basis for such interference. If the situation is the other way round, i.e. by not acting or by referring only to the existing language of the rules, the rights of the taxpayer are only now being interfered with (e.g. assessing whether the undisputed part of the excessive VAT deduction can be paid to the taxpayer), then there does not need to be a specific legal basis for such action by the public authority, since this procedure will be based on a teleological interpretation of the legislation in question, the provisions of Section 1, paragraph 2 of the Tax Procedure Code defining the objective

²⁰ Article 11, paragraph 5 Constitutional Act no. 2/1993 Col., Charter of Fundamental rights and Freedoms.

of tax administration, and also on the application of the principles of good administration.

The payment of the undisputed part of the excessive VAT deduction cannot be regarded as an obligation which is directed negatively (to the detriment of taxpayers) and should therefore be established by law in accordance with Article 4, paragraph 1 of the Charter. On the contrary, it is an obligation imposed on the tax administrator and is imposed for the benefit of the taxpayer, and therefore, in this situation, the obligations of the tax administrator can be inferred from the general legal regulation, even though they may not be implied directly from the pure language of the legal rule. In the case of extension of the tax administrator's obligations in favour of the tax subject, there can be no violation of Article 4, paragraph 1 of the Charter; in fact, in the past, the courts and the financial administration itself have already extended the obligations of tax administrators and thus created the law in favour of tax subjects (cf. the judgment of the Supreme Administrative Court of 21 March 2019, no. 1 Afs 293/2018 – 28, or the already mentioned MF Instruction No MF-4).

342

It is all the more surprising that the financial administration has persisted in its unlawful procedures, since the issue of the possibility of refunding the undisputed part of the excessive deduction was also considered by the Court of Justice of the European Union in the proceedings under C-446/18, where the judgement of the CJEU was issued on 11 May 2020, with the conclusion that the EU legislation does not exclude the refund of the undisputed part of the deduction. The result was therefore perfectly clear, namely that a substantial part of the financial administration's arguments were wrong. Nevertheless, the financial administration persisted in its unlawful practice until the legislature adopted an amendment to the Tax Procedure Code introducing new provisions in Sections 174a and 174b on advances of tax deductions. Unfortunately, with effect from 1 January 2021, Czech taxpayers were thus exposed to the unlawful practice of the tax administrators for almost two years.

Therefore, to return to the context, under tax policy, jurisdictions take effective measures to prevent tax evasion and establish many rules that allow taxpayers' tax claims to be examined, the substance of transactions to be examined and the purpose of tax administration to be achieved. In this context, the financial administration is unable to offer taxpayers even the lowest standard that is necessary in a democratic state to expect from public authorities, namely compliance with the legality of their procedures. At a time when the financial administration,

including the Minister of Finance, is publicly declaring that it will not comply with generally binding legislation that is binding on public authorities, the polarisation between the financial administration and tax subjects will continue to deepen, which, from our point of view, cannot lead to more effective tax collection in the long term. If, as in the above-mentioned case, the financial administration acts deliberately illegally and publicly proclaims it, it is to be expected that there will also be illegal tax-evasive behaviour on the part of the tax subjects, since it is the State that sets the standard for the behaviour of taxpayers in such administrative practices.

References

- Batalli M., Fejzullahu A., *Principles of Good Administration under the European Code of Good Administrative Behavior*, "Pécs Journal of International and European Law" 2018, no. 1.
- Čemusová T., *Finanční správa nerespektuje rozsudek Ústavního soudu. 'Nelze to aplikovat,' píše ředitelka v interním pokynu*, 2019, https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/financni-sprava-ustavni-soud-nerespektuje-nadmerny-odpocet-dph-vraceni_1904230600_tec (accessed: 29.11.2021).
- Černín K., *Souhrn hlavních principů dobré správy. Principy dobré správy*, Brno 2006.
- Grossová M.E., Matyášová L., *Daňový řád: Komentář*, Praha 2015.
- Hrabcová D. (ed.), *Souhrnná zpráva o činnosti Veřejného ochránce práv za rok 2006*, Brno 2007.
- Nováková P., § 1 [Vymezení pojmů], [in:] O. Lichnovský, R. Ondrýšek a kol., *Daňový řád*, Praha 2021.
- Osina P., *Teorie práva*, Praha 2013.
- Žopek M., Prokeš J., *Berňák se dál bude chovat způsobem, který soud označil za protiústavní. Firmám nebude vracet nadměrné odpočty DPH*, 2019, <https://archiv.hn.cz/c1-66559290-bernak-neumi-vyhovet-ustavnimu-soudu-ohledne-neopravnene-zadrzovanych-vratek-dph-hrozi-tak-dalsi-zaloby> (accessed: 29.11.2021).

Część IV
**INSTYTUCJE PRAWA
BUDŻETOWEGO**

*Beata Kucia-Guściora*¹

*Monika Münnich*²

Państwowe fundusze celowe. Rozwój czy zmierzch instytucji? Próba oceny

Streszczenie

Państwowe fundusze celowe od przeszło 50 lat są stałym elementem publicznej gospodarki finansowej państwa. Są one zasadniczym narzędziem rozliczeń i transferów pozabudżetowych oraz źródłem finansowania zróżnicowanych zadań publicznych. Celem opracowania jest ocena obecnego statusu państwowych funduszy celowych i kierunków zmian dokonywanych w gospodarce funduszowej, ocena zasadności tworzenia nowych funduszy celowych w kontekście realizowanych przez nie zadań publicznych i źródeł ich finansowania, a także analiza zasad i warunków redystrybucji środków publicznych przez dysponentów wybranych funduszy i zasygnalizowanie problemu obchodzenia konstrukcji normatywnej tej instytucji w praktyce funkcjonowania finansów publicznych.

347

Słowa kluczowe: państwowe fundusze celowe, środki publiczne, wydatki publiczne, zadania publiczne

Abstract

State special purpose funds have been a permanent element of the state's public financial management for over 50 years. They are the main tool of extra-budgetary settlements and transfers, and a source of financing for various public tasks. The aim of the prepared study is to raise the following research issues. Firstly, an assessment of the current status of state special purpose funds and the directions of changes made in the fund management. Secondly, the assessment of the legitimacy of creating new special purpose funds in the context of their public tasks and their sources of financing. Third, an analysis of the rules and conditions of redistribution of public funds by the

¹ Beata Kucia-Guściora – doktor habilitowana, profesor KUL, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji, Katedra Finansów i Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0002-6671-0334>

² Monika Münnich – doktor habilitowana, profesor KUL, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji, Katedra Finansów i Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0002-9250-5748>

administrators of selected funds. Fourth, signaling the problem of circumventing the normative structure of this institution in the practice of public finance.

Keywords: State purpose funds, public funds, public expenditures, public tasks

1. Wprowadzenie

Wybór tematyki niniejszego opracowania nie jest przypadkowy, inspiracją do jej podjęcia jest dorobek Szanownej Jubilatki Profesor dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej. Motywem przewodnim poniższego tekstu jest stwierdzenie Pani Profesor, iż „instytucja funduszu w systemie finansowym państwa jest jedną z podstawowych i najstarszych instytucji prawa finansowego”³. Pomimo upływu czasu i dokonywanych zmian w prawie finansowym, w tym w materii funduszy celowych, wydaje się, że także obecnie obszar ich funkcjonowania i wykorzystania w zakresie redystrybucji środków publicznych jest wartym odnotowania problemem badawczym w nauce polskiego prawa finansowego. Celem opracowania jest ocena obecnego statusu państwowych funduszy celowych i kierunków zmian dokonywanych w gospodarce funduszu, ocena zasadności tworzenia nowych funduszy celowych w kontekście realizowanych przez nie zadań publicznych oraz źródeł ich finansowania, a także wskazanie na zasady i warunki redystrybucji środków publicznych przez dysponentów wybranych funduszy oraz zasygnalizowanie problemu obchodzenia konstrukcji normatywnej tej instytucji w praktyce funkcjonowania finansów publicznych.

Jako tezę niniejszej pracy przyjęto stwierdzenie, że analiza obecnie obowiązujących regulacji normujących funkcjonowanie państwowych funduszy celowych pozwala na konstatację, iż instytucja ta wzbudza wielopłaszczyznowe wątpliwości, ich źródłem są zarówno zaszłości historyczne, jak i nowo zidentyfikowane potrzeby ekonomiczne, organizacyjne, polityczne. W związku z tym tezy głoszone niegdyś przez Panią Profesor, pomimo przemian społeczno-gospodarczych i politycznych, nie straciły na aktualności.

³ T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu budżetowego*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1982, s. 397.

2. Pojęcie funduszu – ujęcie semantyczne i prawnofinansowe

W języku polskim fundusz oznacza „wyodrębniony zasób środków majątkowych przeznaczonych na określony cel”⁴. Termin ten używany jest zarówno w języku potocznym⁵, jak i dyscyplinach naukowych⁶. W aktach prawnych stosowany jest on w różnych ujęciach i kontekstach na oznaczenie diametralnie różnych instytucji występujących w różnych gałęziach prawa – zarówno na poziomie krajowym, jak i ponadnarodowym (fundusze unijne). Niestety, ta niekonsekwencja w warstwie legislacyjnej w używaniu terminu „fundusz” odnosi się także do samej dziedziny prawa finansów publicznych⁷. Powyższe uwagi pozwalają stwierdzić, że nie jest możliwe purystyczne podejście do tego terminu na tle całego ustawodawstwa. W kontekście omawianej instytucji powinno być rozważane jedynie połączenie znaczenia leksykalnego pojęć: „fundusz” i „celowy”, a zgodnie ze ścisłym brzmieniem ustawowym „państwowy fundusz celowy” w języku prawniczym, ale także prawnym, a w szczególności prawnofinansowym. W tym też kontekście zgodnie z doktryną prawa finansowego można przyjąć, iż instytucja funduszu celowego jest instytucją *par excellence* prawnofinansową⁸.

349

Z punktu widzenia konstrukcyjno-prawnego fundusz celowy polega na wyodrębnieniu dochodów i przeznaczeniu ich na określone w przepisach zadania. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że istotę funduszu celowego stanowi związanie dochodów pochodzących ze ściśle określonych źródeł z wydatkami na określone cele⁹.

⁴ H. Zgólkowska (red.), *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, t. 12, Poznań 1997, s. 63.

⁵ *Ibidem*, s. 64; por. E. Sobol (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1999, s. 208.

⁶ W szczególności w ekonomii, rachunkowości, ale także w naukach prawnych.

⁷ Przykładem jest używanie pojęcia „fundusz” w odniesieniu do Narodowego Funduszu Zdrowia czy Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, niemających statusu państwowego funduszu celowego.

⁸ J. Harasimowicz, *System funduszy w Polsce*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949; por. T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu...*, s. 397.

⁹ C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2001, s. 68.

Profesor dr hab. Teresa Dębowska-Romanowska przyjęła, iż zgodnie z ogólnym pojęciem funduszu należy wskazać trzy elementy jego konstrukcji prawnej: wyodrębnienie dochodów, określenie rodzajów wydatków oraz wyodrębnienie organizacyjno-prawne i rachunkowe¹⁰. Kontekst prawnofinansowy uzasadnia stosowanie nazwy „fundusz celowy” wówczas, gdy następuje wyodrębnienie środków publicznych, w szczególności budżetowych, a następnie „przypisanie” ich na sfinansowanie określonych zadań publicznych. Brak tego wyodrębnienia powodowałby konieczność ujęcia owych środków w budżecie, co uzasadnia przyjętą w doktrynie nazwę „pozabudżetowe fundusze celowe”¹¹. Niestety, takie ujęcie w świetle obecnego ustawodawstwa nie jest wystarczające, cechy takiego wyodrębniania spełniałyby bowiem także jednostki, które nie mają ustawowo określonego statusu państwowych funduszy celowych. Stąd też wskazanie na wstępie na niedoskonałość wykładni językowej, która ma dla określenia przedmiotowego pojęcia kluczowe znaczenie. Klarowne i definitywne wskazanie aktualnego pojęcia państwowego funduszu celowego możliwe jest dzięki połączeniu dwóch zabiegów. Po pierwsze trzeba odnieść się do kształtowania się tego pojęcia w polskim ustawodawstwie prawnofinansowym, a po drugie należy wyprowadzić definicję dla funduszy celowych w obecnym stanie prawnym i poprzez tę definicję wskazać linię demarkacyjną z innymi jednostkami sektora finansów publicznych, nawet jeśli używany jest w ich nazwie zwrot „fundusz”.

3. Geneza funduszy celowych

Instytucja funduszy celowych kształtowała się przez długi okres. Jej konstrukcja normatywna, cele i efekty były zawsze ściśle związane z bieżącymi potrzebami publicznymi. Niestety, ani w okresach historycznych, ani obecnie fundusze nie tworzyły i nie tworzą spójnej, uporządkowanej instytucji normatywnej. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że ich geneza sięga nawet starożytności. W Polsce nawiązania

¹⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu...*, s. 397.

¹¹ E. Malinowska, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce. Przewodnik 2002*, Gdańsk 2002, s. 191.

do obecnego rozumienia funduszy celowych odnotowuje się w okresie międzywojennym¹² oraz powojennym¹³.

Jedynie sygnalizacyjnie warto wskazać, że rozwój gospodarki funduszowej II RP był związany głównie ze słabością finansów (skarbowości) odradzającego się państwa. Fundusze stały się w pewnym sensie remedium na problemy budżetowe, z tych względów przyznano im dość dużą autonomię, co skutkowało osłabioną kontrolą parlamentarną i nadzorem nad gospodarką funduszkową. Ówczesnie konstrukcja funduszy wykorzystywana była w ramach interwencjonizmu państwowego poprzez powiązanie ich z budżetem, ale jednocześnie z wyraźnymi działaniami charakteryzującymi się dyskrecjonalizmem.

W okresie PRL szeroko wykorzystywano fundusze celowe jako antidotum na wady socjalistycznej scentralizowanej gospodarki budżetowej¹⁴. Stąd odnotować można znaczny rozrost gospodarki funduszowej, tworzonej poza kontrolą władzy ustawodawczej dla bieżących potrzeb polityki finansowej rządu czy rad narodowych, przybierającej niestety nie tylko przesadne rozmiary, ale także patologiczne struktury i działania, mające wymiar aferalny (FOZZ). Mimo że kolejne etapy zmian prawa budżetowego w okresie PRL stanowiły próby porządkowania podstaw prawnych funkcjonowania funduszy celowych, nie zdołano wyeliminować wszelkich mankamentów natury prawnej dotyczących funkcjonowania funduszy celowych, związanych choćby z systemowym ustaleniem zasad prowadzenia gospodarki finansowej czy kwestiami zarządzania i kontroli funduszy. Powyższe ustalenia są ważne, gdyż dalsze problemy związane z funduszami, już w III RP, miały swoje źródło nie tylko w nieprzemyślanej koncepcji systemu finansów publicznych, ale również w utrwalaniu się modelu traktowania funduszy w sposób charakterystyczny dla okresu PRL. Potwierdzają tę opinię dość ogólnikowe i lakoniczne sformułowania zawarte w ustawie o prawie budżetowym z 1991 r. W przepisach tych, pomimo zastosowania

¹² R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 38; A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 40 i nast.; T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932, s. 156 i nast.; I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1937, s. 139; M. Drozdowski, *Polityka gospodarcza rządu polskiego 1936–1939*, Warszawa 1963, s. 51; H. Kuzińska, *Fundusze celowe w Polsce*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz. Informacja nr 302, luty 1995, s. 1; por. T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu...*, s. 397.

¹³ M. Drozdowski, *Polityka gospodarcza...*, s. 51; T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu...*, s. 397–424; H. Kuzińska, *Fundusze celowe...*, s. 1.

¹⁴ Art. 7 ustawy z dnia 1 lipca 1958 r. o prawie budżetowym (Dz.U. Nr 45, poz. 221 ze zm.).

w nich po raz pierwszy pojęcia „państwowy fundusz celowy” jako nazwy dla utworzonej przez państwo odrębnej jednostki organizacyjnej, nie określono precyzyjnie jego konstrukcji normatywnej. Wprowadzona zasada ustawowego powoływania funduszy celowych miała w założeniu służyć ograniczeniu swobody rozwoju gospodarki funduszowej. Poddano także kontroli parlamentarnej gospodarkę funduszową poprzez włączenie planów przychodów i rozchodów funduszy do ustaw budżetowych. Warty odnotowania etapem w tym kontekście było dążenie do zlikwidowania pod rządami ustawy o prawie budżetowym wszelkich funduszy funkcjonujących bez podstawy ustawowej (powołanych w okresie PRL przez Radę Ministrów bądź też przez rady narodowe)¹⁵. Choć w praktyce nie udało się tego zamierzenia w pełni zrealizować¹⁶, to istotne jest podkreślenie kierunku podejmowanych działań, bo jest to uzasadnienie ujęcia funduszu celowego w pierwszej ustawie o finansach publicznych z 1998 r.

Pierwszą definicję legalną funduszu celowego przewidziano w ustawie o finansach publicznych z 1998 r.¹⁷ Zwrócić należy uwagę, że jej sformułowanie poza wymiarem dogmatycznym miało stworzyć ustawową „zaporę” dla nowych funduszy. Stworzona w ustawie o finansach publicznych z 1998 r. konstrukcja prawna funduszy pozwalała na dokonanie ich klasyfikacji. Wydzielono fundusze w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz fundusze niezaliczane do tej kategorii, mimo używanej nazwy. Zaletą statusu prawnego gospodarki funduszowej w latach 1999–2004 była stabilizacja katalogu państwowych i samorządowych funduszy, będąca efektem zakazu tworzenia nowych¹⁸. W 2004 roku dokonano zmian ustawowych, które miały dalsze

¹⁵ Uchwała nr 109 Rady Ministrów z dnia 16 lipca 1990 r. w sprawie zniesienia niektórych funduszy celowych (M.P. Nr 33, poz. 261) oraz ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o zniesieniu i likwidacji niektórych funduszy (Dz.U. Nr 89, poz. 517 ze zm.).

¹⁶ Fundusz Obsługi Zadłużenia Zagranicznego zlikwidowano ostatecznie w 2015 r. W wielu przypadkach zniesienie funduszy okazało się „pozorne”, w miejsce zlikwidowanych utworzono nowe (o innej nazwie), a mienie wielu z nich przekazano fundacjom (m.in. Fundacja Kultury – do 1991 r. Fundusz Rozwoju Kultury, Fundacja na Rzecz Nauki Polskiej i Fundacja Rozwoju Kultury Fizycznej) lub przekształcono w spółki akcyjne (tak powstała m.in. działająca do dzisiaj Agencja Rozwoju Przemysłu Spółka Akcyjna – do 1990 r. Fundusz Zmian Strukturalnych w Przemysle).

¹⁷ Art. 22 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.).

¹⁸ Analiza ustaw budżetowych z lat 1999–2004 pozwala na konstatację, że katalog funduszy celowych w tym okresie się nie zmieniał.

skutki w rozwoju gospodarki funduszowej¹⁹. Najbardziej brzemienne w skutkach była zmiana umożliwiająca ponowne otwarcie możliwości kreowania nowych funduszy celowych. Otwarcie możliwości tworzenia nowych funduszy zniweczyło wysiłki podejmowane w latach dziewięćdziesiątych XX w., mające na celu ograniczenie rozrostu gospodarki funduszowej²⁰.

Analizując historię tworzenia i funkcjonowania funduszy w Polsce, można stwierdzić, że początkowa tendencja do tworzenia kolejnych funduszy, traktowana jako gwarancja trwałości źródeł finansowania określonych zadań państwa, ustąpiła zasadzie (początek lat dziewięćdziesiątych XX w.) uznania funduszy za instytucje wyjątkowe, ustanowione dla szczególnego podkreślenia wagi zadań, jakie mają być finansowane. Niestety, odnotowywany po 2004 r., a następnie po 2015 r. rozrost gospodarki funduszowej oraz wzrost autonomii w dysponowaniu środkami funduszy wzbudza uzasadnione wątpliwości, jako że nie przyczynia się ani do zwiększenia przejrzystości, ani sanacji finansów publicznych, przeciwnie – ma znamiona „inflacji funduszy celowych”²¹.

4. Status prawnofinansowy funduszu celowego w ustawie o finansach publicznych z 2009 r.

353

Analiza statusu prawnofinansowego funduszy celowych przy dość pokaźniej liczbie funduszy wskazuje na znaczną dyferencjację w obrębie tej formy organizacyjno-prawnej. Pani Profesor Teresa Dębowska-Romanowska w latach osiemdziesiątych XX w. zwracała uwagę na niekonsekwentny i do końca nieunormowany stan funduszy celowych, stworzonych niejako w opozycji do instytucji budżetu, co nie zmienia faktu, że stanowią one pewną wspólną grupę²². Odkodowując treść norm prawnych zawartych w przepisach regulujących status prawnofinansowy państwowych funduszy celowych, warto zwrócić uwagę na wiele zróżnicowanych uwarunkowań: poczynając od zakresu realizowanych zadań, ujęcia podmiotowości, sposobu tworzenia metodyki

¹⁹ Art. 5 ustawy z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 273, poz. 2703 ze zm.).

²⁰ Poddane likwidacji niektóre środki specjalne zastąpiono formułą funduszy celowych.

²¹ T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu...*, s. 401.

²² *Ibidem*.

powoływania dysponentów funduszy, sprawowania funkcji nadzorczo-kontrolnych, poprzez znaczne zróżnicowanie kategorii przychodów i wydatków, dzięki którym realizowane są zadania publiczne.

Podobnie jak w ustawach o finansach publicznych z 1998 r. i 2005 r. także ustawa z 2009 r. zawiera odrębną regulację poświęconą państwowym funduszom celowym²³. W aktualnym stanie prawnym możliwe jest funkcjonowanie wyłącznie państwowych funduszy celowych w formie wyodrębnionego rachunku bankowego.

W literaturze przedmiotu wskazuje się na powielenie już uprzednio wskazywanego jako błąd ujęcia funduszu polegającego na utożsamianiu funduszu celowego z urządzeniem księgowym i instytucją prawa bankowego, przeznaczoną do ewidencjonowania operacji dokonywanych w ramach gospodarki funduszowej²⁴, podczas gdy instytucja ta stanowi powiązanie przychodów publicznych pochodzących z określonych źródeł z wydatkami na wyodrębnione cele (zadania). Warto zadać pytanie, jak pogodzić brak podmiotowości prawnej z uznawaniem funduszy celowych na gruncie ustawy o finansach publicznych za formę organizacyjno-prawną, jedyną zresztą niewyposażoną w podmiotowość. Przy tej okazji warto zwrócić uwagę, że pomimo pierwotnych zamierzeń przekształcenia wcześniejszych funduszy celowych w rachunki bankowe nie udało się tego zrealizować w odniesieniu do Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych²⁵.

Formuła prawna, w jakiej funkcjonują obecnie fundusze celowe (wydzielony rachunek bankowy), wymaga oznaczenia podmiotów nimi dysponujących. W tym obszarze odnotować warto duże zróżnicowanie. Oprócz sytuacji, gdy rachunkiem funduszu dysponuje odrębna osoba prawna, kompetencje te powierzane są wydzielonej jednostce organizacyjnej w ministerstwie lub określonemu organowi administracji rządowej. W tym zakresie należy wskazać, że przyjęta formuła jest pokłosiem reformy wprowadzonej ustawą z 2005 r. i stanowi jej kontynuację. Od tego bowiem czasu obserwujemy trend tworzenia funduszy niewyposażonych w osobowość prawną, których dysponentami stawali się właściwi ministrowie z uwagi na zadania funduszu. Przypomnieć należy, że wykorzystanie tej formuły miało stanowić remedium na likwidację

²³ Art. 29 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 1530 ze zm.) – dalej: u.f.p. z 2009 r.

²⁴ M. Mekliński, *Finanse publiczne 2010. Tekst nowej ustawy o finansach publicznych z praktycznym omówieniem*, Warszawa 2010, s. 18.

²⁵ Art. 45 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 44 ze zm.).

środków specjalnych, reforma zakładająca uporządkowanie i centralizację pozabudżetowych środków publicznych (środki specjalne) *de facto* stała się przyczyną zmiany formy organizacyjno-prawnej w państwowe fundusze celowe²⁶. Pozostawianie ich w pełnej dyspozycji dysponentów (I stopnia – ministrów) realizuje centralizację, ale od strony merytorycznej stanowi obejście przez tych dysponentów sztywnych zasad budżetowania brutto. Oto bowiem w obecnym stanie prawnym przy jednostce budżetowej (np. ministerstwie) nie ma już co prawda wydzielonego rachunku środków specjalnych, ale jest wydzielony rachunek funduszu celowego. Rodzą się w związku z tym pytania o poziom uzależnienia funduszy od dysponentów środków budżetowych. Czy formuła ta nie jest „ucieczką” przed rygorami budżetowania brutto? Czy podmioty funkcjonujące w gospodarce budżetowej powinny poprzez instytucję funduszy zyskiwać „autonomię” gromadzenia i wydatkowania środków publicznych? Czy określane zasady dla poszczególnych funduszy są ustandaryzowane, czy może o ich gospodarce decyduje w sposób dyskrecjonalny ich dysponent?

W obecnej regulacji utrzymano zasadę ustawowego powoływania państwowych funduszy celowych jako formy finansowania zadań publicznych. Wynika z tego, że podstawą ich tworzenia nie są ani ustawa o finansach publicznych, ani corocznie uchwalane ustawy budżetowe. Żadne regulacje nie wskazują, jakie elementy powinny być ujęte w ustawie powołującej fundusz celowy. Prakseologia i dbałość o przejrzystość procedur wymaga określenia w ustawie powołującej państwowy fundusz celowy przynajmniej podstawowych treści, takich jak: źródła przychodów funduszu pochodzących ze środków publicznych; cel utworzenia, czyli zadania państwowe, które fundusz będzie realizował; dysponenta środków (ministra lub inny organ) i jego funkcje; zasady gospodarki finansowej. Brak wskazań w tym zakresie prowadzi do bardzo dużej dyferencjacji podstaw prawnych funkcjonowania funduszy oraz dużej dysproporcji w ich normatywnym ujęciu. Niestety, aby zbadać pełną konstrukcję konkretnego funduszu, należy wnikliwie badać nie tylko treść ustawy o finansach publicznych, ale także ustawy szczegółowej, aktów wykonawczych, a nawet dokumentacji konkursowej.

Zakres działalności funduszy powinien być każdorazowo określony w ustawach je tworzących, ta zasada może być uznana za cechę wspólną wszystkich funduszy. W przypadku zdecydowanej większości funduszy nie są to ustawy specjalnie poświęcone konkretnemu

²⁶ W 2005 r. utworzono z przekształcenia środków specjalnych czternaście takich funduszy.

funduszowi, ale regulacja prawna w tej kwestii jest częścią ustawy dotyczącej instytucji prawnych powiązanych z funduszami. Z uwagi na sposób określenia celu działania i zadań można wyróżnić trzy grupy funduszy. Po pierwsze, określenie celu działania, dla którego fundusz jest powołany, jest wyrażone *expressis verbis*²⁷. Zwykle zadania te ujęte są w sposób ogólnikowy i lakoniczny, a ich sprecyzowanie następuje w części regulacji poświęconej przeznaczeniu środków. Daje też możliwości dookreślania celów dysponentom funduszy. Po drugie, określeniu działania funduszy poświęcone są odrębne (niekiedy bardzo liczne) przepisy ustaw, jako że fundusze te są elementem systemu finansowania istotnych zadań państwa²⁸. Po trzecie, w wielu przypadkach (w większości) nie ujęto wprost celu działania funduszy ani nie nazwano wprost zadań funduszy. Ich ustalenie wymaga przeanalizowania kierunków przeznaczenia środków na zadania publiczne lub zakresu działalności ich dysponentów²⁹. Zauważalny w niektórych przypadkach brak precyzji (zamierzony lub nie) w formułowaniu zadań rodzi konieczność doprecyzowania ich dopiero na poziomie programów, grantów czy ofert konkursowych ustalanych na poziomie redystrybucji środków publicznych. W wielu przypadkach zaobserwować można bardzo lakoniczne ujęcie normatywne funduszu w ustawie go tworzącej, z jednoczesnym przeniesieniem materii ważkiej z punktu widzenia prawnego do rozporządzeń. Rodzi się tu też pytanie o stabilność tych podstaw prawnych w kontekście możliwości dokonywania zmian i kontroli parlamentarnej gospodarki funduszkowej. Warto także wskazać, iż w ustawie o finansach publicznych z 2009 r. niestety zrezygnowano z delegacji ustawowej do wydania aktu wykonawczego określającego w sposób systemowy zasady gospodarki finansowej państwowych funduszy celowych. Zasady gospodarki finansowej określone są w ustawach powołujących poszczególne fundusze oraz w wydanych na ich podstawie rozporządzeniach. W efekcie sposób określenia tych

²⁷ Dotyczy to m.in. Funduszu Solidarnościowego, Funduszu Emerytur Pomostowych, Funduszu Dostępności, Funduszu Wspierania Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego, Funduszu Dróg Samorządowych, Funduszu Reprywatyzacji, Funduszu Rozwoju Przewozów Autobusowych o Charakterze Użyteczności Publicznej, Funduszu Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej (Funduszu Sprawiedliwości).

²⁸ Głównie dotyczy to funduszy mających charakter ubezpieczeniowy i socjalny, zarządzanych przez ZUS i KRUS: Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, Funduszu Emerytalno-Rentowego, Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Funduszu Pracy.

²⁹ Fundusz Szerokopasmowy, Fundusz Inwestycji Kapitałowych, Fundusz Rekompensat Pośrednich Kosztów Emisji, Fundusz Wyплаты Różnicy Ceny, Fundusz Wsparcia Policji, Fundusz Wsparcia Straży Granicznej, Fundusz Wsparcia Staży Późnej.

zasad jest zróżnicowany i niejednorodny. Znajduje to wyraz w różnym stopniu ich szczegółowości, poczynając od dość wyczerpujących regulacji, po pominięcie lub bardzo lakoniczne ich sformułowanie. Wskazać można także różnice dotyczące strony formalnoprawnej. W niektórych przypadkach zasady gospodarki finansowej wynikają wprost z ustaw tworzących fundusze, a w innych z wydawanych na ich podstawie specjalnych rozporządzeń. Świadczy to o zwiększającej się autonomii dysponentów funduszy w zakresie określania szczegółowych zasad gospodarki finansowej. Skutkuje to ograniczonym wpływem ministra finansów i rodzi niejednorodność treści aktów wykonawczych lub po prostu ich brak.

Podstawą gospodarki finansowej państwowego funduszu celowego jest roczny plan finansowy. Zakres treści planu finansowego funduszu celowego musi odpowiadać lakonicznie określonym wymaganiom w ustawie o finansach publicznych³⁰. Plany finansowe państwowych funduszy celowych ujmują się w załączniku do ustawy budżetowej oddzielnie dla każdego funduszu. W myśl ustawy o finansach publicznych wymagana jest minimalna szczegółowość planów przedstawianych w załącznikach do ustawy budżetowej, ponadto plany te mają odrębną w stosunku do budżetu państwa pozycję, strukturę i charakter. W literaturze określa się je jako budżety dodatkowe, odrębne, które – ze względu na swoją naturę, przedmiot oraz metodę ujęcia przychodów i kosztów – nie mogą być bezpośrednio włączone do budżetu państwa³¹.

Dysponenci państwowych funduszy celowych mają obowiązek opracowania planów finansowych w układzie zadaniowym³². Warto jednak wskazać, że w tzw. układzie zadaniowym plan funduszu celowego nie jest wyodrębniony i wyłącznie poświęcony funduszowi. Fundusz jest wymieniany w funkcjach jako jednostka realizująca zadanie, obok np. ministerstwa, agencji wykonawczej czy innych jednostek budżetowych. Rodzi się zatem pytanie o rzeczywiste wydzielenie zadań realizowanych przez fundusz, wydaje się bowiem, że tu rozgraniczenie zadań jest niwelowane.

Pewne wątpliwości z punktu widzenia kontroli gospodarki funduszonej wzbudzają realia towarzyszące sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej, które powinno obejmować przychody i koszty

³⁰ Art. 123 ust 2 u.f.p. z 2009 r.

³¹ K. Kopyściańska, *Art. 123*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, SIP LEX/el.; A. Borodo, *Ustawa budżetowa na 2016 rok – problematyka prawna*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 2, s. 16 i nast.

³² Art. 31 u.f.p. z 2009 r. w związku z art. 142 pkt 5 lit. b oraz pkt 11 u.f.p. z 2009 r.

państwowych funduszy celowych³³. Jednak załączone zestawienie przychodów i kosztów państwowych funduszy celowych ma charakter jedynie ogólny i raczej rachunkowy. Nie daje podstaw do parlamentarnej kontroli gospodarki funduszowej. Dlatego niezwykle ważnym elementem tej kontroli jest analiza wykonania budżetu państwa sporządzana przez NIK, może ona bowiem obejmować szersze spektrum tej gospodarki.

358 Od strony definicyjnej państwowy fundusz celowy należy rozumieć jako zasób środków pieniężnych utworzony na podstawie odrębnych ustaw. Przychody państwowego funduszu celowego pochodzą ze środków publicznych, a koszty są przeznaczone na realizację wyodrębnionych zadań państwowych. Warto zwrócić uwagę, że definicja funduszu odwołuje się po pierwsze do środków publicznych (a nie tylko do dochodów publicznych), możliwe jest zatem „wyposażenie” funduszu w środki o charakterze daninowym (składki), w niedaninowe należności, a także we wpływy ze sprzedaży wyrobów i świadczonych usług, a nawet w dochody z mienia. Po drugie, istota państwowego funduszu celowego tkwi także w realizacji zadań państwowych. Zarówno w ustawie o finansach publicznych z 1998 r., jak i 2005 roku była mowa o „wyodrębnionych zdaniach” bez określania ich zakresu. Ustawa z 2009 r. wyraźnie zmienia dotychczasowe ujęcie, być może z tego powodu, że rezygnuje jednocześnie z samorządowych funduszy celowych. W tym miejscu warto zwrócić też uwagę na różnicę między przesłanką „państwowy” a przesłanką „publiczny”. Wydaje się, że takie ujęcie w sposób wyraźny zawęża pojmowanie celów, dla których tworzony jest fundusz. Państwowy, czyli odnoszący się do państwa, jego aparatu, jego zadań, a w sensie finansowym do finansów państwa, które odróżnia się od zadań i finansów jednostek samorządu terytorialnego. Wydzielone zadania państwowe nie są synonimem zadań publicznych. Te ostatnie zdają się mieć znacznie szerszy zakres. Jednocześnie warto zwrócić uwagę na art. 29 ust 7 u.f.p. z 2009 r., zgodnie z którym jeżeli ustawa tworząca fundusz tak stanowi, to nie ma przeszkód, aby ze środków państwowego funduszu celowego udzielane były pożyczki jednostkom samorządu terytorialnego³⁴. Pośrednio działalność funduszy może mieć zatem znaczenie dla finansowania zadań samorządu – więcej: powoływane są fundusze tym celom poświęcone.

W praktyce funkcjonowania funduszy celowych występuje znaczna dyferencjacja źródeł przychodów. Są nimi środki publiczne, które

³³ Zob. art. 182 ust. 3 pkt 3 u.f.p. z 2009 r.

³⁴ Zob. art. 90 u.f.p. z 2009 r.

mogą stanowić zarówno przychody własne funduszy, np. składki, obowiązkowe wpłaty, opłaty, dopłaty, kary, grzywny, odsetki czy wpływy z działalności, kapitałów lub przychody zewnętrzne, takie jak dotacje z budżetu, pożyczki, a także odpisy (wpłaty) od innych jednostek sektora finansów publicznych. Jak widać, fundusze nie są jednorodnie finansowane, a wręcz przeciwnie – mają wiele różnorodnych źródeł przychodów. Ich ocena wymaga szczegółowego odniesienia się do danych finansowych. Wyniki takich badań mogą być zaskakujące, zarówno jeśli chodzi o proporcje uzyskiwanych środków publicznych, jak i przyjęte formuły ich dystrybucji.

Zróżnicowane są także zasady wymiaru przychodów państwowych funduszy celowych. Z jednej strony zaliczone zostały one do niepodatkowych należności o charakterze publicznoprawnym³⁵, w stosunku do których przewidziano dwa tryby ich wymiaru: na podstawie ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego³⁶, łącznie z odpowiednimi regulacjami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁷ (III dział) lub odnośnie do administracyjnych kar pieniężnych stosowanie wyłącznie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, bez uwzględniania regulacji Ordynacji podatkowej³⁸. Z drugiej strony niektóre fundusze celowe uprawnione są do uzyskiwania przychodów z należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym³⁹.

359

Wydatki zwane w ustawie o finansach publicznych kosztami funduszu są z jednej strony ściśle podporządkowane zadaniom, z drugiej zaś wyodrębnienie tych zadań jest często powiązane z podmiotem je realizującym. W literaturze przedmiotu zwrócono uwagę, że zasady gospodarki finansowej funduszy celowych są mniej rygorystyczne niż obowiązujące w budżecie⁴⁰. W odniesieniu do państwowych funduszy celowych koszty uzależnione są od ilości faktycznie posiadanych środków finansowych – mogą być dokonywane tylko w ramach posiadanych środków finansowych obejmujących bieżące przychody, w tym dotacje z budżetu państwa i pozostałości środków z okresów poprzednich⁴¹.

³⁵ Art. 60 u.f.p. z 2009 r.

³⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 572 ze zm.

³⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.

³⁸ Art. 61 u.f.p. z 2009 r.

³⁹ Art. 55 u.f.p. z 2009 r.

⁴⁰ E. Malinowska, W. Misiąg, *Finanse publiczne...*, s. 199.

⁴¹ Art. 29 ust 8 u.f.p. z 2009 r.

Ustawy tworzące fundusze określają przeznaczenie przychodów. Także w tym obszarze fundusze cechuje znaczna dyferencjacja. Po pierwsze, stosowany zwykle szeroki wachlarz kierunków przeznaczenia kosztów ma służyć wielowymiarowej realizacji zadania państwowego, do którego fundusz został powołany. Wydaje się, że taki zabieg ustawowy, wskazujący na wiele płaszczyzn wydatkowania, jest właściwy, tym bardziej że powinien on uwzględniać zarówno możliwość realizacji zadania państwowego, jak i specyfikę podmiotów je realizujących. Rodzi się tu jednak pytanie o hierarchię celów. Zazwyczaj w ustawach tworzących fundusze nie znajdziemy podziału na cele główne i uzupełniające. Dodatkowo warto wskazać, że przyjęty model określania zadań i wydatków je realizujących rodzi wątpliwości co do rzeczywistego wydzielenia zadań państwowych. Zadania wielu funduszy są sprzężone z zadaniami realizowanymi przez inne jednostki sektora, a nawet stanowią dofinansowanie wydatków ujętych w budżecie (ustawy wprost wskazują, że środki z budżetu nie stanowią dotacji⁴², ale dochód jednostki samorządu terytorialnego⁴³). Wydaje się, że taka konwencja jest jednak zaprzeczeniem istoty funduszu celowego. Nasuwa się więc pytanie, czy niektóre z zadań państwowych nie są finansowane w sposób zdublowany.

360

Po drugie, kierunki wydatkowania są określone dość ogólnie. Owszem, mają one wyraźny związek z obszarem działalności funduszu, ale ustalenie dokładnej ścieżki wydatkowania wymaga albo znajomości pełnego systemu, w którym fundusz funkcjonuje (FUS, fundusze zarządzane przez KRUS, PFRON), określonego w ustawie, albo bliższej analizy zadań określonych w ustawie i trybu wydatkowania środków określonego w aktach wykonawczych. W tym pierwszym przypadku, nawet jeśli zostały wydane w tej materii akty wykonawcze, to mają one głównie znaczenie dla określenia zasad gospodarki i sposobu postępowania np. z wolnymi środkami funduszu, a nie kierunków i sposobów

⁴² Art. 19 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1983 ze zm.) oraz art. 7 ustawy z dnia 16 maja 2019 r. o Funduszu Rozwoju Przewozów Autobusowych o Charakterze Użyteczności Publicznej (tekst jedn. Dz.U. 2024 r., poz. 402 ze zm.).

⁴³ Z opinii Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie wynika, że „wątpliwości budzi sposób ujmowania w budżecie środków otrzymywanych przez jednostki samorządu terytorialnego z Solidarnościowego Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych, Funduszu Dróg Samorządowych oraz Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej” – Biuletyn Informacji Publicznej, Regionalna Izba Obrachunkowa w Szczecinie, b.r., <http://bip.szczecin.rio.gov.pl/?a=8061> (dostęp: 3.01.2022).

wydatkowania środków⁴⁴. Wynika to z tego, że pełna realizacja zadań i w związku z tym koszty funduszu wpisują się w system np. ubezpieczeń społecznych czy wsparcia osób niepełnosprawnych (PFRON), które wymagają regulacji ustawowej. W drugim przypadku wykorzystuje się akty wykonawcze do określenia sposobu dysponowania środkami funduszu oraz podstaw prawnych realizacji zadań⁴⁵.

Po trzecie, w zakresie wydatkowania można wyodrębnić fundusze, w których podmiotami bezpośrednio realizującymi zadania są ich dysponenti lub jednostki do tego powołane (ZUS, KRUS, PEFRON, Główny Geodeta Kraju, komendanci Policji, Straży Granicznej, Straży Pożarnej), a także model, w którym dysponent funduszu przekazuje jedynie środki na realizację zadań za pośrednictwem innych podmiotów. W tym drugim zakresie ten pośredni model finansowania funduszy także można podzielić na dwie grupy. Pierwsza grupa obejmuje sytuacje, w których bezpośrednią realizację zadania zapewnia inna niż reprezentowana przez dysponenta jednostka sektora finansów publicznych (np. jednostki samorządu terytorialnego, agencje wykonawcze). Druga grupa obejmuje podmioty niezaliczane do sektora finansów publicznych (np. organizacje pozarządowe, w tym organizacje pożytku publicznego, przedsiębiorców). W związku z powyższym sposób realizacji zadań podzielić można z jednej strony na realizację zadań na podstawie przepisów ustawy (FUS – wypłata świadczeń emerytalno-rentowych) lub wydanych do niej aktów wykonawczych określających algorytm wypłat⁴⁶ albo sposób określania dotacji⁴⁷, a z drugiej na powierzenie zadań na podstawie porozumień w formie umownej:

361

⁴⁴ Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej oraz zasad lokowania środków Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. poz. 156).

⁴⁵ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 czerwca 2021 r. w sprawie Funduszu Aktywizacji Zawodowej Skazanych oraz Rozwoju Przywieszennych Zakładów Pracy (Dz.U. poz. 1078).

⁴⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 maja 2003 r. w sprawie algorytmu przekazywania środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych samorządom wojewódzkim i powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1605); rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 marca 2002 r. w sprawie algorytmu przekazywania środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych jednostkom samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 23, poz. 223).

⁴⁷ Rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 sierpnia 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 166, poz. 1616).

o dotację, o pożyczkę, albo sposobu dokonania refundacji lub dofinansowań⁴⁸.

Odrębnym wartym podniesienia zagadnieniem związanym immanentnie ze statusem prawnym funduszy i ich klasyfikacją jest obszar nadzoru i kontroli gospodarki funduszowej oraz nadzoru wobec ich dysponentów⁴⁹. Jeśli bowiem państwo przekazuje wykonywanie zadań publicznych, wydaje się też konieczne skonstruowanie takich mechanizmów, które pozwolą na wpływanie na działalność podległych mu instytucji, a więc nadzorowanie zadań przejętych w sposób ustawowy. Wydaje się więc, że na etapie tworzenia funduszu regulacja ustawowa powinna precyzyjnie wymieniać z jednej strony podmiot nadzorujący, a z drugiej środki nadzoru, jakie mu przysługują. Brak wskazania środków nadzoru stanowi pole do nadużyć lub dyskrecjonalizmu opartego na niewładczych środkach wpływania na obiekt nadzoru.

Nadzór i kontrola nad działalnością funduszy są też mocno uzasadnione historią gospodarki funduszowej związanej z nadużyciami czy wręcz przestępstwami. Jednak pomimo tak silnej potrzeby stworzenia ram prawnych kontroli i nadzoru, nie można uznać, że osiągnięto w zakresie regulacji prawnej optymalny i pożądaný stan. Raczej należy odnotować tendencję odwrotną. Zamiast wzmocnienia reguł sprawowania efektywnego nadzoru nad funduszami w ustawie o finansach publicznych w praktyce przesuwają się ten problem na ustawy tworzące fundusze lub akty wykonawcze. Jednak brak wymagań odniesienia się do tej sfery w tych ustawach, o czym była mowa wyżej, powoduje brak tego rodzaju regulacji w tych przepisach, co czyni w praktyce nadzór iluzorycznym⁵⁰. W zasadzie nie wynika z tych aktów ani tryb kontroli, ani nadzoru.

Oczywiście byłoby nadużyciem stwierdzenie, że nie ma żadnych instrumentów kontroli i nadzoru. Wynikają one bowiem przede wszystkim z zasad ogólnych ustawy o finansach publicznych, dotyczących

⁴⁸ Na przykład rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 25 czerwca 2014 r. w sprawie refundowania ze środków Funduszu Pracy wynagrodzeń wypłacanych młodocianym pracownikom (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1581); rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 4 stycznia 2021 r. w sprawie szczegółowego sposobu postępowania w zakresie wypłaty odszkodowań oraz udzielania dotacji celowych i pożyczek ze środków Funduszu Reprywatyzacji (Dz.U. poz. 60).

⁴⁹ Nadzór należy rozumieć w sposób klasyczny, zgodnie z doktryną prawa administracyjnego, czyli jako prawo do kontrolowania działalności wraz z prawem władczego wpływania na ich działalność.

⁵⁰ C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 380.

kontroli zarządczej, audytu czy obowiązków kierownika jednostki sektora finansów publicznych, skoro fundusze do tego sektora się zaliczają. Trzeba zwrócić też uwagę na niekonsekwencję ustawodawcy, który pozbawiając funduszy podmiotowości, nie wskazuje zasad organizacji i nadzoru funduszu, w związku z tym zachodzi pewna sprzeczność wewnętrzna w zakresie uznania dysponenta za kierownika jednostki (skoro brak struktury organizacyjnej). To, przed kim dysponent odpowiada za prowadzenie gospodarki finansowej, ma kardynalne znaczenie praktyczne. Jaki jest zakres jego działalności kontrolnej w kontekście funduszu? Jeśli dysponentem jest minister czy centralny organ administracji, czyli dysponent części budżetowej w rozumieniu ustawy o finansach publicznych⁵¹, to czy ten status wpływa na jego „obowiązki” względem funduszu? Wydaje się, że nie, skoro część budżetowa to struktura budżetu, a fundusz jest poza budżetem. Prowadzi to więc do wniosku, że minister występuje w zakresie dysponowania środkami publicznymi w dwóch rolach (dysponenta części budżetowej i dysponenta funduszu). Funkcja nadzorczo-kontrolna jest wyraźnie zdefiniowana w ustawie o finansach publicznych dla dysponentów części budżetowych⁵², ale brakuje określenia zakresu zadań nadzorczo-kontrolnych dla dysponentów funduszy. Niestety, także jeśli spojrzeć na kontrolę wobec ministrów jako dysponentów funduszy, to nie można w sposób klarowny odczytać jej zakresu z ustawy o finansach publicznych. Trzeba bowiem pamiętać, że ogólna kontrola ministra finansów odnosi się do realizacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa⁵³, a więc nie obejmuje środków funduszy celowych, które są poza budżetem. Podobnie wygląda kwestia ogólnego kierowania realizacją budżetu przez Radę Ministrów. Jej zakres odnosi się również do budżetu państwa, a nie do wszystkich jednostek sektora finansów publicznych. Powstaje zatem pytanie, jaki organ oprócz NIK może prowadzić kontrolę lub sprawować nadzór nad dysponentami funduszy. Konkludując kwestie nadzoru nad funduszami i nadzoru nad dysponentami funduszy, należy wskazać, że jest to materia wielce zaniedbana przez ustawodawcę, dająca niestety pole do dużego dyskrejonizmu dysponentów funduszy i stwarzająca stan luki prawnej.

⁵¹ Art. 2 pkt 8 u.f.p. z 2009 r.

⁵² Art. 175 u.f.p. z 2009 r.

⁵³ Art. 174 u.f.p. z 2009 r.

5. Wybrane problemy państwowych funduszy celowych

Niezwykle trudna jest całościowa i generalna ocena funkcjonowania państwowych funduszy celowych w Polsce. Jak wskazano wyżej, jest to bowiem obecnie jedna z najbardziej eksploatowanych przez legislatora szczególnych form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych, za pomocą której realizowane są różne obszary polityki państwowej. O ile do roku 2014 funkcjonowała dość stabilna liczba państwowych funduszy celowych, to w latach 2015–2023 widoczna była tendencja do tworzenia ich większej liczby⁵⁴. Zgodnie z ustawą budżetową z roku 2015 w Polsce funkcjonowało 29 państwowych funduszy celowych⁵⁵. Cztery lata później w samym roku 2019 utworzonych zostało siedem nowych funduszy⁵⁶. W ustawie budżetowej na rok 2023 tych szczególnych form organizacyjno-prawnych było 37⁵⁷. Natomiast w ustawie budżetowej na 2024 rok państwowych funduszy celowych

⁵⁴ Zob. Z. Ofiarski, *Plany finansowe państwowych funduszy celowych – wybrane problemy dotyczące statusu materialnoprawnego i proceduralnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu/Research Papers of Wrocław University of Economics” 2018, nr 521, s. 113–121.

⁵⁵ Zob. art. 33 ustawy budżetowej na rok 2015 z dnia 15 stycznia 2015 r. (Dz.U. poz. 153).

⁵⁶ Do funduszy tych należały: Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Dróg Samorządowych, utworzony z dniem 4 grudnia 2018 r. na mocy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Dróg Samorządowych (Dz.U. poz. 2161 ze zm.) – obecnie Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg, Fundusz Wypłaty Różnicy Ceny, utworzony z dniem 1 stycznia 2019 r. na mocy ustawy z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2538 ze zm.), Fundusz Inwestycji Kapitałowych, utworzony z dniem 29 marca 2019 r. na mocy ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o zasadach zarządzania mieniem państwowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 492 ze zm.), Fundusz Rozwoju Przewozów Autobusowych o Charakterze Użyteczności Publicznej, utworzony z dniem 18 lipca 2019 r. na mocy ustawy z dnia 16 maja 2019 r. o Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej (Dz.U. poz. 1123 ze zm.), Fundusz Dostępności, utworzony z dniem 20 września 2019 r. na mocy ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zapewnianiu dostępności osobom ze szczególnymi potrzebami (Dz.U. poz. 1696 ze zm.), Fundusz Rekompensat Pośrednich Kosztów Emisji, utworzony z dniem 29 sierpnia 2019 r. na mocy ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o systemie rekompensat dla sektorów i podsektorów energochłonnych (Dz.U. poz. 1532 ze zm.).

⁵⁷ Zob. art. 32 ustawy budżetowej na rok 2023 z dnia 15 grudnia 2022 r. (Dz.U. z 2023, poz. 256).

jest już 40⁵⁸. Dodać należy, że tworzeniu zupełnie nowych funduszy celowych towarzyszy także tendencja do zastępowania lub przekształcania już istniejących w nowe⁵⁹.

Rosnąca liczba państwowych funduszy celowych przynosi negatywne skutki zarówno w obszarze stanowienia prawa, jak i jego stosowania. Ustawy normujące organizację i funkcjonowanie funduszy celowych cechuje niestety niski poziom legislacyjny, który z kolei pogłębia i tak już intensywnie postępującą inflację prawa finansów publicznych. W obszarze stosowania prawa rosnąca liczba państwowych funduszy celowych skutkuje z kolei nie tylko nadmiernym rozrostem gospodarki pozabudżetowej, ale również rozmywaniem zasad prawnych związanych z ich funkcjonowaniem w ramach finansów publicznych oraz odchodzeniem od wypracowanych przez naukę prawa finansowego standardów dotyczących ich konstrukcji normatywnych.

Potwierdzeniem powyższych tez jest analiza przepisów normujących funkcjonowanie wybranych państwowych funduszy celowych oraz tzw. funduszu przeciw COVID-19.

Jako pierwszy omówiony zostanie względnie dobrze oceniany zarówno przez ekspertów⁶⁰, jak i NIK⁶¹, utworzony w 2018 r. Fundusz Dróg Samorządowych⁶². Jego nazwa została w 2021 r. zmieniona

365

⁵⁸ Art. 32 ustawy budżetowej na rok 2024 z dnia 18 stycznia 2024 r. (Dz.U. poz. 122).

⁵⁹ Przykładem takiego zjawiska może być jednoczesna likwidacja w styczniu 2017 r. aż trzech państwowych funduszy celowych, czyli Fundusz Restrukturyzacji Przedsiębiorców, Funduszu Skarbu Państwa oraz Funduszu Nauki i Technologii Polskiej – zob. art. 117 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz.U. poz. 2260). Szczególne znaczenie miał jeden z najstarszych funduszy celowych – utworzony w 2002 r. Fundusz Skarbu Państwa. Przeznaczony był na sfinansowanie kosztów prywatyzacji, gospodarowania mieniem Skarbu Państwa i innych kosztów ustawowo określonych zadań ministra Skarbu Państwa oraz wojewodów. Na koniec 2016 r. saldo Funduszu Skarbu Państwa wynosiło 425 mln zł – zob. Najwyższa Izba Kontroli, *NIK o gospodarowaniu funduszami celowymi w dyspozycji Ministra Skarbu Państwa*, 2017, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-gospodarowaniu-funduszami-celowymi-w-dyspozycji-ministra-skarbu-panstwa.html> (dostęp: 29.12.2021). W pewnym sensie jego miejsce zajął nowy fundusz celowy, czyli Fundusz Reprywatyzacji, utworzony na mocy art. 56 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 425).

⁶⁰ Zob. M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Fundusz Dróg Samorządowych. Komentarz*, LEX/el. 2020, s. 15.

⁶¹ Zob. Najwyższa Izba Kontroli, *NIK o Funduszu Dróg Samorządowych*, 2021, https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/fundusz-drog-samorzadowych.html#xd_co_f=M-jU5MGY5NDdiZGM2OThmYjc1MzE2MTM2NTA2NDQ0OTk=~ (dostęp: 29.12.2021).

⁶² Zob. ustawa o Funduszu Dróg Samorządowych.

z uwagi na poszerzenie realizowanych za jego pośrednictwem zadań dotyczących rozbudowy i modernizacji szeroko rozumianej samorządowej infrastruktury drogowej. Funkcjonował on pod nazwą Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg⁶³, którego dysponentem był minister właściwy do spraw transportu⁶⁴, a organem uprawnionym do przyjmowania i rozpatrywania wniosków oraz przekazywania środków – właściwy wojewoda⁶⁵, ostateczne listy zadań do dofinansowania zatwierdzał zaś prezes Rady Ministrów⁶⁶. Ostatecznie z dniem 1 stycznia 2023 r. Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg uległ likwidacji jako państwowy fundusz celowy w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, a w jego miejsce utworzony został Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg, niebędący już państwowym funduszem celowym, a rachunkiem bankowym prowadzonym przez Bank Gospodarstwa Krajowego⁶⁷.

Jednym z najmłodszych państwowych funduszy celowych jest Fundusz Medyczny, który został utworzony w 2020 r.⁶⁸ Inicjatorem jego powołania był prezydent RP⁶⁹. Zasadniczym celem utworzenia nowego funduszu celowego jest wsparcie finansowe rozwoju nowoczesnych metod leczenia i leków zapewniających skuteczną diagnostykę i terapię, a także uzyskiwanie świadczeń opieki zdrowotnej, w szczególności przez dzieci oraz innych pacjentów cierpiących na choroby rzadkie i nowotworowe. Dzięki przyjętym w ustawie powołującej fundusz rozwiązaniom medycznym bezlimitowo finansowane są wszystkie rodzaje świadczeń dla dzieci⁷⁰.

Najważniejszym źródłem przychodów Funduszu Medycznego, zgodnie z ustawą, są przekazywane przez ministra właściwego do

⁶³ Zob. ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1122 ze zm.) – dalej: u.r.f.r.d.

⁶⁴ Zob. art. 3 ust. 2 u.r.f.r.d.

⁶⁵ Zob. art. 21–22 u.r.f.r.d.

⁶⁶ Zob. art. 25 ust. 4 u.r.f.r.d. Rozwiązanie takie zostało krytycznie ocenione, gdyż wprowadza ono nadmierną swobodę działania prezesa Rady Ministrów i w efekcie może prowadzić do istotnego zniekształcenia wyników postępowania konkursowego przeprowadzonego przez komisję oceniającą w stosunku do wniosków złożonych w danym terminie ich naboru – zob. M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Fundusz...*, s. 180–184.

⁶⁷ Art. 11 ustawy z dnia 5 sierpnia 2022 r. o zmianie ustawy o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1768).

⁶⁸ Zob. ustawa z dnia 7 października 2020 r. o Funduszu Medycznym (tekst jedn. Dz.U. 2023 r., poz. 1758) – dalej: u.f.m.

⁶⁹ Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o Funduszu Medycznym, druk nr 457, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=457> (dostęp: 29.12.2021).

⁷⁰ Zob. art. 32 ust. 1 u.f.m.

spraw zdrowia na jego rachunek wpłaty z budżetu państwa, w wysokości określonej corocznie w ustawie budżetowej na dany rok budżetowy, nie niższej niż 4 mld zł⁷¹. Pozostałe źródła przychodów mają wtórne znaczenie. Z tych względów w pełni podzielić należy wątpliwości dotyczące zasadności istnienia kolejnego funduszu celowego, pomimo niewątpliwie niezwykle ważnego celu przyświecającego jego utworzeniu. Skoro jednak głównym źródłem jego przychodów i tak będzie budżet państwa, czy nie należało jednak pozostawić finansowania wskazanych w ustawie o Funduszu Medycznym zadań istniejącemu NFZ? Tym bardziej że konstrukcja normatywna funduszu przewiduje żmudne tryby konkursowe oraz konieczność powoływania Rady Funduszu Medycznego (9 osób), której koszty funkcjonowania są ponoszone wprost z budżetu państwa. Problem ten już na etapie prac legislacyjnych podnosiła Naczelna Rada Lekarska.

Dysponentem Funduszu Medycznego jest minister zdrowia⁷². Jednakże już w toku prac legislacyjnych nad projektem ustawy powołującej fundusz eksperci z Rady Legislacyjnej podnosili, że w projekcie tej ustawy nie ma przepisów normujących system nadzorczo-kontrolny w zakresie wydatkowania środków z tego funduszu. Spraw tych nie unormowano i kwestia nadzoru nad wydatkowaniem środków nie została niestety uregulowana w uchwalonym akcie prawnym.

Do niewątpliwie najbardziej krytykowanych obecnie „nowych” funduszy celowych należy Fundusz Sprawiedliwości, czyli Fundusz Pomocy Pokrzywdzonym i Pomocy Postpenitencjarnej, utworzony w 2017 r.⁷³ Szczegółowe zasady funkcjonowania funduszu jego dysponent, czyli minister sprawiedliwości, doprecyzowuje w dość często zmienianym rozporządzeniu⁷⁴.

Fundusz Sprawiedliwości jest bez wątpienia funduszem budzącym ogromne kontrowersje, m.in. z uwagi na druzgocącą krytykę jego funkcjonowania, przedstawioną w 2021 r. w raporcie NIK. Krytyczne uwagi dotyczyły naruszenia zasad gospodarki finansowej, konsekwencją czego było przekazanie środków podmiotom nieuprawnionym do ich otrzymania – ponad 60% przychodów Funduszu Sprawiedliwości

⁷¹ Zob. art. 8 pkt 2 u.f.m.

⁷² Zob. art. 6 ust. 2 u.f.m.

⁷³ Zob. art. 3 ustawy z dnia 12 lipca 2017 r. o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1452).

⁷⁴ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 13 września 2017 r. w sprawie Funduszu Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej – Funduszu Sprawiedliwości (tekst jedn. Dz.U. 2019 r., poz. 683 ze zm.).

w zbadanych przez NIK latach 2018–2020 przekazano na cele niezwiązane z funduszem⁷⁵.

Funkcjonowanie Funduszu Sprawiedliwości (a właściwie zakres jego zadań unormowany w rozporządzeniu ministra sprawiedliwości) wzbudziło wątpliwości konstytucyjne, czego efektem był wniosek prezesa NIK do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności z Konstytucją oraz art. 29 ustawy o finansach publicznych niektórych paragrafów tego rozporządzenia. Trybunał Konstytucyjny 2 listopada 2021 r. ustosunkował się do tego pisma i wydał postanowienie, w którym nie podzielił wątpliwości prezesa NIK co do zarzutów braku konstytucyjności powołanego rozporządzenia i umorzył postępowanie w sprawie⁷⁶.

Inną kwestią jest fakt, że w przypadku wielu państwowych funduszy celowych wydawane są rozporządzenia dookreślające np. zasady przeprowadzania konkursów. Tak jest m.in. w przypadku państwowych funduszy celowych utworzonych ustawą o grach hazardowych⁷⁷. Są też rozporządzenia normujące szczegółowe zasady gospodarki finansowej danego funduszu, np. w przypadku różnego typu funduszy wsparcia, m.in. Funduszu Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej, Funduszu Wsparcia Straży Granicznej czy Funduszu Wsparcia Policji. Tak więc wydawanie rozporządzeń dotyczących działalności funduszy celowych przez ministrów na podstawie ustawowych delegacji jest normalną praktyką legislacyjną.

Podsumowując tę krótką i wstępną ocenę konstrukcji prawnej Funduszu Sprawiedliwości, wskazać należy na źródło problemów niewłaściwego wydatkowania jego przychodów, a jest nim bez wątpienia nowelizacja Kodeksu karnego wykonawczego z 2017 r.⁷⁸, której efektem było ustanowienie wyjątkowo szerokiego katalogu zadań Funduszu

⁷⁵ Najwyższa Izba Kontroli, *NIK o realizacji ustawowych zadań Funduszu Sprawiedliwości*, 2021, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/realizacja-zadan-funduszu-sprawiedliwosci.html> (dostęp: 29.12.2021).

⁷⁶ Zob. postanowienie TK z dnia 2 listopada 2021 r., https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/dok?dok=1a066eff-071f-43f4-b56b-df8fe3731483%2FU_2_21_pg_2021_11_02_ADO.pdf (dostęp: 29.12.2021).

⁷⁷ Na mocy art. 83 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (tekst jedn. Dz.U. 2020 r., poz. 2029 ze zm.). Powołane zostały następujące państwowe fundusze celowe: Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej, Fundusz Promocji Kultury, Fundusz Rozwiązywania Problemów Hazardowych oraz Fundusz Wspierania Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego.

⁷⁸ Ustawa o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych oraz niektórych innych ustaw.

Sprawiedliwości i nadmierne nasycenie ustawy przepisami odsyłającymi i zwrotami niezdefiniowanymi.

Z kolei w przypadku tzw. Funduszu Przeciwdziałania COVID-19⁷⁹ początkowo wykorzystano konstrukcję państwowego funduszu celowego, którego obsługę bankową prowadzić miał Bank Gospodarstwa Krajowego (BGK), a dysponentem był prezes Rady Ministrów. Jednakże w bardzo krótkim czasie zrezygnowano z tej formuły⁸⁰. Środki z owego funduszu, zgodnie z jego nazwą, były przeznaczane na wszelkie zadania określone w tzw. ustawie antycovidowej⁸¹. Obecny status Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, choć jest on bardzo zbliżony w swej konstrukcji prawnej do państwowych funduszy celowych, nie może być od kwietnia 2020 r. uznany za taką formę organizacyjno-prawną. Ulokowanie go natomiast w BGK i przekazanie bankowi, czyli instytucji spoza sektora finansów publicznych, kompetencji do prowadzenia gospodarki finansowej, zdecydowanie lokuje przedmiotowy fundusz poza sektorem finansów publicznych. Przyjęcie takiej maksymalnie elastycznej konstrukcji być może sprzyja praktycznemu wykorzystywaniu jego środków, ale w sposób poważny utrudnia odkodowanie jego charakteru prawnego. Rodzi to z kolei niezwykle istotne z punktu widzenia finansów publicznych konsekwencje.

369

Uzasadnione w tym aspekcie są pytania o zakres kontroli jego gospodarki finansowej, czyli procedury pozyskiwania środków publicznych i dokonywania wydatków publicznych, tym bardziej że następują one na podstawie dużej dyskrecjonalności działań, głównie prezesa Rady Ministrów, ale także poszczególnych ministrów. Trudno doszukać się w obowiązujących przepisach szczegółowych mechanizmów kontrolnych. Ogólnikowe stwierdzenie wobec jednostki spoza sektora finansów publicznych, iż sprawozdawczość następuje na zasadach obowiązujących w procedurze budżetowej, jest daleko niewystarczające i budzi uzasadnione wątpliwości.

Zmiana formuły Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 z państwowego funduszu celowego w obecną konstrukcję stanowi kolejny

⁷⁹ Art. 65 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568).

⁸⁰ Art. 75 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. poz. 695 ze zm.).

⁸¹ Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374).

„wehikuł” do omijania konstytucyjnego progu długu publicznego czy stabilizującej reguły wydatkowej⁸². Niestety, funkcjonowanie Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, podobnie zresztą jak wspomnianego Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg, budzi uzasadnione wątpliwości z punktu widzenia jawności finansów publicznych. Plany finansowe tych funduszy nie są dostępne opinii publicznej – nie są ujmowane w ustawie budżetowej, próżno też szukać ich w dokumentach opublikowanych przez BGK, Kancelarię Premiera czy jakiegokolwiek strony rządowej⁸³. Nawet zakres przeznaczenia środków, ich poziom i proporcje wykorzystania nie są w pełni upublicznione⁸⁴.

Przyjęcie aktualnej formuły funkcjonowania omawianych funduszy, choć stanowi elastyczną i dyskrejonalnie wykorzystywaną konstrukcję umożliwiającą dość sprawne finansowe reagowanie na zmieniającą się sytuację ekonomiczną, jest również wygodną politycznie formułą „wypychania” wydatków publicznych poza budżet i dług publiczny⁸⁵.

6. Konkluzje

370

Powyższe rozważania uprawniają do następujących konkluzji.

Instytucja funduszy celowych kształtowała się przez długi okres. Jej konstrukcja normatywna, cele i efekty były zawsze ściśle związane z bieżącymi potrzebami publicznymi. Niestety, ani w okresach historycznych, ani obecnie fundusze nie tworzyły i nie tworzą spójnej, uporządkowanej instytucji normatywnej.

⁸² Art. 112aa ust. 3 pkt 5 u.f.p. z 2009 r.

⁸³ B. Godusławski, *Premier przedłużył działanie Funduszu Przeciwdziałania COVID-19*, 2021, <https://businessinsider.com.pl/firmy/dla-firm/fundusz-przeciwdzialania-covid-19-przedluzony-przez-premiera-morawieckiego/qt3npch> (dostęp: 3.01.2022).

⁸⁴ M. Chądzyński, *Z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 wydano dotąd 65 mld zł. Na co – trzeba się domyślać*, „Gazeta Prawna”, 6.10.2020, <https://biznes.gazetaprawna.pl/artykuly/1492687,fundusz-przeciwdzialania-covid-na-co-sa-wydawane-pieniadze.html> (dostęp: 3.01.2022); *idem*, *Fundusz Przeciwdziałania COVID-19: Miliardy na walkę z kryzysem, których nie widać w państwowym budżecie*, „Gazeta Prawna”, 20.07.2020, <https://edgp.gazetaprawna.pl/e-wydanie/57319,19-lipca-2020/70864,Dziennik-Gazeta-Prawna/726839,Miliardy-na-walke-z-kryzysem-ktorych-nie-widac-w-panstwowym-budziecie.html> (dostęp: 3.01.2022).

⁸⁵ B. Kucia-Guściora, *Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 – antidotum finansowe na czasy pandemii*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1, s. 26 i nast.

Analiza obecnie obowiązujących regulacji normujących funkcjonowanie państwowych funduszy celowych pozwala na konstatację, iż instytucja ta wzbudza wielopłaszczyznowe wątpliwości.

Pierwszą płaszczyzną jest niewłaściwa aplikacja legalnej definicji państwowego funduszu celowego w ustawach tworzących kolejne fundusze celowe. Z jednej strony dostrzec bowiem można niezgodność szczegółowych ustaw z dogmatycznym ujęciem tej instytucji, co może powodować nieuzasadnione, zbyt częste wyprowadzanie lub dublowanie finansowania zadań publicznych. Z drugiej strony stosuje się typową dla funduszy celowych konstrukcję prawną dla tworzenia innych instytucji.

Drugą płaszczyzną, która jest pokłosiem powyższego, jest znaczne zróżnicowanie dotyczące państwowych funduszy celowych. Dotyczy ono wszystkich obszarów konstrukcyjnych tej instytucji. Pomimo szkieletu ustawowego spojrzenie całościowe na dzisiejsze fundusze celowe nie pozwala na mówienie o spójnym systemie państwowych funduszy celowych. Można wręcz zauważyć zwiększającą się autonomię dysponentów funduszy w zakresie określania szczegółowych zasad gospodarki finansowej. Skutkuje to ograniczonym wpływem ministra finansów i rodzi niejednorodność treści aktów wykonawczych lub po prostu ich brak.

Trzecia płaszczyzna odnosi się do trudności w stosowaniu i kontroli stosowania prawa przez dysponentów funduszy. Niestety, aby zbadać pełną konstrukcję konkretnego funduszu, należy wnikliwie badać nie tylko treść ustawy o finansach publicznych, ale także ustawy szczegółowej, aktów wykonawczych, a nawet dokumentacji konkursowej (Fundusz Sprawiedliwości). Zauważalny jest także w niektórych przypadkach brak precyzji (zamierzony lub nie) w formułowaniu zadań, co rodzi konieczność doprecyzowania ich dopiero na poziomie programów, grantów czy ofert konkursowych. Od lat wątpliwości prawne budzi formuła funduszu jako rachunku bankowego, co przekłada się na praktyczne i dogmatyczne trudności w ustaleniu statusu funduszu, kompetencji dysponenta i poziomu jego władzy dyskrecjonalnej. Zwracają uwagę także: brak standardów nadzorczych oraz niejasna relacja dysponentów funduszy celowych i dysponentów części budżetowych, czyli w obu przypadkach ministrów.

Niepokojący jest również trend powoływania nowych funduszy, których tworzenie nie tylko ogranicza gospodarkę budżetową, ale także rozmywa zasady prawne i wypracowane przez naukę prawa finansowego standardy.

Bibliografia

- Borodo A., *Ustawa budżetowa na 2016 rok – problematyka prawna*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 2.
- Chądzynski M., *Fundusz Przeciwdziałania COVID-19: Miliardy na walkę z kryzysem, których nie widać w państwowym budżecie*, „Gazeta Prawna”, 20.07.2020, <https://edgp.gazetaprawna.pl/e-wydanie/57319,19-lipca-2020/70864,Dziennik-Gazeta-Prawna/726839,Miliardy-na-walke-z-kryzysem-ktorych-nie-widac-w-panstwowym-budziecie.html> (dostęp: 3.01.2022).
- Chądzynski M., *Z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 wydano dotąd 65 mld zł. Na co – trzeba się domyślać*, „Gazeta Prawna”, 6.10.2020, <https://biznes.gazetaprawna.pl/artykuly/1492687,fundusz-przeciwdzialania-covid-na-co-sa-wydawane-pieniadze.html> (dostęp: 3.01.2022).
- Dębowska-Romanowska T., *Fundusze systemu budżetowego*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1982.
- Dorosz-Kruczyński J., *Niejasne państwowe fundusze celowe*, „Wspólnota” 2021, nr 15, <https://wspolnota.org.pl/newsletter/niejasne-rzadowe-fundusze-celowe> (dostęp: 29.12.2021).
- Drozdowski M., *Polityka gospodarcza rządu polskiego 1936–1939*, Warszawa 1963.
- Godusławski B., *Premier przedłużył działanie Funduszu Przeciwdziałania COVID-19*, 2021, <https://businessinsider.com.pl/firmy/dla-firm/fundusz-przeciwdzialania-covid-19-przedluzony-przez-premiera-morawieckiego/qt3npch> (dostęp: 3.01.2022).
- Grodyński T., *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932.
- Harasimowicz J., *System funduszy w Polsce*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949.
- Kopyściańska K., Art. 123, [w:] Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, SIP LEX/el.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2001.
- Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011.
- Krzyżanowski A., *Nauka skarbowości*, Poznań 1923.
- Kucia-Guściora B., *Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 – antidotum finansowe na czas pandemii*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1.
- Kuzińska H., *Fundusze celowe w Polsce*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz. Informacja nr 302, luty 1995.
- Malinowska E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce. Przewodnik 2002*, Gdańsk 2002.
- Mekliński M., *Finanse publiczne 2010. Tekst nowej ustawy o finansach publicznych z praktycznym omówieniem*, Warszawa 2010.
- Najwyższa Izba Kontroli, NIK o Funduszu Dróg Samorządowych, 2021, https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/fundusz-drog-samorzadowych.html#xd_co_

- f=MjU5MGY5NDdiZGM2OThmYjc1MzE2MTM2NTA2NDQ0OTk=~ (dostęp: 29.12.2021).
- Najwyższa Izba Kontroli, *NIK o gospodarowaniu funduszami celowymi w dyspozycji Ministra Skarbu Państwa*, 2017, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-gospodarowaniu-funduszami-celowymi-w-dyspozycji-ministra-skarbu-panstwa.html> (dostęp: 29.12.2021).
- Najwyższa Izba Kontroli, *NIK o realizacji ustawowych zadań Funduszu Sprawiedliwości*, 2021, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/realizacja-zadan-funduszu-sprawiedliwosci.html> (dostęp: 29.12.2021).
- Ofiarska M., Ofiarski Z., *Fundusz Dróg Samorządowych. Komentarz*, LEX/el. 2020.
- Ofiarski Z., *Plany finansowe państwowych funduszy celowych – wybrane problemy dotyczące statusu materialnoprawnego i proceduralnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu/Research Papers of Wrocław University of Economics” 2018, nr 521.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Sobol E. (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1999.
- Weinfeld I., *Skarbowość polska*, Warszawa 1937.
- Zgółkowska H. (red.), *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, t. 12, Poznań 1997.

*Michalina Duda-Hyz*¹

Kompetencje prezesa Rady Ministrów w zakresie dokonywania zmian w budżecie państwa. Wymóg czasu czy nieuzasadnione ograniczenie roli parlamentu w sferze determinowania treści budżetu państwa?

Streszczenie

375

W związku z pandemią do polskiego systemu prawnego wprowadzono wiele regulacji mających na celu uelastycznienie procesu wykonywania budżetu państwa, w tym przepisy kreujące nieznane dotąd kompetencje prezesa Rady Ministrów w sferze przenoszenia oraz blokowania planowanych wydatków budżetowych. Celem opracowania jest analiza tych przepisów w kontekście konstytucyjnej zasady wyłączności władzy ustawodawczej w kształtowaniu wydatków państwa. Realizacja wskazanego celu pozwoliła na sformułowanie tezy, iż skutkiem wprowadzonych zmian było istotne, a jednocześnie pozbawione legitymacji konstytucyjnej poszerzenie władztwa dyskrecjonalnego organu władzy wykonawczej w zakresie hierarchizacji poszczególnych celów publicznych oraz wysokości wydatkowania. Została również ograniczona jawność podstaw prowadzenia publicznej gospodarki finansowej.

Słowa kluczowe: budżet państwa, prezes Rady Ministrów, przenoszenie wydatków budżetowych, blokowanie wydatków budżetowych

Abstract

In view of the pandemic, a number of regulations have been introduced into the Polish legal system with the aim of making the process of state budget execution more flexible, including provisions creating the previously unknown powers of the Prime Minister in the sphere of transferring and blocking planned budgetary expenditures. The aim of the paper was to analyse these provisions in the context of the constitutional

¹ Michalina Duda-Hyz – doktor habilitowana, profesor UO, Uniwersytet Opolski, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Gospodarczego i Finansowego, <https://orcid.org/0000-0001-7058-3481>

principle of the legislature's exclusive power to shape state expenditures. By achieving the above aim, it was possible to formulate a thesis that the introduced changes have resulted in a significant extension of the discretionary power of a body of the executive branch to decide on the hierarchy of particular public goals and the amount of related spending, such extension being deprived of constitutional legitimacy. The transparency of the foundations of public financial management has also been reduced.

Tłumaczenie: Przemysław Kusik

Keywords: State budget, Prime Minister, transferring budgetary expenditures, blocking budgetary expenditures

1. Uwagi wprowadzające

376 Sytuacja społeczno-ekonomiczna wywołana rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 niewątpliwie stworzyła poważne zagrożenia dla stabilności finansowej państwa, a tym samym stanowiła wyzwanie z perspektywy prowadzenia gospodarki budżetowej. W związku z powyższym do polskiego systemu prawnego wprowadzono wiele regulacji mających na celu uelastycznienie procesu wykonywania budżetu państwa, w tym przepisy kreujące nieznane dotąd kompetencje prezesa Rady Ministrów w tej sferze. W drodze tzw. drugiej tarczy antykryzysowej premier został upoważniony do dokonywania przeniesień planowanych wydatków budżetowych między częściami i działami budżetu państwa, a także do podjęcia decyzji o zablokowaniu planowanych wydatków w zakresie całego budżetu państwa². Zgodnie z brzmieniem ustawy czynności te mogły być wykonane „w celu przeciwdziałania COVID-19”. Jednocześnie minister finansów został upoważniony do utworzenia nowej rezerwy celowej z zablokowanych środków, z przeznaczeniem na przeciwdziałanie COVID-19. Powyższe przepisy utraciły moc obowiązującą 9 marca 2021 r., niemniej na rok 2021 tożsame uprawnienia przyznano premierowi w drodze nowelizacji ustawy o finansach publicznych z sierpnia tego roku³.

² Art. 1 pkt 16 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568) – dalej: ustawa o szczególnych rozwiązaniach związanych z COVID-19.

³ Art. 22 ustawy z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1535) – dalej: nowelizacja u.f.p.

Celem opracowania jest analiza przepisów statuujących kompetencje prezesa Rady Ministrów w zakresie przenoszenia i blokowania wydatków budżetowych w świetle konstytucyjnej zasady wyłączności władzy ustawodawczej w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Z uwagi na ograniczone ramy opracowania poza zakresem badań pozostawiono kwestię oceny rzeczonych uprawnień w kontekście ustrojowej pozycji prezesa Rady Ministrów.

2. Kompetencje w zakresie blokowania wydatków budżetowych

Blokowanie wydatków budżetowych jest instrumentem prawnym, który pozwala na modyfikację zakresów upoważnień budżetowych do dokonania wydatków, a tym samym ogranicza lub wyłącza swobodę decyzyjną wykonawców budżetu w sferze zarządzania przez wydatkowanie⁴. W III Rzeczypospolitej, zarówno na gruncie ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. – Prawo budżetowe⁵, jak i kolejnych ustaw o finansach publicznych, obowiązywały dwie grupy przepisów normujących tę instytucję. Pierwsza dotyczyła sytuacji, gdy na dany cel zaplanowano kwotę większą, niż jest to niezbędne do realizacji danego zadania, bądź gdy w toku wykonywania budżetu stwierdzono określone nieprawidłowości w gospodarce finansowej. Druga grupa regulacji to przepisy normujące blokowanie wydatków w przypadku zagrożenia realizacji ustawy budżetowej⁶, a więc w sytuacji wyjątkowej oraz godzącej w bezpieczeństwo finansowe państwa. Należy również podkreślić, że od 1999 r. do chwili wejścia w życie analizowanych przepisów zablokowanie wydatków w zakresie całego budżetu państwa było możliwe wyłącznie w przypadku zaistnienia ostatniej ze wskazanych wyżej przesłanek, natomiast organem uprawnionym do podjęcia takiej decyzji była Rada Ministrów⁷. Powyższe rozwiązanie korespondowało zatem z przepisami

377

⁴ Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Charakter prawny i klasyfikacja tzw. wydatków sztywnych a granice swobody politycznej władz państwa*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007, s. 286.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 72, poz. 344 ze zm. – dalej: u.p.b.

⁶ Zgodnie z treścią art. 44 ust. 1 u.p.b. przesłanką blokowania było „zagrożenie planowanego stanu równowagi budżetowej”.

⁷ Zakres przedmiotowy upoważnienia ministra finansów nie obejmował wydatków jednostek cieszących się tzw. autonomią budżetową.

Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁸, w świetle których decyzje w zakresie polityki państwa o najwyższym ciężarze gatunkowym powinna podejmować formalnie Rada Ministrów *in gre-mio*, a nie jednoosobowo jej prezes⁹. Przyznanie kompetencji do blokowania wydatków w zakresie całego budżetu państwa Radzie Ministrów stanowiło również odzwierciedlenie w przepisach rangi ustawowej dokonanego na płaszczyźnie konstytucyjnej podziału atrybutów władzy finansowej¹⁰.

W myśl obecnie obowiązujących regulacji w roku 2021 w celu przeciwdziałania COVID-19 prezes Rady Ministrów może podjąć decyzję o zablokowaniu planowanych wydatków w zakresie całego budżetu państwa, określając część budżetu państwa oraz łączną kwotę wydatków, która podlega blokowaniu. Ustawa stanowi również, że wykonanie decyzji o blokowaniu prezes Rady Ministrów powierza ministrowi finansów, natomiast szczegółową klasyfikację wydatków, które podlegają blokowaniu, ustala dysponent części budżetowej. Minister finansów został upoważniony do utworzenia z zablokowanych środków nowej rezerwy celowej z przeznaczeniem na przeciwdziałanie COVID-19. Z kolei podział rezerwy ma być dokonywany przez ministra finansów na wniosek dysponenta realizującego zadanie związane z przeciwdziałaniem COVID-19, zaakceptowany przez prezesa Rady Ministrów¹¹. Analizując powołane przepisy, należy zwrócić uwagę na następujące kwestie.

Po pierwsze, wątpliwości interpretacyjne może budzić sformułowanie „w celu przeciwdziałania COVID-19”. Jak już zaznaczono, w stanie prawnym obowiązującym do 9 marca 2021 r. przepis statuujący wskazane wyżej kompetencje był zawarty w ustawie o szczególnych rozwiązaniach związanych z COVID-19, a więc w treści aktu, w obrębie którego wyrażenie „przeciwdziałanie COVID-19” ma ustalone znaczenie normatywne¹². Nie budził zatem wątpliwości fakt, iż prze-

⁸ Dz.U. Nr 78, poz. 483, sprost. Dz.U. z 2001 r. Nr 28, poz. 319 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

⁹ Zob. P. Sarnecki, *Ustrojowa pozycja Prezesa Rady Ministrów w polskich aktach konstytucyjnych*, [w:] P. Radziejewicz, J. Wawrzyniak (red.), *Konstytucja, rząd, parlament. Księga jubileuszowa Profesora Jerzego Ciemniewskiego*, Warszawa 2014, s. 320–321.

¹⁰ W doktrynie wyrażane jest stanowisko, iż: „[z]e względu na kierowniczą rolę Rady Ministrów w zakresie wykonywania budżetu, jako aktu zarządzania państwem, przysługuje jej pewnego rodzaju »domniemanie« kompetencji we wszystkich sprawach wykonywania budżetu państwa” – zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 191.

¹¹ Art. 22 ust. 2–5 nowelizacji u.f.p.

¹² W myśl art. 2 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z COVID-19 „przeciwdziałanie COVID-19” oznacza wszelkie czynności związane ze

słanka blokowania została określona bardzo szeroko, obejmując nie tylko konieczność podejmowania czynności związanych bezpośrednio z rozwojem zakażeń, ale również działań mających na celu zwalczanie ich skutków społeczno-gospodarczych. To z kolei w sposób oczywisty przekładało się na zakres luzu decyzyjnego, jakim dysponował prezes Rady Ministrów¹³. Ustawa o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, statuująca kompetencje premiera do blokowania wydatków w roku 2021, nie zawiera definicji legalnej wyrażenia „przeciwdziałanie COVID-19” ani nie odsyła w tym zakresie do przepisów ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z COVID-19. W związku z tym uzasadnione wydaje się twierdzenie, że w aktualnym stanie prawnym przesłanką zastosowania instrumentu blokowania może być wyłącznie potrzeba sfinansowania zadań związanych z przeciwdziałaniem samej chorobie zakaźnej wywoływanej wirusem SARS-CoV-2. Powyższy wniosek zdaje się potwierdzać fakt, iż w ramach tego samego aktu prawnego na określenie przesłanki przeniesienia planowanych wydatków posłużono się sformułowaniem „przeciwdziałanie społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19”¹⁴.

Po drugie, kontrowersje może rodzić zakres przedmiotowy przyznanego uprawnienia. W treści analizowanego przepisu nie zawarto bowiem żadnych ograniczeń dotyczących kategorii wydatków, w stosunku do których instrument blokowania nie może mieć zastosowania. Przyjęcie takiego rozwiązania tym bardziej rodzi zdziwienie, że w odniesieniu do Rady Ministrów, a więc organu odgrywającego dominującą rolę w ramach całości funkcji egzekutywy oraz odpowiedzialnego zarówno za wykonanie budżetu, jak i za zapewnienie bezpieczeństwa epidemiologicznego państwa¹⁵, takie zakazy ustanowiono¹⁶. Pomimo braku ograniczeń w treści analizowanego przepisu wydaje się, że kontekst konstytucyjny wyklucza możliwość przyjęcia, iż uprawnienie

379

zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków, w tym społeczno-gospodarczych, choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2.

¹³ Zob. M. Duda-Hyz, *Zmiany w zakresie blokowania wydatków budżetu państwa w związku z koniecznością przeciwdziałania skutkom COVID-19*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 9, s. 72.

¹⁴ Art. 23 nowelizacji u.f.p.

¹⁵ Szerzej zob. R. Mojak, *Władza wykonawcza w Konstytucji RP*, [w:] *idem* (red.), *Ustrój konstytucyjny Rzeczypospolitej Polskiej*, Lublin 2000, s. 184; A. Misiuk, *Rola Rady Ministrów w kreowaniu polityki bezpieczeństwa wewnętrznego państwa*, [w:] H. Ćwiek, A. Zasui (red.), *Współczesne zagrożenia a polityka publiczna*, Częstochowa 2015, s. 161–169.

¹⁶ Art. 179 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm.) – dalej: u.f.p.

prezesa Rady Ministrów obejmuje również blokowanie subwencji dla jednostek samorządu terytorialnego oraz innych wydatków, których obowiązek ponoszenia wynika ze zobowiązań państwa o charakterze ustrojowym i międzynarodowym¹⁷. Wypada również zauważyć, że choć zakres przyznanego premierowi uprawnienia obejmuje blokowanie wydatków jednostek cieszących się tzw. autonomią budżetową, w świetle przepisów ustawy zasadniczej trudno byłoby zaakceptować sytuację, w której rozmiar zablokowanych środków uniemożliwiłby funkcjonowanie konstytucyjnych władz i organów państwa. Zdecydowanie więcej wątpliwości może rodzić kwestia możliwości zablokowania przez prezesa Rady Ministrów wydatków na świadczenia wynikające z odrębnych ustaw. Z jednej strony uzasadnienia dla ograniczenia wydatków prawnie zdeterminowanych można poszukiwać w konieczności ochrony takich wartości nadrzędnych jak życie, zdrowie i bezpieczeństwo sanitarne ludzi czy budżet państwa. Z drugiej strony należy zauważyć, że ustawa o finansach publicznych zawiera regulacje, których celem jest umożliwienie organom władzy wykonawczej sprawnego dostosowania gospodarki budżetowej do sytuacji wymagającej zapewnienia środków na ochronę zdrowia w związku z wystąpieniem katastrofy naturalnej noszącej znamiona klęski żywiołowej¹⁸. Co więcej, od 31 marca 2021 r. obowiązuje przepis, który upoważnia Radę Ministrów do przenoszenia wydatków w zakresie całego budżetu państwa, bez konieczności wprowadzania stanu nadzwyczajnego¹⁹. W powyższej sytuacji trudno zatem wskazać uzasadnienie dla tak istotnego przesunięcia kompetencji w zakresie determinowania strony wydatkowej budżetu państwa na rzecz prezesa Rady Ministrów.

Trzecią kwestią, na którą warto zwrócić uwagę, jest forma prawna aktu blokowania. W przeciwieństwie do blokowania wydatków przez Radę Ministrów wobec premiera nie przewidziano bowiem obowiązku wydania rozporządzenia. Oznacza to, że zablokowanie wydatków w zakresie całego budżetu państwa, w tym wydatków organów i jednostek niezależnych od administracji rządowej, może nastąpić w drodze aktu kierownictwa wewnętrznego. Na tle analizowanej regulacji rodzi

¹⁷ Szerzej zob. T. Dębowska-Romanowska, *Charakter prawny i klasyfikacja...*, s. 289; W. Grygorowicz, *Hierarchia wydatków budżetowych a uprawnienia Rady Ministrów i Ministra Finansów w zakresie ograniczania wydatków budżetu państwa*, [w:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010, s. 148.

¹⁸ Art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 18 kwietnia 2002 r. o stanie klęski żywiołowej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1897).

¹⁹ Art. 180a u.f.p.

się pytanie bardziej ogólnej natury, czy forma wewnętrznego aktu administracyjnego jest formą właściwą do ograniczenia zakresu swobody decyzyjnej wydatkowania wszystkich dysponentów części budżetowych. Wydaje się, że – z uwagi na zakres upoważnienia do blokowania i potencjalne skutki tego mechanizmu w sferze wykonywania zadań budżetowych oraz ustrojowe funkcje budżetu – zdecydowanie bardziej adekwatna byłaby forma rozporządzenia. Konieczność wydania aktu, który jest przyjmowany w określonej procedurze i musi zawierać uzasadnienie, pozwala bowiem na realizację funkcji kontrolnej budżetu, a jednocześnie zapewnia jawność finansów publicznych.

Zamykając uwagi na temat instytucji blokowania wydatków przez prezesa Rady Ministrów, warto jeszcze zaznaczyć, że w roku 2020 organ ten dwukrotnie skorzystał z przyznanego upoważnienia. W drodze decyzji z 6 listopada zablokowano wydatki w części 73 – Zakład Ubezpieczeń Społecznych w kwocie 2550 mln zł, natomiast decyzją z 26 listopada zablokowane zostały wydatki w 93 częściach budżetowych w łącznej kwocie 1051,438 mln zł. Należy przy tym podkreślić, że wskazany instrument zastosowano również w odniesieniu do tzw. jednostek uprzywilejowanych. Z zablokowanych wydatków zostały utworzone nowe rezerwy celowe – poz. 73 i 74 „Przeciwdziałanie COVID-19”²⁰. W roku 2021 prezes Rady Ministrów nie skorzystał jeszcze z powyższego uprawnienia.

381

3. Kompetencje w zakresie przenoszenia wydatków budżetowych

Pandemia oraz jej skutki społeczno-gospodarcze niewątpliwie należą do tego rodzaju obiektywnych okoliczności, które mogą rodzić potrzebę dokonywania przeniesień planowanych wydatków budżetowych. Niemniej wydaje się, że pod rządami Konstytucji RP, w świetle której uchwalanie budżetu w formie ustawy realizuje w płaszczyźnie finansowej zasadę podziału władz²¹, stosunek do tej instytucji nie

²⁰ Informacja publiczna BMI1.0123.1363.2021 z dnia 6 października 2021 r., uzyskana na podstawie przepisów ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 902).

²¹ Zob. B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 1059; C. Kosikowski, *Budżet państwa jako kategoria historyczna, ekonomiczna i prawna*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*, t. II: *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 191.

powinien być liberalny. Przyznanie zbyt szeroko zakrojonych uprawnień w rzeczowej sferze stwarza bowiem zagrożenie zmniejszenia kontroli parlamentu nad wydatkami państwa²². Powyższa teza zdaje się znajdować dodatkowe potwierdzenie w przypadku przyjęcia stanowiska, iż ustawy budżetowe stanowią nie tyle przejaw zwykłej działalności ustawodawczej parlamentu, ile odrębny i niezbywalny atrybut tej władzy, do którego realizacji konieczna jest forma ustawy²³.

W myśl przepisów obowiązujących w roku 2021 w celu przeciwdziałania COVID-19 prezes Rady Ministrów może, w drodze rozporządzenia, dokonywać przeniesienia planowanych wydatków budżetowych między częściami i działami budżetu państwa, uwzględniając wysokość oraz rodzaj koniecznego wsparcia i bieżące wykonanie wydatków w poszczególnych częściach i działach budżetu państwa²⁴. Organowi temu przyznano ponadto uprawnienie do dokonania w 2021 r. przeniesień wydatków zablokowanych w następstwie stwierdzenia nadmiaru posiadanych środków bądź określonych nieprawidłowości w gospodarce finansowej państwa. W tym przypadku cel przeniesień określono szerzej, jest nim bowiem przeciwdziałanie społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19. Zgodnie z brzmieniem wprowadzonej regulacji premier może dokonać przeniesienia wydatków, uwzględniając potrzebę zwiększenia dynamiki lub nadania impulsu do rozwoju gospodarczego kraju, w szczególności umożliwienia realizacji wydatków majątkowych²⁵.

Na tle powyższych unormowań rodzi się pytanie, jaki jest ich cel, skoro już w drodze tzw. pierwszej tarczy antykryzysowej wprowadzono do polskiego systemu prawnego przepis zawierający upoważnienie dla Rady Ministrów do dokonywania przeniesień planowanych wydatków budżetowych w celu wsparcia realizacji zadań wynikających z przepisów o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi²⁶. W treści uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej

²² Zob. K.M. Stepaniuk, *Zagadnienie zmian w wydatkach budżetu państwa w trakcie jego realizacji w świetle ustawy o finansach publicznych*, [w:] A. Pomorska (red.), *Finanse publiczne*, Lublin 2006, s. 131.

²³ T. Dębowska-Romanowska, *Charakter prawny ustawy budżetowej – nowe pytania czy nowe odpowiedzi na stare pytania?*, [w:] J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju*, Lublin 2008, s. 225.

²⁴ Art. 22 ust. 1 nowelizacji u.f.p.

²⁵ Art. 23 nowelizacji u.f.p.

²⁶ Art. 180a u.f.p. Szerzej zob. M. Duda-Hyz, *Zmiany w zakresie przenoszenia przez Radę Ministrów wydatków budżetu państwa w związku z koniecznością przeciwdziałania skutkom COVID-19*, „*Studia Prawnicze KUL*” 2021, nr 1, s. 57–73.

całkowicie pominięto powyższą kwestię. Należy jednak zauważyć, że w konsekwencji uchwalenia analizowanego przepisu finansowanie zadań związanych z przeciwdziałaniem chorobie zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2 może się odbywać z wykorzystaniem instrumentu przeniesień wydatków, stosowanym zarówno przez Radę Ministrów *in gremio*, jak i jej prezesa. Przesłanką przeniesienia wydatków przez Radę Ministrów jest wprowadzenie zaistnienia określonej sytuacji prawnej, tj. stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii, niemniej trudno przypuszczać, że wobec kolejnej fali zakażeń stan epidemii ogłoszony w marcu 2020 r. zostanie odwołany przed końcem roku 2021. Na tle przepisów statuujących powyższe upoważnienia rodzi się także pytanie bardziej ogólnej natury, czy okoliczność, jaką jest stan zagrożenia epidemicznego albo stan epidemii, uzasadnia nadanie Radzie Ministrów, a tym bardziej jej prezesowi, takich samych kompetencji w zakresie przenoszenia planowanych wydatków budżetowych jak wprowadzenie stanu nadzwyczajnego. Nie budzi wątpliwości fakt, że epidemia stwarza poważne i realne zagrożenie. Jeżeli nie jest to jednak „zagrożenie szczególne” w rozumieniu Konstytucji RP²⁷, a więc do jego usunięcia nie jest konieczne zastosowanie nadzwyczajnych środków, trudno uznać, że zostały spełnione przesłanki uzasadniające modyfikację relacji między organami władzy publicznej w sferze budżetowej²⁸. Z kolei w sytuacji, gdy epidemia godzi w normalne funkcjonowanie instytucji państwowych, zasadne jest ogłoszenie stanu nadzwyczajnego²⁹, co implikuje możliwość zastosowania przepisów normujących wykonywanie budżetu państwa w stanach nadzwyczajnych.

383

²⁷ W doktrynie prawa konstytucyjnego ugruntowane jest stanowisko, że sytuacje podlegające kwalifikacji jako „szczególne zagrożenie” godzą nie tylko w podstawowe interesy społeczeństwa, ale także w normalne funkcjonowanie instytucji państwowych. Szerzej zob. E. Kurzępa, *Stany nadzwyczajne w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, s. 76; S. Steinborn, *Komentarz do art. 228*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. T. III. Komentarz do art. 87–243*, Legalis/el. 2016, teza 2 oraz powoływana tam literatura.

²⁸ W doktrynie prawa konstytucyjnego zwraca się uwagę, że jedną z cech definicyjnych stanu nadzwyczajnego jest to, że implikuje zastosowanie nadzwyczajnych środków, w tym polegających na określeniu na nowo relacji między organami władzy publicznej. Dotyczy to również przesunięcia kompetencji związanych z podejmowaniem decyzji z zakresu finansów państwa na rzecz egzekutywy. Zob. M. Brzeziński, *Stany nadzwyczajne w polskich konstytucjach*, Warszawa 2007, s. 22; E. Kurzępa, *Stany nadzwyczajne...*, s. 62; K. Prokop, *Stany nadzwyczajne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Białystok 2005, s. 9; M. Zubik, *Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa 2001, s. 303–304.

²⁹ Szerzej zob. B. Szmulik, J. Szymanek, *O możliwości wprowadzenia stanu nadzwyczajnego w kontekście epidemii koronawirusa*, „Przegląd Legislacyjny” 2020, nr 2, s. 9–19.

Kwestią zasługującą na uwagę jest także zakres przedmiotowy przyznanego prezesowi Rady Ministrów upoważnienia. Obejmuje on bowiem zarówno prawo do dokonywania przeniesień planowanych wydatków budżetu państwa pomiędzy wszystkimi częściami budżetowymi, w tym częściami podmiotów cieszących się tzw. autonomią budżetową, jak i upoważnienie do modyfikacji układu działowego budżetu, a więc układu, którego ochrona jest uzasadniona zarówno względami ekonomicznymi, jak i parlamentarną kontrolą wydatków³⁰.

Zamykając uwagi na temat instytucji przenoszenia wydatków budżetowych przez prezesa Rady Ministrów, warto jeszcze zaznaczyć, że na podstawie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z COVID-19 wydano pięć rozporządzeń w sprawie przeniesienia planowanych wydatków budżetowych na rok 2020. Cztery z nich polegały na przeniesieniu środków, w ramach części poszczególnych województw, do działu 851 „Ochrona zdrowia”³¹. Mocą jednego rozporządzenia przeniesione zostały środki w części 46 „Zdrowie” do działu 730 „Szkolnictwo wyższe i nauka”³². Przeniesiona kwota miała być przeznaczona na sfinansowanie zwiększonych kosztów, jakie wskutek epidemii poniosły uczelnie medyczne³³. W roku 2021 prezes Rady Ministrów nie skorzystał z możliwości zastosowania instrumentu przeniesień. Uzasadnione wydaje się zatem twierdzenie, że pomimo szeroko zakreślonego zakresu ustawowego upoważnienia instytucja ta nie była dotychczas nadużywana.

384

4. Uwagi końcowe

Przeprowadzone rozważania prowadzą do następujących konkluzji. Po pierwsze, wprowadzone przepisy wywołują skutek w postaci poszerzenia, w ograniczonym horyzoncie czasowym, władztwa dyskrecjonalnego organu władzy wykonawczej w zakresie hierarchizacji

³⁰ Zob. E. Kosiński, *Procedura budżetowa a deficyt. Zagadnienia prawne na tle porównawczym*, Warszawa 2001, s. 147; S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2005, s. 415.

³¹ Zob. rozporządzenia prezesa Rady Ministrów w sprawie przeniesienia planowanych wydatków budżetowych z dnia: 5 listopada 2020 r. (Dz.U. poz. 1963), 30 listopada 2020 r. (Dz.U. poz. 2128 i 2129), 16 grudnia 2020 r. (Dz.U. poz. 2280).

³² Rozporządzenie prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie przeniesienia planowanych wydatków budżetowych na 2020 r. (Dz.U. poz. 2431).

³³ Zob. uzasadnienie do projektu rozporządzenia prezesa Rady Ministrów w sprawie przeniesienia planowanych wydatków budżetowych na rok 2020, P-120-131-20, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12341900/katalog/12753446#12753446> (dostęp: 10.10.2021).

poszczególnych celów publicznych oraz wysokości wydatkowania. Świadczy o tym zakres przedmiotowy przyznanych uprawnień. Z uwagi na modyfikację przesłanek dokonywania zmian w budżecie w obowiązującym stanie prawnym prezes Rady Ministrów dysponuje jednak mniejszym zakresem swobody w sferze kształtowania strony wydatkowej budżetu państwa, niż miało to miejsce w roku 2020.

Po drugie, w sytuacji, w której epidemia wirusa SARS CoV-2 nie godzi w normalne funkcjonowanie instytucji państwowych, trudno wskazać legitymację konstytucyjną do tak istotnego przesunięcia kompetencji w zakresie określania strony wydatkowej budżetu państwa na rzecz jednoosobowego organu egzekutywy. Przyznanie organom władzy wykonawczej zbyt szeroko zakrojonych uprawnień w sferze przenoszenia wydatków stwarza zagrożenie zmniejszenia kontroli parlamentu nad wydatkami państwa. Możliwość blokowania wydatków w zakresie całego budżetu państwa w drodze aktu kierownictwa wewnętrznego godzi ponadto w jawność podstaw prowadzenia publicznej gospodarki finansowej.

Po trzecie, uchwalenie rzeczonych regulacji zdaje się potwierdzać tezę, iż jedną z przyczyn utraty ostrości konstytucyjnego podziału kompetencji budżetowych jest dostrzegalna w ostatnich latach tendencja do przedkładania funkcji ekonomicznych budżetu państwa nad jego funkcje ustrojowe. Przyznanie analizowanych uprawnień prezesowi Rady Ministrów może również sygnalizować wzmocnienie roli politycznej tego organu, w szczególności w relacji do pozycji ministra finansów.

385

Bibliografia

- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Brzeziński M., *Stany nadzwyczajne w polskich konstytucjach*, Warszawa 2007.
- Dębowska-Romanowska T., *Charakter prawny i klasyfikacja tzw. wydatków sztywnych a granice swobody politycznej władz państwa*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007.
- Dębowska-Romanowska T., *Charakter prawny ustawy budżetowej – nowe pytania czy nowe odpowiedzi na stare pytania?*, [w:] J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju*, Lublin 2008.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.

- Duda-Hyz M., *Zmiany w zakresie blokowania wydatków budżetu państwa w związku z koniecznością przeciwdziałania skutkom COVID-19*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 9.
- Duda-Hyz M., *Zmiany w zakresie przenoszenia przez Radę Ministrów wydatków budżetu państwa w związku z koniecznością przeciwdziałania skutkom COVID-19*, „Studia Prawnicze KUL” 2021, nr 1.
- Grygorowicz W., *Hierarchia wydatków budżetowych a uprawnienia Rady Ministrów i Ministra Finansów w zakresie ograniczania wydatków budżetu państwa*, [w:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010.
- Kosikowski C., *Budżet państwa jako kategoria historyczna, ekonomiczna i prawna*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*, t. II: *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010.
- Kosiński E., *Procedura budżetowa a deficyt. Zagadnienia prawne na tle porównawczym*, Warszawa 2001.
- Kurzępa E., *Stany nadzwyczajne w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017.
- Misiuk A., *Rola Rady Ministrów w kreowaniu polityki bezpieczeństwa wewnętrznego państwa*, [w:] H. Ćwiąg, A. Zasui (red.), *Współczesne zagrożenia a polityka publiczna*, Częstochowa 2015.
- Mojak R., *Władza wykonawcza w Konstytucji RP*, [w:] R. Mojak (red.), *Ustrój konstytucyjny Rzeczypospolitej Polskiej*, Lublin 2000.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2005.
- Prokop K., *Stany nadzwyczajne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Białystok 2005.
- Sarnecki P., *Ustrojowa pozycja Prezesa Rady Ministrów w polskich aktach konstytucyjnych*, [w:] P. Radziejwicz, J. Wawrzyniak (red.), *Konstytucja, rząd, parlament. Księga jubileuszowa Profesora Jerzego Ciemniewskiego*, Warszawa 2014.
- Steinborn S., *Komentarz do art. 228*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. T. III. Komentarz do art. 87–243*, Legalis/el. 2016.
- Stepaniuk K.M., *Zagadnienie zmian w wydatkach budżetu państwa w trakcie jego realizacji w świetle ustawy o finansach publicznych*, [w:] A. Pomorska (red.), *Finanse publiczne*, Lublin 2006.
- Szumlik B., Szymanek J., *O możliwości wprowadzenia stanu nadzwyczajnego w kontekście epidemii koronawirusa*, „Przegląd Legislacyjny” 2020, nr 2.
- Zubik M., *Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa 2001.

Małgorzata Fryszak¹

Wpływ odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa na budżet państwa i strukturę jego wydatków

Streszczenie

Przedmiotem niniejszego opracowania jest zagadnienie faktycznego wzrostu realizowanych (wyplacanych) roszczeń z tytułu odszkodowań i zadośćuczynień kierowanych przeciwko Skarbowi Państwa, szczególnie związanych z wykonywaniem władzy publicznej. Ponadto w publikacji poruszono również kwestię wpływu tej odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa na strukturę wydatków budżetowych i realną swobodę w planowaniu budżetu.

387

Słowa kluczowe: odpowiedzialność odszkodowawcza Skarbu Państwa, wykonywanie władzy publicznej, budżet państwa, struktura wydatków budżetowych

Abstract

The subject of this study is the issue of the actual increase in satisfied (paid) claims for compensation and damages against the State Treasury, especially those related to the exercise of public authority. Additionally, it refers to the impact of the State Treasury compensation liability on the structure of budget expenditure and on the practical freedom in budget planning.

Keywords: compensation liability of the State Treasury, exercise of public authority, state budget, structure of budget expenditure

¹ Małgorzata Fryszak – doktor, Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie, Wydział Prawa i Administracji, <http://orcid.org/0000-0001-7332-6317>

1. Wprowadzenie

Przedmiotem opracowania jest zagadnienie niebędące dotychczas obiektem zainteresowania doktryny, a jednocześnie mające coraz donioślejsze znaczenie praktyczne.

Wydaje się, że ze wszech miar słuszną konstytucyjną zasadą odpowiedzialności Skarbu Państwa za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej (art. 77 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.²), w tym za błędy wymiaru sprawiedliwości, powodujące znaczne zmiany legislacyjne, ułatwiające dochodzenie roszczeń przysługujących poszkodowanym. W praktyce orzeczniczej sądów sprawy przeciwko Skarbowi Państwa z tego tytułu występują coraz częściej. Ponadto poza odpowiedzialnością za niezgodne z prawem działania władzy publicznej coraz większe znaczenie ma też odpowiedzialność Skarbu Państwa za zgodne z prawem działania tych organów, powodujące jednakże szkodę. Jednocześnie wraz z kwestią przesłanek samej odpowiedzialności oraz kontrowersjami wokół prawidłowości rozwiązań legislacyjnych w tym zakresie powstaje kwestia wpływu odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa (a dokładniej realizacji roszczeń z tego tytułu) na budżet państwa. Skarb Państwa realizuje bowiem wypłaty odszkodowań i zadośćuczynień ze środków budżetu państwa.

Kwestia odpowiedzialności Skarbu Państwa nie stała się dotąd przedmiotem właściwej pogłębionej analizy na gruncie żadnej z gałęzi prawa, których to zagadnienie dotyczy. Brak również takiej refleksji w zakresie prawa finansowego. Kwestie skutków budżetowych nie są chociażby przedmiotem analizy Najwyższej Izby Kontroli. Brakuje takich analiz zarówno w zakresie wykonania budżetu państwa za dany rok, jak i w wystąpieniach NIK po kontrolach przeprowadzonych w sądach powszechnych będących płatnikami takich odszkodowań.

Zagadnienie jest o tyle istotne, że zarówno kierunek zmian legislacyjnych, jak i napływ spraw z tytułu roszczeń odszkodowawczych wobec Skarbu Państwa świadczą o wysoce prawdopodobnym zwiększaniu się wydatków z tego tytułu. Analiza budżetowa wydaje się więc konieczna, a jednocześnie znaczenie skutków budżetowych, w tym wpływ na strukturę wydatków budżetu państwa realizacji roszczeń przeciwko Skarbowi Państwa, jest niedoceniane.

Odpowiedzialność odszkodowawcza Skarbu Państwa, o której mowa w ramach niniejszego opracowania, obejmuje wiele sytuacji,

² Dz.U. Nr 78, poz. 483.

w których materializuje się obowiązek Skarbu Państwa do zrekompensowania wyrządzonej szkody. Oczywiście przypadkiem są szkody wynikające z niewykonania bądź niewłaściwego wykonania zobowiązania przez Skarb Państwa będący stroną takiego zobowiązania. Odpowiedzialność odszkodowawcza Skarbu Państwa, wynikająca z tytułu uczestnictwa w obrocie gospodarczym i będąca następstwem niewykonania bądź niewłaściwego wykonania zobowiązania, pozostaje poza przedmiotem niniejszego opracowania. W tym zakresie obowiązują reguły ogólne, takie same jak wobec innych uczestników tego obrotu.

Jednak pomijając odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa jako zwykłego uczestnika obrotu gospodarczego, szczególne znaczenie ma odpowiedzialność odszkodowawcza Skarbu Państwa płynąca z wykonywania władzy publicznej. W tym przypadku mowa zarówno o odpowiedzialności za szkody wynikające z działalności legalnej, zgodnej z prawem, jak i – co szczególnie istotne – o odpowiedzialności za szkody wynikające z niezgodnej z prawem działalności organów władzy publicznej. W tym drugim przypadku konsekwencją niezgodnego z prawem działania państwa może być nie tylko obowiązek naprawienia szkody, ale też obowiązek zapłaty zadośćuczynienia.

Odpowiedzialność odszkodowawcza Skarbu Państwa obejmuje więc wszystkie powyższe podstawy odpowiedzialności i dotyczy zarówno sytuacji dobrowolnej zapłaty odszkodowania/zadośćuczynienia, jak i zapłaty w wyniku prawomocnego wyroku sądowego.

Termin „Skarb Państwa” oznacza osobę prawną, o której mowa w art. 34 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny³, będącą cywilnoprawną emanacją państwa. Występuje w stosunkach cywilnoprawnych jako prawne i procesowe ucieleśnienie organów władzy publicznej. Skarb Państwa działa poprzez państwowe jednostki organizacyjne – *stationes fisci*. Tym samym *stationes fisci* występują w obrocie prawnym, reprezentując Skarb Państwa i działając na jego rachunek. Jednostki te, do których należą także organy władzy publicznej, funkcjonują samodzielnie na podstawie własnych ustrojowych aktów prawnych regulujących zakres ich władztwa w ramach przyznanych im kompetencji i sposobu działania, realizacji zadań publicznych. Wszystkie czynności prawne takich jednostek, jak też zdarzenia powodujące konsekwencje prawne, są jednak czynnościami prawnymi Skarbu Państwa i rodzą konsekwencje prawne dla Skarbu Państwa. Odpowiedzialność Skarbu Państwa środkami budżetu państwa nie dotyczy jedynie państwowych osób prawnych, czyli osób prawnych, których

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm. – dalej: k.c.

jedynym właścicielem jest Skarb Państwa, tzn. np. spółek Skarbu Państwa. Skarb Państwa ponosi natomiast odpowiedzialność cywilnoprawną (materialną) za działania/zaniechania swoich *stationes fisci*.

2. Odpowiedzialność Skarbu Państwa za niezgodne i za zgodne z prawem działanie organu władzy publicznej

Szczególny reżim odpowiedzialności odszkodowawczej dotyczący Skarbu Państwa wynika natomiast z wykonywania władzy publicznej przez niektóre ze *stationes fisci*. Zasada odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody wynikające z niezgodnego z prawem wykonywania władzy publicznej przewidziana jest w art. 77 Konstytucji RP. Zasada ta jest obecnie standardem zarówno w prawie polskim, unijnym, jak i międzynarodowym.

390

Podstawowym unormowaniem prawnym regulującym odpowiedzialność odszkodowawczą za działania państwa niezgodne z prawem jest wspomniany art. 77 Konstytucji, zgodnie z którym: „1. Każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. 2. Ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw”.

Uzasadnieniem dla takiej regulacji są: konstytucyjna zasada demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji) oraz nakaz zgodnego z prawem działania organów władzy publicznej (art. 7 Konstytucji). Jednocześnie więc konstytucyjnie wyrażona zasada odpowiedzialności cywilnoprawnej za niezgodne z prawem działania państwa stanowi przejaw realizmu twórców Konstytucji, wskazując na świadomość dotyczącą możliwości wystąpienia naruszenia prawa w działalności organów władzy, ale jednocześnie wprowadza obowiązek i instrumenty kompensacji spowodowanych w ten sposób szkód.

Artykuł 77 Konstytucji, stanowiący o odpowiedzialności odszkodowawczej za działania państwa, może być stosowany bezpośrednio. Nie oznacza to jednak, że bezpośrednio stosowanie tego przepisu następuje w sposób samoistny, tzn. jako wyłącznej, jedynej podstawy prawnej odpowiedzialności za działania państwa niezgodne z prawem. Artykuł 77 od początku jego obowiązywania współlistnieje z innymi szczegółowymi przepisami ustawowymi, a nawet konstytucyjnymi, określającymi

szczegółowe podstawy odpowiedzialności⁴. Podstawowym przepisem współstosowanym, a najczęściej stosowanym samodzielnie, regulującym odpowiedzialność odszkodowawczą państwa, jest art. 417 k.c. Stanowi on podstawę odpowiedzialności cywilnoprawnej za działania państwa niezgodne z prawem w sytuacji, gdy brakuje innych przepisów szczegółowych.

Artykuł 77 Konstytucji traktowany jest w literaturze i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jako ustanawiający prawo podmiotowe do egzekwowania odpowiedzialności władz publicznych za szkody wyrządzone bezprawnymi jej działaniami⁵. Konsekwencją takiego charakteru art. 77 jest to, iż stanowi on wyłącznie minimum w zakresie odpowiedzialności, którą reguluje, a tym samym ustawy szczegółowe mogą przewidywać regulacje prawne korzystniejsze dla uprawnionych z tytułu tej odpowiedzialności. Naruszenie tego prawa (prawa do wynagrodzenia szkody za działania państwa niezgodne z prawem) może być też samodzielną przesłanką do wniesienia skargi konstytucyjnej. Jednocześnie prawo to nie ma charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniom na zasadach określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Uprawnionym z tytułu powyższego prawa jest zgodnie z art. 77 Konstytucji każdy. Oznacza to najszerszy z możliwych krąg uprawnionych, obejmujący osoby fizyczne, zarówno będące, jak i niebędące obywatelami polskimi, a ponadto osoby prawne wszelkiego typu i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które doznały szkody w związku z niezgodnym z prawem działaniem organu władzy publicznej. Natomiast podmiotami, które należą do potencjalnie zobowiązanych z tytułu tego prawa, których działanie może powodować obowiązek naprawienia szkody, są organy władzy publicznej (zarówno ustawodawczej, wykonawczej, jak i sądowniczej), o których mowa w Konstytucji, a ponadto organy samorządu

⁴ Kwestia bezpośredniego stosowania art. 77 Konstytucji oraz współstosowania go wraz z przepisami ustaw szczegółowych były w nauce prawa przedmiotem sporów. Najistotniejsze w tym zakresie dyskusje dotyczyły skutków prawnych wprowadzenia zasady odpowiedzialności odszkodowawczej państwa wyrażonej w art. 77 Konstytucji – szerzej na ten temat por. L. Garlicki, K. Wojtyczek, *Art. 77*, [w:] M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016.

⁵ Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego (TK): z dnia 23 września 2003 r., sygn. K 20/02; z dnia 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03; z dnia 1 kwietnia 2008 r., sygn. SK 77/06; z dnia 1 marca 2011 r., sygn. P 21/09, ponadto wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 października 2003 r., sygn. I CK 150/02; M. Safjan, K. Matuszyk, *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej*, Warszawa 2009, s. 21; E. Bagińska, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wykonywanie władzy publicznej*, Warszawa 2006, s. 175 i nast.

terytorialnego oraz podmioty mieszczące się w zakresie terminu „organ władzy publicznej”, z uwzględnieniem kryterium funkcjonalnego. Tym samym są to wszelkie podmioty, które wykonują władztwo publiczne na podstawie określonych ustawowo kompetencji, ale także na podstawie powierzenia czy przekazania takiego władztwa przez konstytucyjny organ władzy publicznej. Istotne jest również to, że zobowiązanymi z tytułu tego prawa są organ i podmiot, a nie osoba fizyczna (funkcjonariusz), działająca w imieniu tego organu czy podmiotu. Nie oznacza to braku możliwości dochodzenia odszkodowania od konkretnej osoby fizycznej (funkcjonariusza), jednak jest to możliwe w innym trybie i z uwzględnieniem innych przesłanek takiej odpowiedzialności. Jednocześnie organ/podmiot zobowiązany z tytułu odpowiedzialności, o której mowa w art. 77 Konstytucji, odpowiada wyłącznie za działania stanowiące wykonywanie władzy publicznej (oznacza to, że odpowiedzialność organów władzy publicznej z tytułu np. zawartych umów cywilnoprawnych nie mieści się w zakresie tej odpowiedzialności i podlega reżimowi prawnemu regulującemu ten rodzaj odpowiedzialności). Przesłanką materializującą odpowiedzialność organu jest bezprawność jego działania. Działanie bezprawne, tzn. niezgodne z prawem, to działanie naruszające prawo zarówno powszechnie obowiązujące, jak i np. prawo wewnętrzne obowiązujące dany organ/podmiot. Kompensacji w tym trybie nie podlegają więc szkody będące następstwem zgodnego z prawem działania władzy publicznej. Jednocześnie w terminie „działanie” mieszczą się zarówno działania, jak i zaniechania, i to zarówno o charakterze działań faktycznych, jak i prawnych, np. polegające na wydawaniu/zaniechaniu wydania określonego aktu prawnego. W zakresie szkody jako kolejnej koniecznej przesłanki odpowiedzialności art. 77 Konstytucji korzysta z dorobku prawa cywilnego i rozumie ten termin jako określenie wszelkiego uszczerbku w dobrach prawnie chronionych uprawnionego. Obejmuje to zarówno szkodę o charakterze materialnym, jak i niematerialnym (krzywdę). Po zaistnieniu związku przyczynowego pomiędzy bezprawnym działaniem a zaistniałą szkodą powstaje obowiązek zrekompensowania szkody. Konstytucja nie określa jednak zakresu tej rekompensaty, a tym samym zakresu możliwych do uwzględnienia roszczeń odszkodowawczych uprawnionego. Konstytucyjna zasada odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za działania organów władzy publicznej niezgodne z prawem nie stanowi bowiem o zakresie kompensaty. Nie przesądza o konieczności wynagrodzenia szkód w pełnym zakresie obejmującym *damnum emergens* i *lucrum*

cessans. Niepełne zrekompensowanie szkody dopuszcza zarówno orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, jak i doktryna. Zakres odstępstwa od pełnego naprawienia szkody nie może jednak naruszać istoty tego prawa oraz musi mieć racjonalny i proporcjonalny charakter⁶. Żadna z obowiązujących w polskim systemie szczegółowych regulacji prawnych normujących omawianą odpowiedzialność nie ogranicza zakresu kompensacji poniesionych szkód (wyłączając samo przyczynienie się poszkodowanego do powstania szkody).

3. Szczegółowe regulacje prawne przewidujące odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa za niezgodne z prawem działanie organów władzy publicznej

Zakres niniejszego opracowania nie pozwala na przedstawienie tytułów odpowiedzialności odszkodowawczej w ujęciu historycznym. Wśród aktualnie obowiązujących podstaw odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa są następujące źródła prawa:

- 1) art. 41 ust. 5 Konstytucji, przewidujący odpowiedzialność Skarbu Państwa za bezprawne pozbawienie wolności;
- 2) art. 417 k.c., przewidujący odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej – źródłem tej odpowiedzialności są: wszelkie działania i zaniechania organów władzy publicznej, w tym w szczególności: wydanie/niewydanie aktu normatywnego, którego obowiązek wydania przewiduje przepis prawa, wydanie/niewydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, gdy obowiązek ich wydania przewiduje przepis prawa – art. 417(1) k.c.;
- 3) art. 445 i art. 448 k.c., przewidujące zadośćuczynienie za doznaną krzywdę oraz naruszenie dobra osobistego;
- 4) art. 36 ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych⁷, przewidujący odpowiedzialność solidarną Skarbu Państwa za niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu czynności przez komornika;

⁶ Szerzej na ten temat: wyroki TK: z dnia 4 grudnia 2001 r., sygn. SK 18/00; z dnia 23 września 2003 r., sygn. K 20/02; z dnia 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03; E. Bagińska, *Odpowiedzialność odszkodowawcza...*, s. 177.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1691.

- 5) art. 15 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki⁸, przewidujący odpowiedzialność Skarbu Państwa w zakresie naprawienia szkody wynikłej ze stwierdzonej przewlekłości – w tym przypadku Skarb Państwa może odpowiadać samodzielnie bądź solidarnie z komornikiem, w przypadku gdy przewlekłość dotyczy komornika sądowego;
- 6) art. 552 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego⁹, przewidujący odpowiedzialność Skarbu Państwa za poniesioną szkodę oraz zadośćuczynienie za doznaną przez oskarżonego krzywdę, wynikłe z wykonania względem niego w całości lub w części kary, zastosowania środka zabezpieczającego, których nie powinien być ponieść w związku z uniewinnieniem lub skazaniem na łagodniejszą karę w wyniku wznowienia postępowania, kasacji lub uwzględnienia skargi nadzwyczajnej, a ponadto za niewątpliwie niesłuszne tymczasowe aresztowanie lub zatrzymanie; odpowiedzialność Skarbu Państwa obejmuje: niesłuszne skazanie, niesłuszne zastosowanie środka zabezpieczającego i niewątpliwie niesłuszne aresztowanie lub zatrzymanie;
- 7) art. 192 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy¹⁰, przewidujący odpowiedzialność Skarbu Państwa w razie szkody wynikłej z niemożności zwrotu rzeczy objętych przepadkiem w razie uchylecia takiego orzeczenia, darowania lub zwolnienia rzeczy w wyniku wniesionego powództwa;
- 8) art. 8–10 ustawy z dnia 23 lutego 1991 r. o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz niepodległego bytu Państwa Polskiego¹¹, przewidujące odpowiedzialność Skarbu Państwa w związku z orzeczeniami i decyzjami o internowaniu, wydawanymi w stanie wojennym, w związku z powołaniem do służby wojskowej za działalność na rzecz niepodległego bytu państwa polskiego oraz w związku z pozbawieniem wolności matki; także odpowiedzialność w zakresie kosztów symbolicznego upamiętnienia osoby niesłusznie represjonowanej, jeżeli jej śmierć była skutkiem wykonania orzeczenia uznanego za nieważne;

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1725.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 37 – dalej: k.p.k.

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 127.

¹¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1693.

- 9) art. 161 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹², przewidujący odpowiedzialność Skarbu Państwa wskutek uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej.

Specyficzną podstawą prawną jest też ustawa z dnia 7 lipca 2005 r. o państwowej kompensacie przysługującej ofiarom niektórych czynów zabronionych¹³, będąca – jak się wydaje – podstawą odpowiedzialności Skarbu Państwa w pewnej mierze za działania niezgodne z prawem, ale w pewnej na zasadzie ryzyka. Ta kwestia wymaga jednak szerszej analizy, przekraczającej możliwości niniejszego opracowania.

4. Szczegółowe regulacje prawne przewidujące odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa za zgodne z prawem działanie organów władzy publicznej

W odniesieniu do odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za działania państwa zgodne z prawem aktualne pozostają szczegółowe uwagi dotyczące odpowiedzialności za działania niezgodne z prawem, choć w oczywisty sposób z pominięciem kwestii bezprawności działania organów władzy publicznej jako przesłanki tej odpowiedzialności. Odpowiedzialność ta opiera się na wskazanych poniżej podstawach prawnych. Artykuł 77 Konstytucji nie znajduje tu z oczywistych przyczyn zastosowania i Konstytucja w ogóle nie zawiera żadnych norm przewidujących tego rodzaju odpowiedzialność Skarbu Państwa co do zasady (wyłączając przepis o charakterze szczegółowym, regulujący jeden określony przypadek). W zakresie tej odpowiedzialności poza przyczynieniem się poszkodowanego do powstania szkody mogą występować specyficzne ograniczenia wysokości kompensaty szkody – por. art. 2a ust. 2 ustawy z dnia 29 września 2021 r. o rekompensacie w związku z wprowadzeniem stanu wyjątkowego na obszarze części województwa podlaskiego oraz części województwa lubelskiego w 2021 r.¹⁴

Wśród aktualnie obowiązujących podstaw odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa w tym zakresie są następujące źródła prawa:

¹² Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 775.

¹³ Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 325.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 425.

- 1) art. 228 ust. 4 Konstytucji, przewidujący odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa w zakresie strat wynikających z ograniczenia w czasie stanu nadzwyczajnego wolności i praw człowieka i obywatela;
- 2) ustawa z dnia 22 listopada 2002 r. o wyrównywaniu strat majątkowych wynikających z ograniczenia w czasie stanu nadzwyczajnego wolności i praw człowieka i obywatela¹⁵;
- 3) ustawa z dnia 29 września 2021 r. o rekompensacie w związku z wprowadzeniem stanu wyjątkowego na obszarze części województwa podlaskiego oraz części województwa lubelskiego w 2021 r.¹⁶;
- 4) art. 417(2) k.c., przewidujący odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa, opartą na zasadzie słuszności za zgodne z prawem wykonywanie władzy publicznej, które spowodowało szkodę na osobie, gdy okoliczności, a zwłaszcza niezdolność poszkodowanego do pracy lub jego ciężkie położenie materialne, wskazują, że wymagają tego względy słuszności.

5. Wpływ odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa na finanse publiczne i budżet państwa

396

Wzrostowi podstaw odpowiedzialności Skarbu Państwa za działania nie towarzyszą odpowiednie prace w zakresie regulacji budżetowych. Organy władzy publicznej zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁷ należą do sektora finansów publicznych. Tym samym funkcjonują w całości na podstawie budżetu publicznego. Wzrost podstaw odpowiedzialności Skarbu Państwa oraz wzrost faktycznie realizowanych świadczeń odszkodowawczych powodują coraz większe obciążenie budżetu państwa z tego tytułu. Wydatki związane z tym są sztywne, czyli prawnie zdeterminowane. Ponoszenie takich wydatków jest zdeterminowane przepisami prawa bądź wyrokami sądowymi. Nie pozwalają one zasadniczo na swobodne podejmowanie decyzji przez organy państwa w zakresie optymalnego wykorzystywania środków publicznych, ponieważ wiążą te organy państwa przy ustalaniu wydatków państwa. Tym samym mają szczególne znaczenie dla budżetu państwa i powinny podlegać stałej i wnikliwej analizie¹⁸.

¹⁵ Dz.U. z 2002 r. Nr 233, poz. 1955.

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 425.

¹⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 305.

¹⁸ Szerzej na temat wydatków sztywnych: E. Ruśkowski, *Wydatki sztywne budżetu państwa*, „Zeszyty Prawnicze BAS Kancelarii Sejmu” 2015, nr 4(48), s. 9 i nast.; S. Owsiak

Wydaje się, że przy konstruowaniu projektu budżetu konieczne jest przede wszystkim ustalenie kwot wypłacanych odszkodowań z tytułu niezgodnych i zgodnych z prawem działań organów władzy publicznej. Źródłem informacji o wypłacanych odszkodowaniach i zadośćuczynieniach mogą być odpowiednie urzędy ewidencyjne poszczególnych organów władzy, ale też statystyki prowadzone przez sądy orzekające w sprawach odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa. Nie ma publicznych ogólnodostępnych informacji na temat zakresu odszkodowań i zadośćuczynień wypłacanych dobrowolnie (tzn. na wezwanie uprawnionego podmiotu) przez organy władzy publicznej, jednak doświadczenie wskazuje, iż takie sytuacje występują sporadycznie, o ile w ogóle. Tym samym zakres wypłacanych dobrowolnie świadczeń może być marginalny. Właściwy obraz co do kwot przeznaczanych na omawiane odszkodowania i zadośćuczynienia dawać może analiza sum zasądzanych przez sądy orzekające w tych sprawach. Analiza statystyk prowadzonych przez sądy jest niepełna. Sprawozdawczość sądowa obejmuje odszkodowania z tytułu odpowiedzialności Skarbu Państwa w trybie art. 417–417(2) k.c., art. 552 k.p.k. oraz ustawy o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz niepodległego bytu Państwa Polskiego i ustawy o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki. Nie obejmuje pozostałych przypadków odpowiedzialności.

397

Pewną informację na ten temat można uzyskać poprzez analizę kwot wypłacanych z tytułu tej odpowiedzialności przez sądy, które w określonych sytuacjach same są płatnikami zasądzonych odszkodowań/zadośćuczynień. Rachunkowość budżetowa sądów powszechnych opiera się na zasadach określonych w ustawie o finansach publicznych – art. 33 i nast. Zgodnie z art. 39 wspomnianej ustawy minister finansów w rozporządzeniu z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych¹⁹ ustalił szczegółowe zasady klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów jednostek sektora finansów publicznych. Zgodnie z tymi zasadami wydatki sądów na zapłatę orzeczonych prawomocnie odszkodowań klasyfikowane są w dziale 755 „Wymiar sprawiedliwości”, rozdziale 75595 „Pozostała działalność”, w paragrafach 4590 i 4600 oraz

Finanse publiczne. Teoria i praktyka, Warszawa 2005, s. 575–577; E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2006, s. 105.

¹⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 513.

4580 (obejmującym odsetki za nieterminową wypłatę powyższych świadczeń). Ewidencjonowane tu wypłaty obejmują tylko wypłaty odszkodowań i zadośćuczynień orzeczonych na podstawie Kodeksu postępowania karnego (niesłuszne skazania, aresztowania, zatrzymania), ustawy o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz niepodległego bytu Państwa Polskiego, ustawy o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki oraz ustawy o państwowej kompensacie przysługującej ofiarom niektórych czynów zabronionych.

Konkludując, ustawodawstwo polskie w coraz większym stopniu w ślad za standardami międzynarodowymi dostrzega konieczność rekompensowania szkód, przede wszystkim wynikających z niezgodnej z prawem działalności organów państwa, ale w określonych sytuacjach także z działalności zgodnej z prawem. Ten drugi przypadek ma aktualnie szczególne znaczenie w związku z sytuacją trwającą na polsko-białoruskiej granicy i wprowadzonym w 2021 r. stanem wyjątkowym. Powoduje to coraz częstsze sytuacje zasądzania właściwych odszkodowań. Odrębnym zagadnieniem pozostaje kwestia analizy orzecznictwa w zakresie zasądzanych zadośćuczynień. Wydatki z tego tytułu podlegają też zaspokojeniu w określonych, zwykle krótkich terminach, tak aby uniknąć dodatkowych obciążeń z tytułu odsetek za nieterminowe regulowanie zobowiązań i naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Jednocześnie wydatki te powodują ograniczanie możliwości swobodnego ustalania wydatków państwa. Powinno to skutkować pogłębioną analizą prawną.

398

Bibliografia

- Bagińska E., *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wykonywanie władzy publicznej*, Warszawa 2006.
- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2006.
- Garlicki L., Wojtyczek K., Art. 77, [w:] M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2005.
- Ruśkowski E., *Wydatki sztywne budżetu państwa*, „Zeszyty Prawnicze BAS Kancelarii Sejmu” 2015, nr 4(48).
- Safjan M., Matuszyk K., *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej*, Warszawa 2009.

Michał Jędrzejczyk¹

Przywrócenie budżetowi państwa odpowiedniej rangi – konieczność czy utracona szansa

Streszczenie

Jedną z najważniejszych konkluzji Najwyższej Izby Kontroli sformułowanych w analizie wykonania ustawy budżetowej za rok 2020 było stwierdzenie konieczności przywrócenia budżetowi państwa odpowiedniej rangi związanej z jego szczególnym charakterem oraz centralną pozycją w systemie finansów publicznych. Uzasadnieniem powyższego stanowiska było ustalenie znaczącej nierównowagi finansowej państwa w 2020 r. spowodowanej planowaniem i dokonywaniem dużych operacji finansowych, prowadzących do wzrostu długu publicznego z pominięciem budżetu państwa. Zasadniczym celem opracowania jest zwrócenie uwagi na wciąż pogłębiający się proces pozbawiania ustawy budżetowej odpowiedniej rangi, w tym naruszania zasady wymagającej postrzegania ustawy budżetowej jako podstawy gospodarki finansowej państwa w danym roku budżetowym.

399

Słowa kluczowe: ustawa budżetowa, znaczenie, ranga, gospodarka finansowa

Abstract

One of the most important conclusions of the Supreme Audit Office formulated in the analysis of the implementation of the Budget Act for 2020 was the necessity to restore the state budget to the appropriate rank related to its special nature and central position in the public finance system. The justification for the above position was the determination of a significant financial imbalance of the state in 2020 caused by planning and carrying out large financial operations leading to an increase in public debt, disregarding the state budget. The main aim of the article is to draw attention to the ever deepening process of depriving the budget act of appropriate rank, including violation of the principle that requires the budget act to be perceived as the basis of the state's financial management in a given budget year.

Keywords: budget act, importance, rank, financial management

¹ Michał Jędrzejczyk – doktor, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji, Katedra Finansów i Prawa Finansowego, wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli, <https://orcid.org/0000-0001-7376-3904>

1. Wprowadzenie

Zgodnie z definicją zawartą w *Słowniku języka polskiego PWN* „ranga” oznacza „znaczenie, ważność kogoś lub czegoś”².

Jak stwierdził w jednym ze swoich orzeczeń Trybunał Konstytucyjny: „W polskim terminie źródeł prawa wszystkie ustawy mają tę samą rangę prawną i dlatego nie ma żadnych podstaw, aby ustawie budżetowej przypisywać szczególną pozycję”³. Niemniej jednak znaczenie ustawy budżetowej wyraża Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁴ przez wyodrębnienie w rozdziale X procedury budżetowej⁵ oraz jej odmienności względem ogólnego postępowania ustawodawczego określonego w art. 118–123 Konstytucji RP⁶.

Ranga ustawy budżetowej bywa określana także przez pryzmat jej zewnętrznego znaczenia politycznego – jako aktu skupiającego interesy faktyczne ogromnej liczby podmiotów, stanowiącego jednocześnie swoisty wyraz „oczekiwania” bazującego na zaufaniu do wiarygodności państwa, że ujęte w niej zadania publiczne będą realizowane⁷.

Należy się zgodzić ze stanowiskiem, iż coroczne prowadzenie gospodarki finansowej państwa na podstawie ustawy budżetowej jest przejawem pewnej „normalności” oraz wyrazem stabilizacji i jakości państwa⁸. Jednocześnie słuszne wydaje się stwierdzenie, że pozbawienie ustawy budżetowej jej rangi politycznej przez sprowadzenie jej funkcji do roli „automatu” do wypłaty świadczeń wynikających z odrębnych ustawowych zobowiązań jest niszczeniem demokracji⁹.

Pomimo że z Konstytucji *expressis verbis* wynika obowiązek prowadzenia gospodarki finansowej przez Radę Ministrów¹⁰, to jednak władztwo finansowe należy również w dużej mierze do parlamentu.

² *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *ranga*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/sjp/ranga;2573437.html> (dostęp: 25.09.2021).

³ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 listopada 1994 r., sygn. P 1/94, OTK 1994/2, poz. 37.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja, Konstytucja RP.

⁵ C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 90–92.

⁶ M. Zubik, *Wybrane aspekty instytucji budżetu państwa w nowych rozwiązaniach konstytucyjnych i ustawowych*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 8, s. 158–162.

⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do art. 219*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Legalis/el. 2016, teza 64.

⁸ *Ibidem*, teza 33.

⁹ *Ibidem*, teza 53.

¹⁰ Zob. art. 219 ust. 4 Konstytucji RP.

To w gestii parlamentu znajduje się bowiem autoryzacja planów finansowych państwa (w tym zwłaszcza budżetu państwa) przygotowywanych przez Radę Ministrów, a także analiza i ocena funkcjonowania finansów publicznych.

Dlatego też uchwalenie budżetu państwa w formie ustawy jest jedną z podstawowych gwarancji zachowania przez parlament właściwej mu pozycji w relacjach z rządem¹¹. Ponadto wskazanie w Konstytucji parlamentu jako ostatecznego autora budżetu państwa niewątpliwie służy zachowaniu kontroli władzy ustawodawczej nad rządem¹², pomimo że coraz częściej zaobserwować można znaczącą przewagę władzy wykonawczej¹³.

Nie ulega zatem wątpliwości, że państwo nie może istnieć bez budżetu¹⁴. Konieczność ta wynika z charakteru organizacyjnego budżetu¹⁵ oraz jest konsekwencją obowiązywania zasady legalizmu, wyrażonej w art. 7 Konstytucji. Ostatecznie zatem budżet państwa stanowi samoistną wartość konstytucyjną, na którą składają się m.in. zasady ciągłości finansów państwa, równowagi budżetowej oraz zupełności budżetu państwa¹⁶.

Niewątpliwie ze względu na cechy odrębne wynikające z treści ustawy budżetowej istnieją bardzo istotne kontrowersje dotyczące pozycji tej ustawy w systemie ustrojowym. Przy tym wątpliwości te wynikają nie tylko z tego, że ustawy budżetowe zawierają konkretne, kwotowo określone treści planistyczne i pozostają w szczególnej relacji do przepisów prawa powszechnie obowiązującego, lecz także z tego, że są stałym, powtarzalnym sposobem wyrażania zwierzchnictwa w zakresie zarządzania mieniem finansowym państwa¹⁷.

Należy zaznaczyć, że dyskusja nad znaczeniem ustawy budżetowej wynika także z coraz głośniejszego pytania, czy bez ustawy budżetowej działalność publiczna państwa mogłaby w ogóle istnieć.

¹¹ L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1998, s. 279.

¹² M. Bartoszewicz, Art. 219, [w:] M. Haczkowska (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2014, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587599208/396648/haczkowska-monika-red-konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-komentarz?cm=URELATIONS> (dostęp: 24.05.2024).

¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do art. 219*, teza 60.

¹⁴ M. Zubik, *Uwagi ustrojowe na tle projektu ustawy budżetowej na rok 2002*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 2, s. 20–34.

¹⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Cechy ustawy budżetowej i budżetu w świetle art. 219 Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 5, s. 15 i nast.

¹⁶ P. Radziejewicz, Art. 219, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LEX/el. 2021, teza 2.

¹⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 223.

2. Gospodarka pozabudżetowa – państwowe fundusze celowe

Zasadniczo na powyższe pytanie należałoby udzielić odpowiedzi przeczącej, skoro ustawa budżetowa stanowi podstawowy i wyłączny akt prawny uprawniający do prowadzenia gospodarki finansowej państwa. Niemniej jednak jeśli weźmie się pod uwagę to, że za pośrednictwem państwowych funduszy celowych ich dysponenti już od lat realizują zadania niezwiązane z ich kompetencjami, odpowiedź na nie nie wydaje się już tak oczywista.

Problem ten jest dość widoczny, zwłaszcza gdy te same zadania są finansowane zarówno z wydatków budżetu państwa, jak i z państwowych funduszy celowych. Rodzi to ryzyko bezzasadnego przenoszenia środków finansowych pomiędzy rachunkami budżetowymi a rachunkami funduszu oraz stwarza możliwość manipulowania nimi w celu uniknięcia zwrotu niewykorzystanych środków na koniec roku.

W 2005 r. sytuacja taka wystąpiła w Ministerstwie Obrony Narodowej, gdzie zakupy sprzętu wojskowego na łączną kwotę 28,3 mln zł sfinansowano początkowo z Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych, a następnie zrefundowano z wydatków budżetu państwa. Przy tym przepisy obowiązującej wówczas ustawy z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej¹⁸ w ogóle nie przewidywały zasilania tego państwowego funduszu celowego środkami z budżetu Ministerstwa Obrony Narodowej¹⁹.

O nieracjonalnym gospodarowaniu środkami państwowego funduszu celowego świadczył także przypadek Funduszu Promocji Kultury, na który w 2008 r. przekazano dotacje w kwocie 2,8 mln zł bez wcześniejszego sprawdzenia możliwości ich wydatkowania, w efekcie czego środki nie zostały wykorzystane, a 65% beneficjentów zwróciło wszystkie otrzymane środki²⁰.

Wątpliwości na tle prowadzenia pozabudżetowej gospodarki finansowej państwa dostrzegane były także na przykładzie Funduszu

¹⁸ Dz.U. Nr 76, poz. 804.

¹⁹ Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2005 roku*, nr ewid. 132/2006/KBF, nr ewid. 133/2006P06025/KBF, Warszawa, 7 czerwca 2006, s. 118, www.nik.gov.pl/plik/id,1576.pdf (dostęp: 10.09.2021).

²⁰ Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2008 roku*, nr ewid. 140/2009/KBF, nr ewid. 141/2009/KBF, Warszawa, 9 czerwca 2009, s. 124, www.nik.gov.pl/plik/id,247.pdf (dostęp: 10.09.2021).

Rozwiązywania Problemów Hazardowych²¹, który pomimo utworzenia z dniem 1 stycznia 2010 r. przez cały pierwszy rok swojego funkcjonowania nie wydatkował żadnych środków, a przed utworzeniem funduszu nie zostały przeprowadzone analizy, które pozwoliłyby oszacować skalę problemu związanego z udziałem obywateli w grach hazardowych²². Dlatego też w roku 2011 wydatki funduszu na realizację zadań ustawowych wyniosły zaledwie 90 tys. zł, tj. 0,4% kwoty planowanej, natomiast wydatki na jego obsługę administracyjno-techniczną były ponad trzykrotnie wyższe i wyniosły aż 302,7 tys. zł²³.

Oczywiście z powyższą praktyką niczym nieograniczonej ekspansji państwowych funduszy celowych jako pożądaney, bo „wygodnej – nieskrępowanej regułami budżetowymi” formy realizacji zadań publicznych, nie należy się zgadzać, zwłaszcza że skutkuje ona dość ograniczoną kontrolą parlamentu. Należy bowiem zwrócić uwagę na wyraźną rozbieżność wykonania stanów funduszy na koniec roku w porównaniu do stanów przewidzianych ustawą budżetową, a co za tym idzie – również rozbieżność stanów zobowiązań i należności, które ostatecznie wskazują jedynie na formalny charakter planów finansowych państwowych funduszy zamieszczanych w ustawie budżetowej.

Mając na względzie dotychczasowe doświadczenia związane z funkcjonowaniem państwowych funduszy celowych, wydaje się, że ranga ustawy budżetowej może być zagrożona szczególnie obecnie.

Zaznaczyć należy, że na koniec roku budżetowego 2020 r. po raz pierwszy od dwudziestu lat liczba utworzonych państwowych funduszy celowych była tak duża (36 państwowych funduszy celowych). Ponadto wykonanie przychodów państwowych funduszy celowych na koniec 2020 r. to blisko 419 mld zł, a ich dysponenti zarządzali środkami publicznymi stanowiącymi aż 18,1% PKB, co stanowi najwyższą wartość od 2004 r.

403

²¹ Utworzonego z dniem 1 stycznia 2010 r. na podstawie art. 88 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. Nr 201, poz. 1540 ze zm.).

²² Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2011 roku*, nr ewid. 122/2012/KBF, nr ewid. 123/2012/KBF, Warszawa, 6 czerwca 2012, s. 174, www.nik.gov.pl/plik/id,3961.pdf (dostęp: 10.09.2021).

²³ Wielkość środków funduszu, które na koniec 2011 r. wyniosły 39 755 tys. zł, wydawała się mocno przeszacowana, co mogło rodzić ryzyko ponoszenia wydatków w sposób niecelowy i niegospodarny – zob. Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2011 roku*, nr ewid. 122/2012/KBF, nr ewid. 123/2012/KBF, Warszawa, 6 czerwca 2012, s. 174, www.nik.gov.pl/plik/id,3961.pdf (dostęp: 10.09.2021).

Tabela 1. Zestawienie liczby utworzonych państwowych funduszy celowych w latach 2000–2020

Rok	Liczba państwowych funduszy celowych na koniec danego roku budżetowego	Przychody państwowych funduszy celowych na koniec danego roku budżetowego (wykonanie) (w mln zł)	Dotacje z budżetu państwa na rzecz państwowych funduszy celowych (wykonanie) (w mln zł)	Relacja przychodów funduszy celowych do PKB na koniec danego roku budżetowego (w proc.)
2000	13	110 178,5	30 421,9	16,0
2001	13	124 769,9	40 101,4	17,3
2002	13	126 299,9	47 443,9	16,4
2003	13	134 447,4	48 761,9	16,3
2004	13	139 284,6	40 690,1	18,3
2005	25	176 852,8	35 882,8	18,0
2006	27	154 469,8	39 845,6	14,6
2007	25	162 457,0	39 034,8	13,9
2008	25	173 254,2	49 064,1	13,6
2009	27	182 017,0	48 074,3	13,5
2010	28	206 463,3	55 383,2	14,6
2011	27	198 241,1	54 437,5	13,0
2012	28	212 743,7	56 494,7	13,3
2013	28	228 331,8	55 197,9	14,0
2014	28	225 830,2	47 204,2	13,1
2015	29	237 492,4	59 859,7	13,3
2016	29	251 100,6	62 512,9	13,6
2017	27	305 023,1	59 015,9	15,4
2018	29	286 967,8	54 217,9	13,6
2019	29	295 818,2	58 183,7	13,0
2020	36	419 790,7	58 812,2	18,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Najwyższa Izba Kontroli, *Analizy wykonania budżetu państwa z lat: 2000–2020*, www.nik.gov.pl/analiza-budzetu-panstwa/archiwum/ (dostęp: 10.09.2021).

Warto podkreślić, że w ramach ostatniego z utworzonych państwowych funduszy celowych, tj. Funduszu Medycznego²⁴, zostały wyodrębnione nieznane dotąd ustawie o finansach publicznych dodatkowe

²⁴ Utworzonego z dniem 26 listopada 2020 r. na mocy ustawy z dnia 7 października 2020 r. o Funduszu Medycznym (Dz.U. poz. 1875.) – dalej: u.f.m.

cztery tzw. subfundusze²⁵, koszty obsługi funduszu oraz koszty obsługi zadań finansowanych z funduszu w 2022 r. wyniosły 2143,1 mln zł²⁶. Nie sposób również pominąć faktu, że zgodnie z projektem ustawy budżetowej na rok 2022 plan finansowy Funduszu Wypłaty Różnicy Ceny został oszacowany na poziomie 0 zł, co stawia pod znakiem zapytania, jakie konkretnie wyodrębnione zadania państwowe będzie realizował ten fundusz²⁷. Dodatkowo wskazać należy, że zgodnie z zapowiedziami pełnomocnika rządu ds. cyberbezpieczeństwa planowana nowelizacja ustawy o krajowym systemie bezpieczeństwa ma zakładać podstawy prawne utworzenia Funduszu Cyberbezpieczeństwa, dysponującego kwotą w wysokości około 500 mln zł²⁸.

Za niezwykle niepokojącą w odniesieniu do budżetu państwa jako wartości konstytucyjnej uznać należy także konkluzję Najwyższej Izby Kontroli, wynikającą z analizy wykonania budżetu państwa za rok 2020, wskazującą na zasadność przywrócenia budżetowi państwa odpowiedniej rangi związanej z jego szczególnym charakterem oraz centralną pozycją w systemie finansów publicznych.

Uzasadnieniem powyższego stanowiska było stwierdzenie znaczącej nierównowagi finansowej państwa w 2020 r., która spowodowana była m.in. planowaniem i dokonywaniem dużych operacji finansowych prowadzących do wzrostu długu publicznego, z pominięciem budżetu państwa. Należały do nich w szczególności operacje polegające

²⁵ Zob. art. 6 ust. 4 u.f.m. (subfundusz infrastruktury strategicznej, subfundusz modernizacji podmiotów leczniczych, subfundusz rozwoju profilaktyki, subfundusz terapeutyczno-innowacyjny).

²⁶ Zob. art. 6 ust. 5 u.f.m. w zw. z tabelą nr 36 „Plan Finansowy Funduszu Medycznego”, załącznika nr 13 „Plany Finansowe Państwowych Funduszy Celowych” do projektu ustawy budżetowej na rok 2022, www.gov.pl/web/finanse/projekt-przekazany-do-sejmu-rp (dostęp: 28.09.2021). Koszty funduszu zrealizowano w wysokości 2143,1 mln zł i w porównaniu do 2021 r. były one wyższe o 211,6%, co w znacznej mierze wynikało z przekazania na polecenia prezesa Rady Ministrów dwóch wpłat w łącznej wysokości 1000 mln zł do Funduszu Pomocy na zadania niezwiązane z celami ustawowymi Funduszu Medycznego (podstawą wpłaty był art. 14 ust. 22 ustawy z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa, Dz.U. poz. 583) – Najwyższa Izba Kontroli, *Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2022 r.*, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,27852.pdf> (dostęp: 22.05.2024).

²⁷ Zob. tabela nr 33 „Plan Finansowy Funduszu Wypłaty Różnicy Ceny”, załącznika nr 13 „Plany Finansowe Państwowych Funduszy Celowych” do projektu ustawy budżetowej na rok 2022, www.gov.pl/web/finanse/projekt-przekazany-do-sejmu-rp (dostęp: 28.09.2021).

²⁸ E. Rutkowska, *Cyberpolicja za 4,4 mld zł*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 20 września 2021, nr 182(5590), s. A6.

na przekazaniu w 2020 r. różnym podmiotom obligacji skarbowych i udzielaniu pożyczek zamiast dotacji, które zwiększyły wydatki i deficyt budżetu państwa prawie o 30 mld zł.

Ponadto dość niepokojącym „nowym zjawiskiem” w powyższym zakresie jest tworzenie narzędzi przekazywania funduszom celowym środków pochodzących spoza budżetu państwa. Wskazać należy tu w szczególności na sytuacje związane z bezpośrednią emisją obligacji Polskiego Funduszu Rozwoju S.A. i Banku Gospodarstwa Krajowego na rzecz Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 (państwowego funduszu celowego istniejącego zaledwie 18 dni, a obecnie utworzonego w Banku Gospodarstwa Krajowego, niezaliczanego do państwowych funduszy celowych²⁹) o łącznej wartości ponad 166 mld zł³⁰, a następnie ich przekazywaniem do wybranych państwowych funduszy celowych. Takie działanie oznacza, że spłata i obsługa obligacji, która jest gwarantowana przez Skarb Państwa, będą w przyszłości wiązały się z koniecznością zwiększenia potrzeb pożyczkowych budżetu państwa i zadłużenia Skarbu Państwa w związku z koniecznością wykupu obligacji lub spłaty zobowiązań z tytułu udzielonych gwarancji Skarbu Państwa. Ponadto w wyniku tych zmian do gwarancji Skarbu Państwa za zobowiązania Polskiego Funduszu Rozwoju S.A. z tytułu obligacji emitowanych w celu uzyskania środków na realizację rządowego programu udzielania przedsiębiorcom wsparcia finansowego w związku ze skutkami COVID-19 i za zobowiązania Banku Gospodarstwa Krajowego z tytułu emisji obligacji na rzecz Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 przestał mieć zastosowanie art. 31 ustawy z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych

406

²⁹ Z dniem 31 marca 2020 r., na podstawie art. 65 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568) został utworzony Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 jako państwowy fundusz celowy, którego obsługę bankową prowadził Bank Gospodarstwa Krajowego, a dysponentem był prezes Rady Ministrów. W dniu 18 kwietnia 2020 r., na podstawie art. 75 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. poz. 695 ze zm.) nadano temu funduszowi nową formę organizacyjną i utworzono w Banku Gospodarstwa Krajowego Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 w celu finansowania lub dofinansowania realizacji zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19. Dysponentem funduszu jest prezes Rady Ministrów, a obsługę bankową prowadzi Bank Gospodarstwa Krajowego.

³⁰ Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2010 roku*, nr ewid. 111/2011/KBF, nr ewid. 112/2010/KBF, Warszawa, 7 czerwca 2011, s. 10, www.nik.gov.pl/plik/id,2859.pdf (dostęp: 10.09.2021).

przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne³¹. Tym samym określona w art. 6 ustawy budżetowej łączna kwota, do wysokości której mogły być udzielane przez Skarb Państwa poręczenia i gwarancje, nie ma zastosowania do gwarancji spłat wymienionych zobowiązań Polskiego Funduszu Rozwoju S.A. i Banku Gospodarstwa Krajowego. Oznacza to, że udzielanie tego typu gwarancji zostało wyłączone spod kontroli parlamentu dokonywanej w trybie przewidzianym dla ustawy budżetowej³².

Kolejnym niestandardowym i nieznanym dotychczas działaniem odnoszącym się do funduszy celowych, a jednocześnie dewaluującym znaczenie ustawy budżetowej jest ich finansowanie poprzez zaciąganie pożyczek w innych państwowych funduszach celowych³³.

Warto zaznaczyć, że w 2020 r. Funduszowi Solidarnościowemu udzielono dwóch nieoprocentowanych pożyczek: w kwocie 11 505 mln zł z Funduszu Rezerwy Demograficznej na realizację dodatkowego rocznego świadczenia pieniężnego dla emerytów i rencistów oraz kosztów jego obsługi³⁴ oraz w kwocie 4000 mln zł z Funduszu Pracy na finansowanie wydatków związanych z rentami socjalnymi, zasiłkami pogrzebowymi oraz kosztów ich obsługi³⁵. Pierwsza z pożyczek będzie zwracana przez Fundusz Solidarnościowy do 31 grudnia 2040 r. w ratach rocznych, począwszy od 30 listopada 2026 r., w wysokości 750 mln zł tytułem pierwszej raty, natomiast druga z pożyczek podlegać będzie spłacie w ratach rocznych w okresie 10 lat, począwszy od 2030 r., przy czym wysokość raty w danym roku budżetowym nie może być niższa niż 300 mln zł³⁶.

Nie sposób także w sygnalizowanym zakresie – mającym wpływ na rangę budżetu państwa – pominąć faktu, że w 2020 r. w związku

³¹ Dz.U. z 2021 r., poz. 442 – zob. art. 31.

³² Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2020 roku*, nr ewid. 132/2021/P/21/001 KBF, nr ewid. 133/2021/P/21/002/KBF, Warszawa, 9 czerwca 2021, s. 289, <https://bip.nik.gov.pl/plik/id,24240.pdf> (dostęp: 10.09.2021).

³³ Zob. art. 73 ustawy z dnia 19 listopada 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2021 (Dz.U. poz. 2400) – z dniem 1 stycznia 2021 r. umorzono pożyczkę w wysokości 8 736 532 tys. zł udzieloną na podstawie art. 31a ustawy o Funduszu Solidarnościowym Funduszowi Solidarnościowemu z Funduszu Rezerwy Demograficznej w roku 2019.

³⁴ Zob. art. 14 ustawy z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz.U. poz. 321 ze zm.).

³⁵ Zob. art. 6b ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (Dz.U. z 2020 r., poz. 1787).

³⁶ Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2020 roku*, nr ewid. 132/2021/P/21/001 KBF, nr ewid. 133/2021/P/21/002/KBF, Warszawa, 9 czerwca 2021, s. 238, <https://bip.nik.gov.pl/plik/id,24240.pdf> (dostęp: 10.09.2021).

z zaistniałą sytuacją kryzysową spowodowaną pandemią COVID-19 prezes Rady Ministrów wyposażony został w wiele wątpliwych prawnie uprawnień umożliwiających zarządzanie realizacją budżetu państwa, polegających m.in. na wydawaniu ministrowi finansów wiążących poleceń zmiany przeznaczenia rezerwy celowej czy też możliwości podejmowania decyzji o zablokowaniu planowanych wydatków w zakresie całego budżetu państwa. O ile, jak trafnie zauważa Najwyższa Izba Kontroli, powyższe operacje są dopuszczone przepisami prawa powszechnie obowiązującego, o tyle stosując takie rozwiązania, można wykazać w budżecie państwa dowolny wynik, przez co plan ten przestaje mieć istotne znaczenie dla oceny sytuacji finansowej państwa.

W powyższym zakresie należy zgodzić się z tezą, że wprowadzone do polskiego systemu prawnego w związku z koniecznością przeciwdziałania skutkom COVID-19³⁷ w 2020 r. zmiany dotyczące blokowania wydatków w znaczący sposób zwiększyły zakres luzu decyzyjnego egzekutywy w zakresie wykonywania budżetu państwa, powodując tym samym wątpliwości w świetle konstytucyjnej zasady wyłączności władzy ustawodawczej w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa oraz ograniczyły kompetencje ministra finansów w przedmiotowym zakresie³⁸.

408

3. Zakonczenie

Za słuszny należy zatem uznać postulat, że zasadne jest przywrócenie budżetowi państwa odpowiedniej rangi związanej z jego szczególnym charakterem oraz centralną pozycją w systemie finansów publicznych.

Wydaje się, że realizacja zadań publicznych za pomocą państwowych funduszy celowych nie może konkurować z realizacją zadań wykonywanych za pośrednictwem ustawy budżetowej, gdyż tylko ona stanowi wyłączną podstawę prowadzenia gospodarki finansowej państwa³⁹.

³⁷ Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, i innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374 ze zm.) oraz ustawa o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw.

³⁸ M. Duda-Hyz, *Zmiany w zakresie blokowania wydatków budżetu państwa w związku z koniecznością przeciwdziałania skutkom COVID-19*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 9, s. 64–65.

³⁹ Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 185.

Ponadto dla wzmocnienia znaczenia ustawy budżetowej plany finansowe państwowych funduszy celowych w większej mierze niż dotychczas muszą być poddane ocenie parlamentu, w tym zwłaszcza sejmowej Komisji Finansów Publicznych oraz senackiej Komisji Budżetu i Finansów Publicznych, i nie mogą stanowić jedynie zbioru informacji, które choć zawarte w ustawie budżetowej, to jednak mają ograniczoną wartość poznawczą. Zgodzić należy się ze stanowiskiem, że Konstytucja RP, legitymując organy legislatywy i egzekutywy w zakresie władztwa finansowego, wyraźnie wzmocniła rolę ustrojową parlamentu w sprawach finansów publicznych i jego wpływ na politykę finansową państwa. Dlatego też za słuszny należy uznać pogląd, że uregulowania konstytucyjne ograniczają samodzielność Rady Ministrów w zarządzaniu finansami publicznymi⁴⁰. Już Tadeusz Grodyński, przedstawiając definicję budżetu, przekonywał, że stanowi on „obowiązującą granicę działalności władzy wykonawczej przez powołaną do tego konstytucyjną władzę ustawodawczą”⁴¹. To ustawa budżetowa jest aktem, z którego większość obywateli czerpie wiedzę, jakie zadania publiczne będą realizowane w danym roku budżetowym, sam budżet powinien być zaś postrzegany jako zatwierdzony przez parlament plan finansowy najwyższej rangi⁴². Dlatego też uchwalenie ustawy budżetowej, czy wprost budżetu, tradycyjnie należy do najistotniejszych atrybutów władztwa finansowego parlamentu⁴³.

Chcąc dziś oddać wagę i znaczenie ustawy budżetowej, wydaje się, że należy przypomnieć słowa profesor Zyty Gilowskiej, która w eseju zatytułowanym *W poszukiwaniu ładu w finansach publicznych* stwierdziła, że: „W demokratycznych realiach budżet państwa odgrywa w finansach publicznych rolę instytucji ostatniej szansy, jest zwornikiem finansów publicznych oraz centralną instytucją zarządzającą, zasilającą i sterującą”⁴⁴.

⁴⁰ Por. L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne...*, s. 278 oraz W. Ziółkowska, *Rola polskiego parlamentu w kształtowaniu polityki budżetowej państwa*, [w:] D. Łukasz, W. Staśkiewicz (red.), *Rola służb parlamentarnych w uchwalaniu budżetu państwa (Materiały z Międzynarodowej Konferencji na temat roli służb parlamentarnych w uchwalaniu budżetu państwa, Kraków-Przegorząły, 23–25 czerwca 1997 r.)*, Warszawa 1997, s. 20–24, za: R. Mojak, *Konstytucyjna regulacja ustroju finansów publicznych a pozycja ustrojowa parlamentu i rządu w zakresie gospodarki finansowej państwa*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2003, nr 1, s. 56.

⁴¹ T. Grodyński, *Zasady gospodarowania budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932, s. 9.

⁴² Zob. N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, s. 76.

⁴³ R. Mojak, *Konstytucyjna regulacja ustroju...*, s. 57.

⁴⁴ Z. Gilowska, *W poszukiwaniu ładu w finansach publicznych*, [w:] A. Nelicki (red.), *O naprawę III Rzeczypospolitej*, Kraków 1998, s. 83.

Bibliografia

- Bartoszewicz M., *Art. 219*, [w:] M. Haczowska (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2014, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587599208/396648/haczowska-monika-red-konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-komentarz?cm=URELATIONS> (dostęp: 24.05.2024).
- Dębowska-Romanowska T., *Cechy ustawy budżetowej i budżetu w świetle art. 219 Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 5.
- Dębowska-Romanowska T., *Komentarz do art. 219*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Legalis/el. 2016.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Duda-Hyz M., *Zmiany w zakresie blokowania wydatków budżetu państwa w związku z koniecznością przeciwdziałania skutkom COVID-19*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 9.
- Gajl N., *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993.
- Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1998.
- Gilowska Z., *W poszukiwaniu ładu w finansach publicznych*, [w:] A. Nelicki (red.), *O naprawę III Rzeczypospolitej*, Kraków 1998.
- Grodyński T., *Zasady gospodarowania budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004.
- Mojak R., *Konstytucyjna regulacja ustroju finansów publicznych a pozycja ustrojowa parlamentu i rządu w zakresie gospodarki finansowej państwa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2003, nr 1.
- Radziejewicz P., *Art. 219*, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Rutkowska E., *Cyberpolicja za 4,4 mld zł*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 20 września 2021, nr 182(5590).
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *ranga*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/sjp/ranga;2573437.html> (dostęp: 25.09.2021).
- Ziółkowska W., *Rola polskiego parlamentu w kształtowaniu polityki budżetowej państwa*, [w:] D. Łukasz, W. Staśkiewicz (red.), *Rola służb parlamentarnych w uchwalaniu budżetu państwa (Materiały z Międzynarodowej Konferencji na temat roli służb parlamentarnych w uchwalaniu budżetu państw, Kraków-Przegorzały, 23–25 czerwca 1997 r.)*, Warszawa 1997.
- Zubik M., *Uwagi ustrojowe na tle projektu ustawy budżetowej na rok 2002*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 2.
- Zubik M., *Wybrane aspekty instytucji budżetu państwa w nowych rozwiązaniach konstytucyjnych i ustawowych*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 8.

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. 42 635 55 77

W monografii podjęto zagadnienia z zakresu szeroko rozumianego prawa finansowego. Przedmiotem zainteresowania autorów jest przede wszystkim identyfikacja cech niezbędnych instytucji prawa finansowego, zaś zasadniczym punktem odniesienia w prowadzonych rozważaniach uczyniono normy i wartości wynikające z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Publikacja to jednocześnie zbiór opracowań przygotowanych na podstawie referatów wygłoszonych podczas konferencji naukowej „Finanse publiczne a Konstytucja” zorganizowanej na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego przez Katedrę Prawa Finansowego. Patronat honorowy nad tą konferencją objął Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego. Była ona wydarzeniem towarzyszącym uroczystości odnowienia doktoratu prof. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej. Uroczystość ta stanowi wyraz uhonorowania przez najwybitniejszych przedstawicieli nauki Uniwersytetu Łódzkiego. Promotorem odnowienia doktoratu był prof. dr hab. Witold Kulesza.

Tom otwierają wystąpienia poświęcone działalności naukowej i służbie sędziowskiej prof. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej w Naczelnym Sądzie Administracyjnym i Trybunale Konstytucyjnym. Teksty tworzące zasadniczą część monografii zostały usystematyzowane w czterech blokach tematycznych poświęconych zagadnieniom ogólnym prawa finansowego w świetle norm konstytucyjnych, wydatkom publicznym i stabilności finansowej jako wartości konstytucyjnej, teorii i praktyce danin publicznych oraz instytucjom prawa budżetowego.

 **WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO**

 wydawnictwo.uni.lodz.pl
 ksiegarnia@uni.lodz.pl
 (42) 665 58 63

Książka dostępna również
jako e-book

ISBN 978-83-8331-496-9



9 788383 314969