

Dyskurs Prawniczy i Administracyjny

3/2022

Dyskurs Prawniczy i Administracyjny

3/2022

REDAKTOR NAUKOWY NUMERU

Andrzej Gorgol

Zielona Góra 2023

RADA NAUKOWA

Andrzej Bisztyga (*przewodniczący*, Uniwersytet Zielonogórski), Rainer Arnold (Uniwersytet w Ratyźbonie, Niemcy), Eduard Barany (Słowacka Akademia Nauk), Ewelina Cała-Wacinkiewicz (Uniwersytet Szczeciński), Emilio Castorina (Uniwersytet w Katanii, Włochy), Jerzy Ciapała (Uniwersytet Szczeciński), Anna Chodorowska (Uniwersytet Zielonogórski), Katarzyna Dudka (Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej), Krzysztof Eckhardt (Rzeszowska Szkoła Prawa), Andrzej Gorgol (Uniwersytet Zielonogórski), Sabina Grabowska (Uniwersytet Rzeszowski), Stefan Haack (Uniwersytet Viadrina), Jerzy Jaskiernia (Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach), Jiri Jirasek (Uniwersytet w Ołomuńcu, Czechy), Julia Klauer (Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Prawa w Berlinie, Niemcy), Martyna Łaszewska-Hellriegel (*wiceprzewodnicząca*, Uniwersytet Zielonogórski), Gabriella Mangione (Uniwersytet Insubria Varese-Como, Włochy), Małgorzata Masternak-Kubiak (Uniwersytet Wrocławski), Tomasz Milej (Uniwersytet Kenyatta w Nairobi, Kenia), Bernadetta Nitschke-Szram (Uniwersytet Zielonogórski), Ivan Pankevych (Uniwersytet Zielonogórski), Sławomir Patyra (Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej), Ryszard Piotrowski (Uniwersytet Warszawski), Maria Rogacka-Rzewnicka (Uniwersytet Warszawski), Krzysztof Skotnicki (Uniwersytet Łódzki), Tadeusz Stanisławski (*wiceprzewodniczący*, Uniwersytet Zielonogórski), Ewa Szewczyk (Uniwersytet Zielonogórski), Bogdan Ślusarz (Uniwersytet Zielonogórski), Miruna Tudorascu (Uniwersytet 1 grudnia 1918 w Alba Iulia, Rumunia), Murat Tumay (Istanbul Medeniyet University), Valeriy Tsybalyuk (Uniwersytet Gospodarki Wodnej i Zarządzania Zasobami Naturalnymi w Równem, Ukraina), Krystyna Wojtczak (Uniwersytet Adama Mickiewicza), Arkadiusz Wudarski (Uniwersytet Zielonogórski)



KOLEGIUM REDAKCYJNE

Justyna Michalska (*redaktor naczelny*), Anna Chodorowska (*sekretarz*), Anna Feja-Paszkiewicz, Sebastian Kowalski, Joanna Markiewicz-Stanny, Magdalena Skibińska

RECENZJE NUMERU

<http://www.dyskurs.inp.uz.zgora.pl>

REDAKCJA

Aldona Reich

KOREKTA

Beata Szczeszek

REDAKCJA TECHNICZNA

Arkadiusz Sroka

PROJEKT OKŁADKI

Jacek Papla

CC by 4.0



ISSN 2657-926X

Oficyna Wydawnicza Uniwersytetu Zielonogórskiego
65-246 Zielona Góra, ul. Podgórna 50, tel. (68) 328 78 64
www.ow.uz.zgora.pl, sekretariat@ow.uz.zgora.pl

Spis treści

Słowo od Redaktora Numeru	7
Andrzej Gorgol	
Krytyczne uwagi o nomenklaturze kontroli celno-skarbowej.....	9
Karin Čakoci	
Control and regulatory activity of customs authorities in the collection of cus- toms duties.....	23
Pavel Hájek	
Research and development tax incentive in the Czech Republic and Croatia.....	39
Jan Neckář	
Tax audit and tax sanctions	51
Michalina Duda-Hyz	
„Kontrola” wydatków budżetowych realizowanych w formie tzw. wpłat z budże- tu państwa	63
Robert Zieliński	
Opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci – postulaty <i>de</i> <i>lege lata</i> i <i>de lege ferenda</i>	81
Leszek Bielecki	
Podstawowe wartości (zasady) prawa finansowego w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej na tle konstytucji wybranych państw europejskich	95
Przemysław Panfil	
Finansowanie Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej – wnioski <i>de lege lata</i> i <i>de lege ferenda</i>	109
Ewelina Bobrus-Nowińska	
Czynności sprawdzające jako forma nadzoru nad realizacją zobowiązań podat- kowych	125
Janusz Orłowski	
Granice uznania administracyjnego w prawie podatkowym – współczesne stanowiska doktryny i orzecznictwa	141

Anna Wójtowicz-Dawid

Kontrola efektywności wydatkowania środków przez jednostki sektora finansów publicznych z perspektywy ustawy Prawo zamówień publicznych157

Szymon Paweł Moś

Jeszcze składka na ubezpieczenie zdrowotne czy już podatek „zdrowotny”?
Uwagi na tle teoretycznoprawnym173

Małgorzata Wróblewska, Luiza Budner-Iwanicka

Działalność nadzorcza regionalnych izb obrachunkowych w zakresie podatku od nieruchomości w latach 2020-2021187

Marta Maksimczuk

Prawno-ekonomiczne aspekty zwrotu podatku VAT dla podróżnych na przykładzie polsko-białoruskich przejść granicznych.....209

Słowo od Redaktora Numeru

Szanowni Czytelnicy „Dyskursu Prawniczego i Administracyjnego”,

polecam Waszej lekturze najnowszy numer „Dyskursu Prawniczego i Administracyjnego” poświęcony fenomenom szeroko rozumianej problematyki prawnofinansowej. Obejmuje on czternaście artykułów przygotowanych przez przedstawicieli nauki prawa polskiego, czeskiego i słowackiego. Dr hab. Andrzej Gorgol, prof. UZ poddał krytycznej ocenie nomenklaturę kontroli celno-skarbowej stosowaną w prawie polskim. Doc. JUDr. Karin Čakoci, PhD prezentowała wyniki swoich badań problematyki regulowania i kontrolowania należności celnych przez słowacką administrację celną. Z kolei dr Pavel Hájek przeanalizował podatkowe preferencje wspierające w Republice Czeskiej i Republice Chorwackiej działalność badawczą i rozwojową. Tematem opracowania dra Jana Neckářa są powiązania między audytem a sankcjami przewidzianymi w czeskim prawie. Dr hab. Michalina Duda-Hyz, prof. UO wnikliwie zbadała kwestię kontroli wydatków budżetowych realizowanych w formie tzw. wpłat z budżetu państwa. Z kolei dr hab. Robert Zieliński, prof. ALK zaprezentował wyniki badań skoncentrowanych na kwestii opodatkowania dochodu osoby samotnie wychowującej dzieci. Artykuł dra hab. Leszka Bieleckiego, prof. UJK jest poświęcony aksjologii konstytucyjnego prawa finansowego. Dr Przemysław Panfil zbadał zagadnienie finansowania Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej. Artykuł dr Eweliny Bobrus-Nowińskiej zawiera analizę funkcjonalnego powiązania czynności sprawdzających z realizacją zobowiązań podatkowych. Dr Janusz Orłowski przeanalizował granice uznania administracyjnego w sprawach podatkowych. Z kolei dr Anna Wójtowicz-Dawid zaprezentowała wyniki badań zagadnienia kontroli efektywności wydatkowania środków przez jednostki sektora finansów publicznych w świetle ustawowej regulacji zamówień publicznych. Artykuł dr. Szymona Mosia jest skoncentrowany na ustaleniu istoty składki na ubezpieczenie zdrowotne. Wspólne opracowanie dr Małgorzaty Wróblewskiej i mgr Luizy Budner-Iwanickiej zawiera wyniki badań nad działal-

nością nadzorczą regionalnych izb obrachunkowych wykonywaną w zakresie stosowania przepisów o podatku od nieruchomości. Natomiast artykuł mgr Marty Maksimczuk jest skoncentrowany na kwestii zwrotu podatku VAT podróżnym przekraczających granicę państwową Polski i Białorusi.

Dr hab. Andrzej Gorgol, prof. UZ

Andrzej Gorgol

Uniwersytet Zielonogórski

ORCID 0000-0002-4313-4426

agorgol@gmail.com

Krytyczne uwagi o nomenklaturze kontroli celno-skarbowej

Słowa kluczowe: kontrola celno-skarbowa, Krajowa Administracja Skarbowa, nazewnictwo

Streszczenie. Artykuł ma na celu wykazanie trafności tezy, że uregulowanie w ustawie o KAS kontroli celno-skarbowej jest wadliwe z punktu widzenia poprawności językowej i zasad techniki prawodawczej. Osiągnięcie tego zamierzenia badawczego wymaga zastosowania do analizy materiału źródłowego przede wszystkim wykładni językowo-gramatycznej, która jest podstawowa dla metody dogmatycznej w naukach prawnych. Ustalenia dokonane w ten sposób znalazły także potwierdzenie we wnioskach sformułowanych w wyniku zastosowania metody prawniczej semiotyki. Nazwy terminów prawnych powinny być tworzone w sposób racjonalny i nie powodować szumów informacyjnych, które utrudniają komunikowanie się legislatora z adresatem przepisów prawnych. Jednak nomenklatura kontroli celno-skarbowej nie spełnia tego standardu.

Critical remarks on the nomenclature of customs and fiscal control

Keywords: customs and revenue control, National Revenue Administration, nomenclature

Summary. The article aims to demonstrate the accuracy of the thesis that the regulation of customs and fiscal control in the Act on National Revenue Administration is flawed from the point of view of linguistic correctness and principles of lawmaking technique. Achieving this research goal requires the use of primarily linguistic and grammatical interpretation, which is basic for the dogmatic method in legal sciences, to analyse the source material. The findings made in this way were also confirmed by the conclusions drawn as a result of the method of legal semiotics. Names of legal terms should be created rationally and not cause information noise that hampers the legislator's communication with the addressee of the legislation. However, customs and fiscal control nomenclature do not meet this standard.

1. Uwagi wprowadzające

Kontrola celno-skarbowa to określenie ustawowe, które zostało wprowadzone do systemu prawa polskiego stosunkowo niedawno, gdy weszła w życie ustawa

o Krajowej Administracji Skarbowej¹, czyli 1 marca 2017 r.² Nie występuje ono w innych porządkach prawnych ani nie było dotychczas stosowane w Polsce. Świadczy to o jego nowatorskim rodowodzie. Pojęcie „kontrola celno-skarbowa” zostało wprowadzone na potrzeby postępowania legislacyjnego, w trakcie którego procedowana była koncepcja zmiany struktury organizacyjnej administracji resortowej podległej Ministrowi Finansów³. Przyjęto założenie konsolidacji administracji podatkowej, celnej i kontroli skarbowej przez wprowadzenie nowej kategorii organów Krajowej Administracji Skarbowej i ich aparatu pomocniczego⁴. Zmiany organizacyjne polegały na konsolidacji struktury organizacyjnej administracji stanowiącej aparat pomocniczy Ministra Finansów. Stopień ujednoczenia dotychczas odrębnych organów podatkowych, celnych i kontroli skarbowej jest jednak zróżnicowany w zależności od ich umiejscowienia w terytorialnej strukturze organizacyjnej. Na poziomie regionalnym charakteryzuje się większym zaawansowaniem niż w przypadku lokalnych organów i ich urzędów⁵. Dyrektorzy izb administracji skarbowej⁶ przejęli kompetencje dyrektorów izb celnych i skarbowych⁷. W tym przypadku można więc uznać, że nastąpiła pełna unifikacja regionalnych organów resortu finansów. Natomiast na poziomie lokalnym nie doszło do pełnego ujednoczenia, lecz do zmniejszenia liczby podstawowych typów organów. Przed reformą z 2017 r. organami pierwszego stopnia były: dla administracji podatkowej –

¹ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm., powołanej dalej jako ustawa o KAS.

² Zob. art. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1948 ze zm., powołanej dalej jako p.w.KAS.

³ Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826 z dnia 3 czerwca 2016, Sejm VIII kadencji, s. 3, 4.

⁴ Szerzej zob. A. Gorgol, *Komentarz do art. 11*, [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018, s. 58, 59.

⁵ Organami KAS pierwszej instancji są naczelnik urzędu skarbowego i naczelnik urzędu celno-skarbowego. Por. art. 11 ust. 1 pkt 5 i 6, art. 27, art. 28, art. 28a, art. 32, art. 33, art. 33a ustawy o KAS oraz art. 13 § 1 pkt 1 i 1a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm., powołanej dalej jako o.p. Nazwa obu naczelników zawiera bezpośrednio nawiązanie do ich aparatu pomocniczego, którym są urzędy. W ustawie o KAS są one określane mianem jednostek organizacyjnych KAS. Zob. art. 36 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o KAS.

⁶ Por. art. 25 ustawy o KAS i art. 13 §1 pkt 2 o.p.

⁷ Zob. art. 160 p.w.KAS. Warto w tym miejscu zasygnalizować, że w przywołanym przepisie uregulowano przekształcenia ustrojowe aparatu pomocniczego organu, a nie bezpośrednio organów. Rozwiązanie to nie jest prawidłowe z punktu widzenia konstytucyjnego standardu praworządności, który jest skierowany do organu władzy publicznej, nakazując mu działanie na podstawie i w granicach obowiązującego prawa. Zob. art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm., powołanej dalej jako Konstytucja RP. Wynika z tego wniosek, że urzędy nie mają własnych zadań, uprawnień i obowiązków, które powinny być ustawowo przyporządkowane do organu, przy którym działają.

naczelnik urzędu skarbowego⁸, administracji celnej – naczelnik urzędu celnego⁹ oraz dyrektor urzędu kontroli skarbowej dla administracji kontroli skarbowej¹⁰. Ten trializm został obecnie zredukowany do dualizmu. Obok naczelnika urzędu skarbowego funkcjonuje bowiem nowy organ – naczelnik urzędu celno-skarbowego. Już sama jego nazwa trafnie wskazuje, że zastąpił on naczelnika urzędu celnego i dyrektora urzędu kontroli skarbowej.

Zmiany organizacyjne nie powinny być postrzegane jako cel „sam w sobie”, oderwany od zadań, kompetencji i funkcji podmiotów administrujących. Mają one instrumentalny, służebny charakter wobec tych uwarunkowań. Nie dziwi zatem, że ustawa o KAS określa nie tylko zamknięty katalog organów tej administracji, ale także rozgranicza ich zadania i właściwość. W demokratycznym państwie prawnym wszelkie organy władzy publicznej powinny działać zarówno na podstawie oraz w granicach obowiązującego prawa, jak i w formach przez nie regulowanych¹¹. Kontrola celno-skarbowa jest instrumentem koniecznym do zapewnienia prawidłowego działania tych organów resortowej administracji podległej Ministrowi Finansów, które wykonują funkcję kontrolną wobec podmiotów umiejscowionych na zewnątrz tej struktury organizacyjnej. Z faktu uregulowania tej procedury w ustawie o KAS wynika konkluzja, że monopol prawny na jej stosowanie mają tylko organy KAS. Natomiast dla samorządowej administracji podatkowej kontrola celno-skarbowa jest bezprzedmiotowa, gdyż nie mają one żadnych zawiązanych z nią własnych zadań i kompetencji. Warto zauważyć, że naczelnik urzędu skarbowego może zawrzeć porozumienie z jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami w sprawie przekazania im do realizacji niektórych swoich zadań¹². Stanowi ono źródło zadań powierzonych organowi administracji samorządowej¹³. Jednak ten instrument nie ma znaczenia dla wykonywania kompetencji z zakresu kontroli celno-skarbowej. Wynika to z faktu, że nie każdy organ KAS jest organem tej kontroli. Naczelnik urzędu celno-skarbowego ma taki status¹⁴, lecz nie może zawrzeć porozumienia w sprawie powierzenia wykonywania części swoich zadań¹⁵.

⁸ Zob. art. 7 pkt 4 ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej, Dz.U. z 2015 r. poz. 1269 ze zm.

⁹ Zob. art. 9 ust. 1 pkt 4, art. 20 i art. 20a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej, t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm. w zw. z art. 13 § 1 o.p. w brzmieniu sprzed 1 marca 2017 r.

¹⁰ Zob. art. 8 ust.1 pkt 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 72 ze zm. Dyrektor urzędu kontroli skarbowej nie był organem podatkowym, ale miał kompetencje takiego organu.

¹¹ Por. art. 2 i art. 7 Konstytucji RP.

¹² Zob. art. 30 ust. 3 ustawy o KAS.

¹³ Szerzej patrz A. Gorgol, *Porozumienie w sprawie powierzenia zadań Krajowej Administracji Skarbowej*, [w:] *Pravo administracyjne dziś i jutro*, red. J. Jagielski, M. Wierzbowski, Warszawa 2018, s. 222-231; A. Gorgol, *Komentarz do art. 30*, [w:] *Ustawa..., op. cit.*, s. 134-137.

¹⁴ Zob. art. 61, art. 79a, art. 80 ust. 1, art. 87 ust. 3 ustawy o KAS.

¹⁵ A. Gorgol, *Komentarz do art. 34*, [w:] *Ustawa..., op. cit.*, s. 154.

Natomiast naczelnik urzędu skarbowego nie jest organem tej kontroli. Oznacza to, że treścią zadań przez niego powierzonych do wykonywania poza strukturą KAS nie mogą być kwestie związane z kontrolą celno-skarbową.

Pojęcia języka prawnego wykorzystywane są do formułowania treści przepisów aktu prawnego. Organ władzy prawodawczej ma duży zakres uznania legislacyjnego. Może wprowadzać do systemu prawnego pojęcia niewystępujące w polszczyźnie, zmieniać ich powszechne znaczenie lub nadawać im w drodze chociażby fikcji i domniemywań prawnych przeciwstawne desygnaty w stosunku do tych, które są normą języka polskiego. Jednak w procesie tworzenia prawa ograniczają go zasady przyzwoitej legislacji¹⁶. Mają one źródło przede wszystkim w konstytucyjnym standardzie demokratycznego państwa prawnego i opartym na nim orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego¹⁷. Określane są także mianem zasad techniki prawodawczej¹⁸. Odgrywają ważną rolę w wyborze takiej, a nie innej nomenklatury pojęć języka prawnego. Określenia ustawowe nie mogą wprowadzać w błąd, ani stwarzać problemów w interpretowaniu przepisów oraz ich stosowaniu. Wybór ich nazewnictwa powinien być nieprzypadkowy, ale świadomy i racjonalny, gdyż są to cechy każdego postępowania legislacyjnego¹⁹.

W niniejszym artykule przyjęto założenie badawcze, że określenie „kontrola celno-skarbowa” nie spełnia wymagań przyzwoitej legislacji. Wykazanie prawdziwości tej tezy wymaga zastosowania metody dogmatycznej do analizy materiału źródłowego. Poczynione w ten sposób ustalenia zostaną także skonfrontowane z wnioskami umotywowanymi metodą semiotyczną, która poszukuje znaczeń wyrazów użytych w tekście prawnym. Punktem wyjścia do analizy aktu prawnego jest jego wykładnia językowo-gramatyczna. Natomiast wykładnia systemowa i celowościowa odgrywają rolę ważną, ale uzupełniającą uściśleniu lub skorygowaniu wyników tej podstawowej metody interpretacyjnej. Dla sformułowania krytycznych uwag o nomenklaturze kontroli celno-skarbowej nie ma potrzeby odwoływania się do metody porównawczej w znaczeniu wertykalnym, gdyż – jak już wspomniano –

¹⁶ Zob. np. J. Kulicki, *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie tworzenia prawa podatkowego*, „Analizy BAS” 2010, nr 4(29), s. 4; S. Wronkowska, *Zasady przyzwoitej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 671-689; T. Zalański, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 185-192; G. Koksanowicz, *Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2014, nr 22, s. 473.

¹⁷ S. Bułajewski, *Zasady prawidłowej legislacji podczas tworzenia aktów prawa miejscowego w Polsce*, „Studia Prawnoustrojowe” 2015, nr 29, s. 32.

¹⁸ Jest to określenie języka zarówno prawnego, jak i prawniczego. Kluczowe znaczenie dla jego uregulowania ma załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej, t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 283 ze zm., powołany dalej jako z.t.p.

¹⁹ Zob. §1 z.t.p.

to nazewnictwo jest typowo polskie. Z kolei metoda historyczna posłuży jedynie do zobrazowania uwarunkowań uregulowania tej procedury w ustawie o KAS.

2. Nomenklatura kontroli celno-skarbowej w świetle metody językowo-gramatycznej

Określenie kontrola celno-skarbowa ma charakter w wysokim stopniu specjalistyczny. Przemawiają za tym stwierdzeniem trzy argumenty. Po pierwsze, analizowane wyrażenie nie jest stosowane w ogólnym języku polskim. Po drugie, jak już wspomniano, stanowi pojęcie języka prawnego i prawniczego. Po trzecie, ma konstrukcję złożoną, gdyż poza rzeczownikiem „kontrola” występuje nietypowe złożenie słowotwórcze „celno-skarbowa”. To właśnie ten element nomenklatury doprecyzowuje istotę procedury kontrolnej, nadając jej cechy własne. Powinien on zatem sygnalizować i wyjaśniać jej istotę.

Ustalenie, że kontrola celno-skarbowa jest określeniem specjalistycznym, ma ważne implikacje legislacyjne. Zasadą techniki prawodawczej jest nakaz posługiwania się poprawnymi wyrażeniami językowymi w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu²⁰. Niewątpliwie ograniczeniem swobody legislacyjnej jest obowiązek doboru takich oznaczeń słownych, które są poprawne pod względem językowym. Jednak treść tego prawotwórczego standardu nie jest skonkretyzowana w tym sensie, że nie przywołano w nim, nawet w sposób przykładowy, jakie są przejawy poprawności językowej. Wynika z tego wniosek, że konstruowanie pojęć języka prawnego nie może ograniczać się tylko do aspektów leksykalnych, syntaktycznych, frazeologicznych. Tekst prawny powinien być logiczny, przejrzysty i zrozumiały dla jego adresata²¹. W postępowaniu legislacyjnym kluczową rolę odgrywa racjonalność posługiwania się pojęciami językowymi w taki sposób, aby podmioty interpretujące treść przepisów mogły odkodować komunikat zawarty w takiej wypowiedzi normatywnej. Interpretator ustala sens określenia językowego. W przypadku wyrażenia złożonego, a takim jest „kontrola celno-skarbowa”, występuje konieczność stosowania nakazu poprawności językowej w odniesieniu do zarówno całego pojęcia, jak i poszczególnych jego składowych elementów. Komunikat prawotwórczy dozna zakłócenia i stanie się niezrozumiały, gdy oznaczenie danego zbioru wyrazów jest wadliwe. Niepoprawność językowa może być także spowodowana błędami w doborze wszystkich, niektórych lub pojedynczych wyrazów użytych w nomenklaturze instytucji prawnej. Mają one własne znaczenia, ale pozostają w różnego rodzaju wzajemnych relacjach znaczeniowych, aksjo-

²⁰ Zob. § 8 ust. 1 z.t.p.

²¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51.

logicznych i funkcjonalnych. Brak spójności tych powiązań należy uznać za przejaw niepoprawności językowej.

Komunikat prawny jest skierowany do powszechnego adresata, a nie tylko do profesjonalnego prawnika, który ma specjalistyczną wiedzę na temat odkodowywania norm prawnych zawartych w jednostkach redakcyjnych ustawy. Z tego powodu użyte przez legislatora określenia językowe powinny mieć znaczenie podstawowe i powszechnie zrozumiałe, a więc występujące w ogólnym języku polskim. Pojęcie „kontrola celno-skarbowa” nie spełnia więc przywołanego standardu przyzwoitej legislacji. Jak już wspomniano, ma on postać nakazu prawotwórczego. Jednak w drodze wniosku prawniczego można uznać, że wynika z niego również zakaz stosowania w prawie specjalistycznych wyrazów o znaczeniu odbiegającym od norm ogólnej polszczyzny. Zarówno prawny nakaz, jak i zgodny z nim funkcjonalnie prawniczy zakaz mają ograniczony zakres obowiązywania. Stosowanie ich w sposób bezwzględny naruszałoby konstytucyjny standard przyzwoitej legislacji. Potoczne pojęcia języka polskiego mogą być niewystarczające do formułowania komunikatu, zwłaszcza gdy konstruowane są nowe, specyficzne instytucje prawne, a brakuje powszechnie zrozumiałych określeń na odwzorowanie ich istoty²². Wyjątek ten ma zastosowanie do kontroli celno-skarbowej. Zasadność zastosowania specjalistycznej nomenklatury można umotywić także tym, że ogólna polszczyzna nie zawiera określeń, które zapewniłyby należyłą precyzję uregulowania procedury kontrolnej²³. Jednak pomimo zaistnienia warunku odejścia od nakazu stosowania wyrażen w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu, wprowadzone rozwiązanie ustawowe nie jest adekwatne do wymagań językowej poprawności.

W ustawie o KAS określenie „kontrola celno-skarbowa” pojawia się w nazewnictwie najbardziej ogólnej jej jednostki redakcyjnej, którą jest rozdział V. Świadczy to, że stanowi jedną z instytucji proceduralnych, które są niezbędne dla funkcjonowania organów tej administracji. W tytule działu V ustawy o KAS jest ona zestawiona z sześcioma innymi procedurami, czyli: nabyciem sprawdzającym, tymczasowym zajęciem ruchomości, audytem, czynnościami audytowymi, urzędowym sprawdzeniem i czynności wykonywane w ramach specjalnych uprawnień organów oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej. Przyjmując za trafne założenie racjonalności działania legislacyjnego²⁴, należy uznać, że umiejscowienie danej instytucji w akcie prawnym nie jest przypadkowe i ma sens. Na tej podstawie w ramach wniosku *argumentum a rubrica*, typowego dla wykładni systemowej, można sformułować konkluzję, że kontrola celno-skarbowa jest podstawową procedurą

²² Zob. § 8 ust. 2 pkt 3 z.t.p.

²³ Zob. § 8 ust. 1 pkt 1 z.t.p.

²⁴ J. Wróblewski, *Racjonalny model tworzenia prawa*, „Państwo i Prawo” 1973, nr 11, s. 4-6.

ustawową. Została uregulowana w pierwszej kolejności, a więc w rozdziale 1 działu V ustawy o KAS. Z kolei zestawienie jej z innymi postępowaniami ujętymi w treści tego działu potwierdza, że jest to instytucja proceduralna.

Definicje ustawowe powinny być stosowane w sposób racjonalny²⁵. Jak już wspomniano, wyjaśniają one znaczenie pojęć języka prawnego. Kwestia ta jest szczególnie istotna, gdy w toku postępowania legislacyjnego dochodzi do wykreowania nowych instytucji prawnych, a do tej kategorii należy kontrola celno-skarbowa. Z punktu widzenia oceny prawidłowości doboru ich nazewnictwa definicja legalna odgrywa ważną rolę. Stanowi punkt odniesienia i kryterium tej oceny, ogranicza zakres uznania prawotwórczego i dostarcza uzasadnienie danego rozwiązania prawnego. Należy podkreślić, że definiowanie pojęć prawnych ma znaczenie wykraczające poza sferę stanowienia przepisów. Wpływa także na interpretowanie i stosowanie obowiązującego prawa, gdyż nadaje określoną treść terminom prawnym i ich nazewnictwu. Z tych powodów brak definicji ustawowej kontroli celno-skarbowej jest rozwiązaniem wysoce kontrowersyjnym.

Warto zauważyć, że odejście od stosowania pojęć języka prawnego w sposób inny niż ich słownikowe znaczenie nie mieści się w granicach uznania legislacyjnego. Wynika to chociażby z użycia do uregulowania tego instrumentu techniki prawodawczej zwrotu „formułuje się”, który wskazuje na nakaz, obowiązek, a nie możliwość jego zastosowania²⁶. Wyrażenie „kontrola celno-skarbowa” występuje nie tylko w nazwie rozdziału 1 działu V ustawy o KAS, ale także w licznych artykułach tego aktu prawnego. Z tego powodu nie ma do niego odniesienia dodatkowe ograniczenie, podkreślające wyjątkowy charakter definicji legalnej²⁷. Jednokrotność wystąpienia w ustawie danego określenia wieloznacznego powoduje bowiem konieczność jego interpretowania kontekstowego. Dopiero gdy ten zabieg interpretacyjny nie spowoduje uściślenia znaczenia pojęcia języka prawnego, powinna być zastosowana definicja ustawowa. Warto zauważyć, że wieloznaczność jest tylko jedną z czterech alternatywnych przesłanek potrzeby zdefiniowania wyrażenia użytego w akcie prawnym²⁸. Pozostałe warunki to: nieostrość określenia, jego powszechna niezrozumiałość i potrzeba nadania mu nowego znaczenia.

²⁵ Szerzej o istocie definicji legalnej i jej prawidłowej konstrukcji zob. np. A. Malinowski, *Definicje legalne w prawie polskim*, „Studia Iuridica” 2005, t. 44, s. 215-216; M. Bartoszewicz, *Definicje legalne w świetle zasady określoności prawa*, [w:] *Dookoła Wojtek... Księga pamiątkowa poświęcona Doktorowi Arturowi Wojciechowi Preisnerowi*, red. R. Balicki, M. Jabłoński, Wrocław 2018, s. 355-364; A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019, s. 29-106; A. Halasz, *Niejednolite stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 113-121.

²⁶ Zob. § 146 z.t.p.

²⁷ Zob. § 146 ust. 2 z.t.p.

²⁸ Zob. § 146 ust. 1 z.t.p.

W potocznej polszczyźnie słowo „kontrola” ma wiele znaczeń²⁹. W ujęciu funkcjonalnym oznacza „sprawdzanie czegoś, zestawianie stanu faktycznego ze stanem wymaganym”. Natomiast w znaczeniu przedmiotowym jest błędnie utożsamiana z nadzorem. Słownikowe jej znaczenie to „nadzór nad kimś lub nad czymś”. W procedurze nadzorczej formułowane są wiążące zalecenia pokontrolne, które nie występują w toku typowej procedury kontrolnej³⁰. Natomiast w ujęciu podmiotowym kontrola oznacza „instytucję lub osobę sprawującą nad czymś nadzór”. Analiza słownikowych desygnatów tego pojęcia wskazuje więc nie tylko na jego wieloznaczność, ale także na nieostrość i brak powszechnej zrozumiałości.

Złożenie „celno-skarbowa” nie występuje w ogólnym języku polskim. Jak już wspomniano, jest ono nowatorskie w tym znaczeniu, że zostało po raz pierwszy użyte w treści ustawy o KAS. Oznacza to, że w jeszcze większym stopniu niż określenie „kontrola” jest obarczone brakiem precyzji językowej. Pierwszy element złożenia to leksem „celno”. Odkodowanie jego znaczenia wymaga podkreślenia, że może mieć ono odmienne pochodzenie leksykalne³¹. Przymiotnik „celny” może mieć pochodzenie od rzeczownika „cło” i czasownika „clić”. W drugim ujęciu ma ono źródło w rzeczowniku „celność”. W tym znaczeniu jest nadal wieloznaczne i nieostre, gdyż może być rozumiane jako „trafiający do celu, w sedno” lub „znakomity”. Analiza kontekstowa jego występowania w ustawie o KAS jednoznacznie przesądza o zasadności łączenia znaczenia wyrazu „celny” z jego pochodzeniem od rzeczownika „cło”. Trudno łączyć kontrolę celno-skarbową z cechą celności działania jej organów, gdyż powszechnie notoryjny jest fakt, że zawsze ma ona pozytywny skutek z punktu widzenia ochrony finansów publicznych. Tym bardziej wątpliwe, a wręcz niestosowane byłoby określanie jej mianem „znamienitej”, gdyż jej istota nie ma nic wspólnego z dostojnością, zasługami ani zaletami. Z kolei element „skarbowa” użyty w złożeniu językowym w znaczeniu potocznym oznacza „dotyczący spraw finansowych państwa i instytucji zajmujących się tymi sprawami”³². W tym stwierdzeniu występuje połączenie przedmiotowych i podmiotowych aspektów kontroli finansowej. Trafnie zasygnalizowano jej charakter, przywołując sprawy finansowe oraz instytucje władne do ich realizowania. Jednak nie są to desygnaty jednoznaczne, a to jest niezbędne dla prawidłowego interpretowania i stosowania przepisów o kontroli celno-skarbowej.

²⁹ *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/kontrola.html> [dostęp: 29.12.2002].

³⁰ Zalecenia pokontrolne występują także w ramach wykonywania policji administracyjnej. Nazywane są środkami korygowania działalności i środkami nadzoru. Zob. M. Stahl, *Kontrola i nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego*, [w:] *Prawo administracyjne: pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Warszawa 2013, s. 444-448.

³¹ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. A-K, Warszawa 1995, s. 222.

³² *Słownik...*, t. R-Z, s. 211.

Warto podkreślić, że elementy złożenia „celno-skarbowa” połączone są znakiem „-”. Oczywiście nie jest to wyraz, ale łącznik odrębnych wyrazów. Złożenie nie jest zrostem leksykalnym, który jest samodzielny słowem w języku polskim. Łącznik to znak pisarski ortograficzny, a nie interpunkcyjny. W wyrażeniu „celno-skarbowa” jego zastosowanie ma ważkie następstwa interpretacyjne. Łącznik³³ tworzy nowy wyraz, a więc jest użyty wewnątrz jego struktury, a nie zewnętrznie między odrębnymi słowami. Z typograficznego punktu widzenia jest on tożsamy z dywizem. Natomiast funkcjonalna różnica przejawia się w tym, że jak sama nazwa tego znaku trafnie sygnalizuje służy on do łączenia wyrazów. Z kolei dywiz ma zastosowanie przeciwstawne, czyli dzieli wyrazy. Łącznik powinien spajać elementy złożenia językowego, które są równoważne znaczeniowo. Jednak w przypadku słów „celny” i „skarbowy” reguła ta nie znajduje potwierdzenia, co świadczy o błędzie językowym występującym w nazewnictwie analizowanej postaci kontroli.

W nomenklaturze kontroli celno-skarbowej doszło do połączenia obu przymiotników, z których wyraz „celny” jest prezentowany w formie przysłówkowej. Wydaje się, że rozwiązanie to może być umotywowane tym, że nastąpiła częściowa unifikacja administracji celnej i kontroli skarbowej, których zadania wykonywane są przez naczelnika urzędu celno-skarbowego jako organu pierwszej instancji KAS. Jednak, jak już wspomniano, w przypadku organów drugiej instancji doszło do pełniejszego ujenoliczenia struktur administracji resortowej podległej Ministrowi Finansów. Dyrektor izby administracji skarbowej przejął bowiem zadania organu nie tylko celnego, kontroli skarbowej, ale i administracji podatkowej. W toku kontroli celno-skarbowej jest on także organem II instancji. Określenie „naczelnik urzędu celno-skarbowego” jest właściwe z punktu widzenia realizacji założenia unifikacji struktur niezespólonej, terenowej administracji rządowej. Jednak biorąc pod uwagę tę samą przesłankę wnioskowania, konsekwentnie należałoby nazwać organ wyższy mianem „dyrektor izby administracji celno-podatkowo-skarbowej”. Ta logiczna konkluzja nie wytrzymuje jednak krytyki z punktu widzenia poprawności językowej, analogicznie jak określenie „naczelnik urzędu celno-skarbowego”.

Sprawa celna jest sprawą finansową, gdyż cło jest świadczeniem pieniężnym stanowiącym dochód budżetowy państwa i Unii Europejskiej³⁴. Z tego powodu określenie „celny” mieści się w zakresie znaczeniowym pojęcia „skarbowy”. W złożeniu językowym „celno-skarbowa” nie tylko nie jest równorzędnym członem, ale jest przede wszystkim zbędne. Nie wnosi nic nowego pod względem znaczenio-

³³ Szerzej na temat istoty myślnika i jego funkcji zob. A. Wolański, *Edycja tekstów*, Warszawa 2008, s. 57-58; R. Pawelec, *Kreska kresce nierówna – o użyciu łącznika oraz (dwójako zapisywanego) myślnika we współczesnej interpunkcji i ortografii*, „Poradnik Językowy” 2013, z. 1, s. 69-79.

³⁴ Zob. np. W. Wójtowicz, *Prawo celne*, [w:] B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 1996, s. 273; L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2004, s. 133-134.

wym. Oczywiście, sprawy skarbowe nie muszą mieć charakteru celnego, gdyż mogą być podatkowymi, opłatowymi, innymi daninowymi lub niedaninowymi³⁵. Jednak zastosowanie w nazwie kontroli złożenia „celno-skarbowa” błędnie sugeruje, że jej przedmiotem nie jest weryfikacja innych spraw skarbowych niż celne.

3. Nomenklatura kontroli celno-skarbowej w świetle metody semiotyki prawniczej

Nazwa kontroli celno-skarbowej jest konstruktem myślowym, który wykorzystuje znaki językowe do komunikowania się legislatora z podmiotami interpretującymi i stosującymi przepisy ustawy o KAS. Przekaz treści komunikatów powinien odbywać się według reguł językowych typowych zarówno dla potocznej polszczyzny, jak i wyspecjalizowanych w tworzeniu przepisów prawnych³⁶. Oznaczenie terminu prawnego odbywa się za pomocą znaków i kodów opisujących³⁷, które nadają mu określoną treść. Powinny one tworzyć spójną pod względem logicznym, aksjologicznym i funkcjonalnym strukturę językową. Z tego powodu wyrażenie językowe staje się uporządkowanym systemem znaków. W zagranicznej literaturze trafnie wyjaśniono istotę znaku, że jest nim „coś, co komuś zastępuje coś innego pod pewnym względem czy w pewien sposób”³⁸. „Kontrola celno-skarbowa” jest takim oznaczeniem złożonym. Stanowi nie tylko pojedynczy znak, ale i ciąg znaków, które tworzą poszczególne człony tego wyrażenia językowego.

Działanie prawotwórcze polega na sygnifikacji, czyli tworzeniu i transmisji znaków³⁹. W teorii semiotyki stanowi ona obok sygnalizacji podstawową formę komunikowania się. Sygnifikacja jest procesem, w którym wysłany sygnał powoduje u adresata pewną reakcję interpretacyjną. Charakteryzuje się tym, że służy do porozumiewania się z szerszym kręgiem adresatów, a nie ze zindywidualizowanym odbiorcą komunikatu⁴⁰. Wykorzystywana jest do „przesyłania znaczeń” za pomocą kodów. Nomenklatura kontroli celno-skarbowej jest nietypowym kodem prawnym.

³⁵ Podział dochodów publicznych na daninowe i niedaninowe ma uzasadnienie normatywne w art. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.

³⁶ Kwestie te są przedmiotem wnikliwej analizy doktryny prawniczej. Zob. np. L. Kähler, *The Influence of Normative Reasons on the Formation of Legal Concepts*, [in:] *Concepts in Law*, eds. J.C. Hage, D. von der Pfordten, „Law and Philosophy Library” 2009, vol. 88, s. 81-82, https://doi.org/10.1007/978-90-481-2982-9_6.

³⁷ J. Fiske, *Introduction to Communication Studies*, Routledge, London 1990, s. 15-18; L. Cheng, W. Cheng, K. Sin, *Revisiting legal terms: A semiotic perspective*, „Semiotica” 2014, vol. 202, s. 167-182, <https://doi.org/10.1515/sem-2014-0051>.

³⁸ Ch. S. Peirce, *The Collected Papers of Charles Sanders Peirce*, eds. Ch. Hartshorne, P. Weiss (vol. 1-6), ed. A. Burkes (vol. 7-8), Cambridge, Massachusetts, 1965-66, vol. 2, par. 228, vol. 5 par. 484, 488.

³⁹ U. Eco, *Teoria semiotyki*, przekł. M. Czerwiński, Kraków 2009, s. 9.

⁴⁰ A. Gemel, *Kognitywno-sygnalizacyjny model dla genezy konwencji znaczeniowej w semiotyce Eco*, „Humanistyka i Przyrodoznawstwo” 2015, nr 21, s. 98, 99.

Nie reguluje normy prawej ani jej elementów składowych, którymi w ujęciu klasycznym są hipoteza, dyspozycja i sankcja. Z tego powodu nie może być typowym kodem zachowania. Należy uznać ją za kod oznaczający pojęcie prawne⁴¹. Prawidłowa sygnifikacja następuje więc w ramach postępowania legislacyjnego. Powinna być połączona z doбором takich oznaczeń, które nie powodują szumów komunikacyjnych zakłócających odbiór komunikatów prawotwórczych⁴². Problemem jest już tworzenie nowych pojęć, których odkodowywanie przez przeciętnego adresata aktu prawnego jest utrudnione, a przez to stają się one niezrozumiałe w procesie ich interpretowania i stosowania. Jak już wspomniano, mankament ten dotyczy nomenklatury kontroli celno-skarbowej. Jednak istotne jest również to, że mało komunikatywne są wyrażenia językowe nadmiernie rozbudowane i zawierające zbędne elementy składowe.

Redundancja oznacza „nadmiar, nadwyżkę, niepotrzebnie dużą ilość czegoś, nadwyżkę informacji zawartą w wiadomości lub komunikacie”⁴³. Komunikat o cennie redundantnej charakteryzuje się tym, że zawiera więcej informacji niż jest to niezbędne do przekazania jego treści⁴⁴. W ujęciu dynamicznym redundancja jest działaniem wywołującym ten skutek. Likwidacja lub zmniejszenie stopnia występowania cech redundantnych są środkami powodującymi zwiększenie komunikatywności i redukcję szumów informacyjnych. Niewątpliwie analiza semiotyczna nazewnictwa kontroli celno-skarbowej uzasadnia potrzebę wyeliminowania skutków redundancji. Jak już wspomniano, konstrukcja złożenia występującego w tej nomenklaturze jest niewłaściwa pod względem językowym. Zawiera zbędny i mylący człon „celno”. Wylimitowanie go nie spowoduje zmiany zakresu znaczeniowego pojęcia „kontrola celno-skarbowa”, a zwiększy jego komunikatywność. Za taką konkluzją przemawia także wieloznaczność określenia „celny”. Następstwem tej koniecznej zamiany językowej stanie się także bezprzedmiotowość stosowania łącznika występującego w złożeniu językowym. Jak już wspomniano, obecnie jest on niewłaściwie użyty. Oznaczenia „celno” i „skarbowa” nie są bowiem równorzędnymi wyrażeniami. Konsekwencją tej redundancji będzie także wyeliminowanie całego złożenia, gdyż może być ono zredukowane tylko do ostatniego jego elementu.

Z wykładni semiotycznej wynika konkluzja, że znaczenie wyrazu „kontrola” jest doprecyzowane przez zawężenie jego zakresu znaczeniowego za pomocą określenia „celno-skarbowa”. Zmiana kolejności jego elementów nie doprowadzi do redukcji

⁴¹ J. Fiske, *op. cit.*, s. 27-28.

⁴² Szum komunikacyjny to pojęcie oznaczające w modelu Shanona i Weavera z 1949 r. każdy sygnał zakłócający przekaz informacyjny wysyłany przez nadawcę. Może one mieć źródło wewnątrz lub na zewnątrz kanału komunikacyjnego. Na przykład jest to zaburzenie mowy, przerwa w transmisji, myśli odbiorcy, które powodują rozkojarzenie jego świadomości. Szerzej zob. J. Fiske, *op. cit.*, s. 23-24.

⁴³ *Wielki słownik wyrazów obcych*, red. A. Latusek, Kraków 2009, s. 747.

⁴⁴ *Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, t. III, Warszawa 2003, s. 904.

szumów informacyjnych i zwiększenia komunikatywności znaków językowych. Jak już wspomniano, przymiotnik „skarbowy” użyty w odniesieniu do wyrazu „celny” oznaczałby, że przedmiotem kontroli są tylko celne sprawy finansowe. Natomiast nie podlegałyby jej sprawy gospodarcze. Prawo celne ma funkcję zarówno fiskalną, jak i ekonomiczną⁴⁵. Z tego powodu ma złożoną strukturę interdyscyplinarną. Celna problematyka gospodarcza jest analizowana w ramach publicznego prawa gospodarczego⁴⁶. Natomiast zagadnienia finansowe budowy i stosowania należności celnych są domeną badań doktryny prawa finansowego⁴⁷. Zmiana kolejności występowania oznaczeń w treści złożenia językowego w nazewnictwie kontroli spowodowałyby bardziej precyzyjne zasygnalizowanie jej finansowej istoty. Jednak byłby to półśrodek niewystarczający do osiągnięcia redukcji szumów i zwiększenia stopnia komunikatywności tekstu ustawy o KAS. Nadal występowałyby bowiem niezgodność oznaczenia kontroli z jej zakresem przedmiotowym, który obejmuje nie tylko sprawy celne⁴⁸.

4. Podsumowanie

Zarówno z wykładni dogmatycznej, jak i semiotycznej uregulowania kontroli celno-skarbowej wynika konkluzja, że jej nomenklatura nie spełnia wymagań poprawności językowej oraz standardów przyzwoitej legislacji. Odkodowanie desygnatu tego pojęcia języka prawnego i prawniczego jest skomplikowanym działaniem interpretacyjnym, którego rezultaty nie są jednoznaczne i nie służą osiągnięciu stanu pewności zrozumieniu komunikatu zawartego w przepisach ustawy o KAS. Określenie „kontrola celno-skarbowa” jest nowym, wysoce specjalistycznym terminem, które nie występuje w potocznej polszczyźnie. Z tego powodu brakuje jego słownikowej definicji. W takiej sytuacji powinna być sformułowana jego definicja legalna. Jednak ta zasada techniki prawodawczej nie została zrealizowana w postępowaniu legislacyjnym. Obecne rozwiązanie prawne jest niewłaściwe i tworzy szumy komunikacyjne utrudniające zrozumienie istoty kontroli celno-skarbowej oraz zastosowanie jej uregulowań prawnych.

Nomenklatura instytucji prawnej nie może być konstruktem myślowym typowo spekulacyjnym, ale powinna wyrażać świadomy i racjonalny wybór prawodawczy. Zarówno całe pojęcie języka prawnego, jak i poszczególne jego elementy składowe muszą być spójne, logiczne i jednoznaczne. W wyrażeniu złożonym, a takim jest kontrola celno-skarbowa, powinny występować koherentne językowe,

⁴⁵ W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 265, 274; A. Kuś, *Podstawy prawa celnego*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2020, s. 393-396.

⁴⁶ A. Kuś, *op. cit.*, s. 393.

⁴⁷ W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 265.

⁴⁸ Por. art. 54 i art. 55 ustawy o KAS.

aksjologiczne i funkcjonalne powiązania jego członów. Znaczenie wyrazu „kontrola” jest doprecyzowywane przez użycie złożenia „celno-skarbowa”. To właśnie ono jest głównym powodem niewłaściwego nazwania tej procedury. Występują w nim trzy środki językowe. Odkodowanie znaczenia przymiotnika „skarbowa” jest możliwe z wykorzystaniem znaczenia słownikowego, występującego w potocznej polszczyźnie. W tym przypadku proces interpretacyjny nie jest utrudniony. Natomiast kontrowersyjny jest leksem „celno”, który wywodzi się od przymiotnika „celny”. W języku polskim jest pojęciem wieloznacznym, którego źródłosłów jest zróżnicowany. Dopiero w drodze wniosku prawniczego można wyciągnąć wniosek, że wywodzi się ono z rzeczownika „cło” i czasownika „clić”. W złożeniu językowym ważna jest także łącznik między jego elementami składowymi. Użycie tego środka ortograficznego wskazuje na ich znaczeniową równoważność. Jednak nie został on zastosowany w sposób prawidłowy, co przekłada się na brak językowej prawidłowości nazwy kontroli celno-skarbowej. Zakres znaczeniowy przymiotnika „skarbowy” jest szerszy od desygnatu określenia „celny”. W analizowanym złożeniu językowym pierwszy jego człon jest zbędny i podrzędny w stosunku do drugiego elementu.

Nazwa „kontrola celno-skarbowa” ma cechy redundantne, które utrudniają komunikowanie się między tzw. „racjonalnym prawodawcą” a odbiorcą jego komunikatu zawartego w przepisach ustawy o KAS. Wyeliminowanie zbędnych i nadmiernych elementów tej nomenklatury powinno sprzyjać zwiększeniu poprawności językowej i legislacyjnej jej uregulowania, a także prawidłowej interpretacji oraz stosowania ustawowych przepisów. Usunięcie błędu związanego z użyciem łącznika czyni bezprzedmiotowym całe złożenie językowe. Identyczny skutek miałyby usunięcie nadmiernego leksemu „celno”. Wykładnia językowo-gramatyczna i semiotyczna uregulowania nazwy kontroli celno-skarbowej uzasadnia postulat jej zredukowania do określenia „kontrola skarbowa”. Miałoby ono inny, znacznie szerszy sens niż takie samo określenie, które było stosowane przed 1 marca 2017 r. Natomiast wykładnia historyczna dostarcza argumentów, że alternatywna zmiana nomenklatury postępowania kontrolnego mogłaby polegać na jej rozbudowaniu przez dodanie kolejnego leksemu „podatkowo”. KAS powstała bowiem w wyniku konsolidacji rządowej administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej. Jednak określenie trójczłonowe oznaczenia procedury kontrolnej nie byłoby poprawne pod względem językowym i techniki prawodawczej, gdyż zawierałoby wady obecnej nomenklatury. Pojawiłyby się także nowe mankamenty, ale o tożsamej istocie, jak występujące w aktualnym złożeniu. Sprawy podatkowe mieszczą się bowiem z zakresie znaczeniowym skarbowości.

Literatura

- Bartoszewicz M., *Definicje legalne w świetle zasady określoności prawa*, [w:] *Dookoła Wojtek... Księga pamiątkowa poświęcona Doktorowi Arturowi Wojciechowi Preisnerowi*, red. R. Balicki, M. Jabłoński, Wrocław 2018.
- Buławajewski S., *Zasady prawidłowej legislacji podczas tworzenia aktów prawa miejscowego w Polsce*, „Studia Prawnoustrojowe” 2015, nr 29.
- Cheng L., Cheng W., Sin K., *Revisiting legal terms: A semiotic perspective*, „Semiotica” 2014, vol. 202, <https://doi.org/10.1515/sem-2014-0051>.
- Eco U., *Teoria semiotyki*, przekł. M. Czerwiński, Kraków 2009.
- Fiske J., *Introduction to Communication Studies*, London 1990.
- Gemel A., *Kognitywno-sygnalizacyjny model dla genezy konwencji znaczeniowej w semiotyce Eco*, „Humanistyka i Przyrodoznawstwo” 2015, nr 21.
- Gorgol A., *Komentarz do art. 11*, [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018.
- Gorgol A., *Komentarz do art. 30*, [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej: Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018.
- Gorgol A., *Komentarz do art. 34*, [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej: Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018.
- Gorgol A., *Porozumienie w sprawie powierzenia zadań Krajowej Administracji Skarbowej*, [w:] *Prawo administracyjne dziś i jutro*, red. J. Jagielski, M. Wierzbowski, Warszawa 2018.
- Halasz A., *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019.
- Halasz A., *Niejednolite stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3.
- Kähler L., *The Influence of Normative Reasons on the Formation of Legal Concepts*, [in:] *Concepts in Law*, eds. J.C. Hage, D. von der Pfordten, Law and Philosophy Library 2009, vol. 88, s. 81-82, https://doi.org/10.1007/978-90-481-2982-9_6.
- Koksanowicz G., *Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2014, nr 22.
- Kulicki J., *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie tworzenia prawa podatkowego*, „Analizy BAS” 2010, nr 4(29).
- Kuś A., *Podstawy prawa celnego*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2020.
- Malinowski A., *Definicje legalne w prawie polskim*, „Studia Iuridica” 2005, t. 44.
- Oręziak L., *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2004.
- Pawelec R., *Kreska kresce nierówna – o użyciu łącznika oraz (dwojako zapisywanego) myślnika we współczesnej interpunkcji i ortografii*, „Poradnik Językowy” 2013, z. 1.
- Peirce Ch.S., *The Collected Papers of Charles Sanders Peirce*, eds. Ch. Hartshorne, P. Weiss (vol. 1-6), ed. A. Burkes (vol. 7-8), Cambridge, Massachusetts 1965-66, vol. 2, par. 228, vol. 5.
- Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/kontrola.html>.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. A-K, R-Z, Warszawa 1995.
- Stahl M., *Kontrola i nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego*, [w:] *Prawo administracyjne: pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Warszawa 2013.
- Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, t. III, Warszawa 2003.
- Wielki słownik wyrazów obcych*, red. A. Latusek, Kraków 2009.
- Wolański A., *Edycja tekstów*, Warszawa 2008.
- Wójtowicz W., *Prawo celne*, [w:] B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 1996.
- Wronkowska S., *Zasady przyzwoitej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006.
- Wróblewski J., *Racjonalny model tworzenia prawa*, „Państwo i Prawo” 1973, nr 1.
- Zalasiński T., *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008.

Karin Cakoci

Pavol Jozef Šafárik University, Slovakia

ORCID 0000-0003-1862-8798

karin.cakoci@upjs.sk

Control and regulatory activity of customs authorities in the collection of customs duties*

Keywords: control and regulatory activity, customs duties, customs authorities, resource system

Summary. The issues of customs duties, customs, as well as their legal aspects in both substantive and procedural law, have always been at the centre of attention of modern civilisations. From the earliest times, every state formation has protected its interests in the movement of goods, persons, labour, etc. Law has always played a crucial and irreplaceable role in this sense. No other instrument of social regulation, especially today, has the intrinsic strength and capacity to better express and protect these interests. From this point of view, the view of law as an important instrument for the organisation, existence, implementation and further development of the social relations it regulates is entirely appropriate¹. Today, there is little doubt that customs legislation is very responsive to the socio-economic development of each country. From this point of view, therefore, it is both a reflection and a legal expression of this.

In this paper, the author purposely focused her attention on the institution of customs duties, not only from the perspective of customs law as one of the sub-branches of financial law, but also, and above all, from the perspective of budgetary law, analysing the customs duties as a traditional own resource, which represents a direct source of revenue for the EU budget. In this context, she considered it necessary to deal with the regulation of the collection of customs duties at national level and to highlight the role of the customs authorities in the above-mentioned control and regulatory activity.

Działalność kontrolna i regulacyjna organów celnych w zakresie poboru należności celnych

Słowa kluczowe: działalność kontrolna i regulacyjna, cła, organy celne, system zasobów

Streszczenie. Problematyka należności celnych, ceł, a także ich aspekty prawne zarówno w prawie materialnym, jak i procesowym, zawsze znajdowały się w centrum zainteresowania współczesnych cywilizacji. Od najdawniejszych czasów każda formacja państwowa chroniła swoje interesy w zakresie przepływu towarów, ludzi, siły roboczej itp. Prawo zawsze odgrywało w tym sensie kluczową i niezastąpioną rolę. Żaden inny instrument regulacji społecznej, zwłaszcza dzisiaj, nie ma wewnętrznej siły i zdolności do lepszego wyrażania i ochrony tych interesów. Z tego punktu widzenia patrzenie na prawo jako na ważny instrument organizacji, istnienia, realizacji i dalszego rozwoju regulowanych

* The paper represents a partial output from the research under Grant Project VEGA No. 1/0485/21 *Simultaneity and possibilities of reforming the system of own resources of the EU budget (legal and economic aspects also in the context of the consequences of the COVID-19 pandemic)*.

¹ See: Babčák V, *Základy finančného práva I. časť*, Právnická fakulta UPJŠ, Košice 2001, p. 21.

przez nie stosunków społecznych jest całkowicie właściwe. Obecnie nie ulega wątpliwości, że prawo celne w dużym stopniu reaguje na rozwój społeczno-gospodarczy każdego kraju. Z tego punktu widzenia jest więc zarówno jego odzwierciedleniem, jak i wyrazem prawnym.

W niniejszym opracowaniu autorka celowo skupiła swoją uwagę na instytucji należności celnych, nie tylko z perspektywy prawa celnego jako jednego z podgałęzi prawa finansowego, ale przede wszystkim z perspektywy prawa budżetowego, analizując należności celne jako tradycyjny środek własny, stanowiący bezpośrednie źródło dochodów budżetu UE. W tym kontekście uznaje za konieczne zajęcie się regulacją poboru należności celnych na poziomie krajowym oraz podkreślenie roli organów celnych w ww. działalności kontrolno-regulacyjnej.

Introduction

At this time, the analysis of the issue is also highly topical in view of the development of the own resources system, which should contribute as much as possible to the development of the policies of the individual EU Member States. New categories of own resources are currently being discussed in order to maintain the level of financial resources available to the EU.

In this context, reference should be made to Article 3(6) TEU², under which: “The Union shall pursue its objectives by appropriate means commensurate with the competences which are conferred upon it in the Treaties”, and Article 311 TFEU³, under which: “Without prejudice to other revenue, the budget shall be financed wholly from own resources. The Council, acting in accordance with a special legislative procedure, shall unanimously and after consulting the European Parliament adopt a decision laying down the provisions relating to the system of own resources of the Union. In this context it may establish new categories of own resources or abolish an existing category. That decision shall not enter into force until it is approved by the Member States in accordance with their respective constitutional requirements”.

In accordance with the defined reasons for the choice of the topic of the paper, the author considers the following hypotheses to be the basic hypotheses:

Hypothesis 1. Consistent and harmonised regulation of customs and the collection of customs duties is necessary due to the dynamic development and from the perspective of effective securing of EU financial resources.

Hypothesis 2. Efficient and effective customs controls on the collection of customs duties by customs authorities have an impact on the EU’s financial interests.

In the process of verifying or rejecting the established hypotheses, the author also concentrates attention on the achievement of the set objective of the paper. In order to achieve this objective, a comprehensive approach to the chosen issue is required, which needs to be examined from the perspective of the currently set

² Article 3(6) of the Treaty on the EU.

³ Article 311 of the Treaty on the Functioning of the EU.

legislation aimed at the own resources system in an effort to ensure adequate resources for the proper development of EU policies, while maintaining strict budgetary discipline. Due to the responsibility of the customs authorities for an efficient and effective approach to the collection of customs duties as an own resource accruing to the EU budget, it is also necessary to examine the state of the customs legislation governing the above-mentioned issue.

Several research methods were used to achieve the set objective. One of the basic research methods was the method of scientific explanation, which, also due to the nature of the hypotheses set out, is followed by (and intertwined with) the method of scientific prediction. Within the scientific explanation, the causal explanation method was used, where the author focused on the need to regulate and control the collection of customs duties in the context of ensuring sufficient funds within the EU budget. Due to the dynamic development, a historical comparison was also used (pointing in particular to changes in the perception of the institution of customs duties).

Since an adequate explanation of an individual phenomenon takes the form of deductive reasoning, the method of deductive reasoning was also used in the paper, taking into account in particular the feature of deductive reasoning, according to which a conclusion follows from certain assumptions only with a certain degree of probability. The degree of probability is, in the case of the issue under study, directly dependent on the next steps taken by the EU in the field of regulatory and control activities provided by the national authorities of Member States in the collection of customs duties, and largely determined by the current dynamic changes in EU legislative tendencies⁴. Since the basic thought processes of deduction and induction are interlinked, the author used induction in addition to deduction in this paper. In addition to these methods, the methods of description, analysis and synthesis were used, which are mutually dependent.

1. Institution of customs duties

A thorough analysis of the chosen issue, both in terms of theoretical-legal, legislative, as well as legal-application and implementation, requires, first of all, the definition and clarification of the basic concepts. Various definitions of a customs duty can be found in the literature, but even in the past there was no uniform opinion on this concept. Etymologically, the word derives from the Ancient Greek word “tèlos”, meaning a goal, end, final payment, while other concepts can also be

⁴ See: COUNCIL DIRECTION (EU, Euratom) 2020/2053 of 14 December 2020 on the system of own sources of the European Union and repealing Decision 2014/335/EU, Euratom.

found in the literature⁵. There are divergent, but in principle comparable, views on the definition of a customs duty in the current literature. The understanding and definition of the customs duty has depended on the understanding of its nature by individual authors. Each author approaches the definition of the concept from his or her often subjective rather than objective point of view.

Many definitions can be found in the literature which ultimately express the same essence of customs duty (an instrument of foreign trade). The customs duty as a monetary charge levied by the state on goods when they cross the state border has been perceived in recent years by several representatives of economic sciences in particular⁶. The view of treating the customs duty as a tax with a certain specific status can be found in Polish authors, who, however, are inconsistent in defining the concept of customs duty. A. Huchla states that customs duty has the characteristics of a tax⁷, the Polish author A. Drwiłło defines customs duty as a public levy similar to a tax⁸, other representatives of financial law in Poland identify customs duty with a tax; e.g. one can mention C. Kosikowski, E. Ruśkowski⁹. One could also speak of customs duty as a separate charge levied for fiscal purposes,¹⁰ but such a concept has not gained wide support and most contemporary authors do not share such an understanding of customs duty¹¹.

Customs duties can be seen in both a legal and an economic sense. Although customs duty is the closest in its nature to (indirect) taxes, it must de lege lata be seen as a sui generis payment¹². In the theory of Slovak and Czech financial law, this concept has been defined as a monetary charge levied by the state on goods when they cross the state or customs border¹³. Like A. Slovinský, the concept of customs duty is also defined in the theory of German financial law¹⁴. If we were to

⁵ For example, telonium, douane, customs, pedaticum, Zoll, and other. See, for example, Grůn L., *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*, Olomouc 2004, p. 169; Babčák V. et al., *Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii*, Bratislava 2012, p. 361 et seq.; Balko L., Králik J. et al., *Finančné právo: 2. časť, 1. vyd.*, Bratislava 2005, p. 459; Babčák V. et al., *Finančné právo na Slovensku*, Bratislava 2017, p. 306.

⁶ Pauličková A., Bakeš M. et al., *Finančné právo na Slovensku a v Čechách*, Bratislava 2007, p. 214. See, for example, Beňova E., Hlavatá I. et al., *Financie a mena*, Bratislava 1996, p. 88.

⁷ Huchla A. et al., *Encyklopédia práva*, Warszawa 1999, p. 82.

⁸ Deriřlo A., *Zarys práwa dewizowego i celnego*, Gdańsk 1991, p. 281.

⁹ Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994, p. 238.

¹⁰ See, for example, Spáčil B., *Teorie finančného práva ČSSR*, Praha, Orbis 1970, p. 67; Brodesser S. et al., *Celnictví v Československu: minulost a přítomnost*, Praha 1982, p. 7.

¹¹ See Kubicová J., *Zdanie medzinárodného obchodu a transakcií prostredníctvom ciel*, [in:] "Dane a právo v praxi" 1998, no. 11, p. 27: "...the phrase »customs duties«, used mainly in practice, is absurd in financial terminology, since customs duties are not levied in return for any service, there is no equivalent consideration, nor are they levied in connection with overloading, nor are they levied in connection with the third enumerated reason for levying charges – the existence of externalities".

¹² Jánošíková P., Mrkývka P. et al., *Finanční a daňové právo*, 2 vyd., Plzeň 2016, p. 397.

¹³ Slovinský A. et al., *Československé finančné právo*, Bratislava 1985, p. 133.

¹⁴ ZOLL, online, <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/zoll-49053>.

define the concept of customs duty, we would agree with Professor Bakeš's definition: "Customs duty is a sui generis compulsory payment, laid down by law, which is levied in direct connection with the passage of goods across a national frontier on persons importing or exporting the goods or on persons for whom such goods are imported or exported"¹⁵. Today, when customs duties are levied in international trade, they are largely motivated by the concept of territorial or economic customs duties, which was developed in the early 20th century by the customs law theorist Karl Lampe. According to this economic theory, the right to impose customs duties is linked to the direct entry of goods into economic circulation. Therefore, the right to impose a customs duty arises as soon as the foreign product is released into domestic circulation, thereby contributing to domestic price formation¹⁶.

In today's terms, customs duties can be characterised as a sui generis, non-equivalent monetary payment to the public budget, laid down by law, at a specified rate, levied in connection with the passage of goods across the national border on natural and legal persons importing or exporting goods or for whom goods are imported or exported¹⁷. Customs duties are an instrument which, in most cases, distorts natural economic relations, both internationally and in the internal economy, and their existence is in most cases linked to practical economic and political phenomena and processes¹⁸. The intensity of these interventions is reflected in the formulation of trade and, within it, customs policy priorities of the state. It is clear that in modern society, where economic phenomena are intrinsically linked to social, political, etc. phenomena, it is more likely to find the optimum degree of use of customs.

2. Customs duties as part of the EU's own resources system

To function as a major trading bloc, the EU depends on the efficient flow of goods in and out of the customs union, as well as on the free movement of goods within the single market. According to the latest available statistics¹⁹, in 2019 the EU's combined imports and exports amounted to around 4 trillion euros (which is equivalent to roughly 25% of the EU's GDP). This highlights the impact of international trade on EU economic activity and the importance of the customs union.

In this paper we will try to highlight the need for the application of uniform and harmonised customs rules, customs controls, procedures, risk assessment by national customs authorities, as the above has an impact on the effective and ef-

¹⁵ Bakeš M., *Teoretické otázky finančního práva*, Praha 1979, p. 102.

¹⁶ Wolfgang H., *Emerging Issues in European Customs Law*, [in:] "World Customs Journal" 2007, vol. 1, no. 1, p. 3-10.

¹⁷ Kárník M., *Clo a celní politika od A do Z*, 1. vydání, Olomouc 2012, p. 11.

¹⁸ Zahradník P., *Clo: historie, teorie, praxe*, [in:] "Finance a úvěr" 1991, vol. 41, no. 9, p. 421.

¹⁹ International trade in goods – Statistics Explained (europa.eu).

ficient collection of customs duties, which is important as a traditional own resource of the EU budget.

The EU budget is financed by own resources and other revenue²⁰. The EU's own resources can be characterised as revenue allocated to the EU to finance its budget and flowing into that budget automatically without the need for any additional decision by the national authorities. Other revenue (e.g. competition fines, taxes and other deductions from EU staff remuneration, bank interest, contributions from non-EU countries to certain EU programmes, etc.) provides only a relatively small share of the financing of the European budget.

In July 2020, EU leaders agreed on the MFF (Multiannual Financial Framework) 2021-2027 package and the Recovery Plan. To finance it, in line with the conclusions of that summit, the system of own resources was reformed²¹ and, in addition to existing levies such as customs duties, Member States' contributions based on value added tax (VAT) and gross national income (GNI), a levy based on the amount of non-recycled plastic packaging was introduced from 2021 onwards. Other own resources are foreseen in the future, such as a carbon border adjustment (carbon levy), a resource based on the revenues from emissions trading (targeting the aviation and maritime sectors), a digital services tax, as well as a single market tax.

The currently valid **“System for the management of the European Communities’ own resources in the Slovak Republic”** was adopted by Resolution of the Government of the Slovak Republic No. 594 of 2 September 2009. This document lays down the responsibilities of the individual entities in the Slovak Republic and activities that ensure financial and information flows, accounting, control and reporting in the implementation of the Slovak Republic's own resources contributions to the EU budget. As a complement to the already existing own resources management system, the Slovak Republic adopted **Council Decision (EU, Euratom) 2020/2053 of 14 December 2020 on the system of own resources of the European Union and repealing Decision 2014/335/EU, Euratom** by Resolution of the Government of the Slovak Republic No. 148 of 17 March 2021. In addition to the above, Council Regulation (EU, Euratom) 2021/76 of 30 April 2021 laying down implementing measures for the system of own resources of the

²⁰ Other revenue mean, for example, fees for the administrative activities of the institutions, fees relating to the functioning of the European Economic Area, fines, interest on late payments, taxes from EU staff remuneration, revenue from loans and borrowings and, above all, the budget surplus from the previous year. In general, however, if it were not for the budget surpluses, this group of revenue would be almost negligible in terms of the overall budget. See, for example, Council Regulation (EEC, Euratom, ECSC) No 260/68 of 29 February 1968 laying down the conditions and procedure for applying the tax for the benefit of the European Communities, or Council Regulation (EU) 2016/300 of 29 February 2016 regulating the emoluments of high-ranking EU public officials.

²¹ See: COUNCIL DECISION (EU, Euratom) 2020/2053 of 14 December 2020 on the system of own resources of the European Union and repealing Decision 2014/335/EU, Euratom.

European Union and repealing Regulation (EU, Euratom) No 608/2014 is also in force.

Currently, the EU's own resources system consists of:

- **traditional own resources** represented by **customs duties**. Customs duties result from the application of EU customs legislation and the Common Agricultural Policy to imports from third countries. Member States pay 75% of the customs duties collected to the EU budget and retain 25% for the cost of collection²²;
- **a VAT-based source**, which is derived from the application of a uniform rate for all Member States (except Germany, the Netherlands, and Sweden, which apply a reduced rate) to estimates of harmonised VAT bases determined under EU rules. The harmonised VAT base is calculated in accordance with the provisions of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax and Council Regulation (EEC, Euratom) No 1553/89 on the definitive uniform arrangements for the collection of own resources accruing from value added tax. The principle of calculating the harmonised VAT base is to simulate the situation as if all Member States applied a fully harmonised VAT system²³;
- **a GNI-based resource**, which is calculated by applying a uniform rate to the GNI of a Member State. This rate is fixed during the budgetary procedure²⁴. The GNI-based resource is a variable resource that is used to provide the revenue needed to cover expenditure when all other sources of EU funding are insufficient to cover the expenditure of the EU budget. The GNI-based resource thus ensures the balance of the EU budget;
- **a resource based on non-recycled plastic packaging waste**. This resource should be an incentive for Member States to recycle. With higher recycling rates, the levies are lower. The uniform rate for 1 kg of non-recycled waste is EUR 0.80.

3. Efficient and effective collection of customs duties by customs authorities

It is important to recognise that customs duties²⁵, now as in the past, are the most transparent and predictable way of protecting domestic industry, world trade and

²² König P., Lacina L., *Rozpočet a politiky Evropské unie*, Praha 2004, p. 55; König P. et al., *Rozpočet a politiky Evropské unie: příležitost pro změnu*, 2. vyd., Praha 2009, p. 23.

²³ Begg I. et al., *Financing of the European Union Budget. Study for European Commission, Directorate General for Budget – Final report*, 2009, p. 7; Leen A., *The Return of the Value Added Tax: A New Own Resource to Finance the Budget of the European Union*, [in:] "ATINER's Conference Paper Series POL2013-0496", pp. 191-202.

²⁴ See: Beličková K. et al., *Rozpočtová teória, politika a prax*, Bratislava 2010, p. 173.

²⁵ In this respect, for example, Strasser defined "own sources" as a tax borne directly by EU taxpayers, which is included under revenue in the EU general budget and does not appear in the budg-

business, and that they are clear, direct and easily comparable. The evolution of the Customs Union to date has been towards ensuring a more efficient and effective regulatory environment with a true regulatory environment for all Member States, whereby the customs authorities of all Member States should act according to common rules so that customs duties are collected more efficiently and effectively. As customs administration was not coordinated in international trade, the World Customs Organization (WCO) adopted a framework of standards for customs authorities to secure and facilitate global trade with the aim to provide a global response to supply chain security and facilitation²⁶. The EU itself has the responsibility of supervising the Union's international trade and upholding minimum standards of customs risk management and controls. Like many other jurisdictions and in line with international standards, the EU has a common policy framework intended to address customs risks and accelerate legitimate trade²⁷.

Member States' customs authorities have the responsibility to collect customs duties, excise duties and value added tax payable on imports. They also have a number of other tasks, such as improving the EU's internal security, protecting the EU from unfair and illegal trade and protecting the environment.

The Union Customs Code²⁸ provides: "Customs authorities shall be primarily responsible for the supervision of the Union's international trade, thereby contributing to fair and open trade, to the implementation of the external aspects of the internal market, of the common trade policy and of the other common Union policies having a bearing on trade, and to overall supply chain security. Customs authorities shall put in place measures aimed, in particular, at the following: protecting the financial interests of the Union and its Member States; protecting the Union from unfair and illegal trade while supporting legitimate business activity; ensuring the security and safety of the Union and its residents, and the protection of the environment, where appropriate in close cooperation with other authorities; and maintaining a proper balance between customs controls and facilitation of legitimate trade".

ets of the Member States. See: Strasser D., *The Finances of Europe: The budgetary and financial law of the European Communities*, Luxembourg 1991, p. 89.

²⁶ COM(2014) 527 final. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the EU Strategy and Action Plan for customs risk management: Tackling risks, strengthening supply chain security and facilitating trade, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a2e8d50b-2914-11e4-8c3c-01aa75ed71a1.0001.03/DOC_1&format=PDF.

²⁷ COM/2012/0793 final. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on Customs Risk Management and Security of the Supply Chain, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0793>.

²⁸ Article 3 of the Union Customs Code.

On 12 July 2018, EU finance ministers signed the CHARTER Customs Administrations of the European Union²⁹, under which customs administrations commit to share the same values and implement a common set of rules enabling the functioning of the EU Customs Union and Single Market.

Finding a balance between the need to facilitate trade through faster and smoother import procedures and the need to carry out customs controls with respect to the resources available in the country is a challenge for customs authorities. Goods imported into the EU are subject to customs controls. Customs controls³⁰ can only ensure the proper functioning of the internal market and the protection of the EU's financial interests if they are based on common rules and applied in a uniform and standardised way by the Member States.

The effective and efficient collection of customs duties by customs authorities is also affected by "risk", which is defined in the Union Customs Code³¹ as "the likelihood and the impact of an event [...], which would: (a) prevent the correct application of Union or national measures; (b) compromise the financial interests of the Union and its Member States; or (c) pose a threat to the security and safety of the Union and its residents, to human, animal or plant health, to the environment or to consumers. Financial risks are risks compromising the financial interests of the EU and its Member States.

The World Customs Organization (WCO)³² indicates in its risk management compendium that, to determine the level of risk, an analysis of the likelihood and the potential consequences and magnitude should be carried out. Risk analysis is defined as the systematic use of available information to determine how often defined risks may occur and the magnitude of their likely consequences.

The WCO developed the Revised International Convention on the Simplification and Harmonisation of Customs Procedures – the so-called Revised Kyoto Convention in an effort to promote the achievement of a highly facilitative process. According to the WCO, the Convention represents an international roadmap for prudent and innovative customs management and is designed to keep customs regimes relevant at a time when technological developments are revolu-

²⁹ CHARTER Customs Administrations of the European Union. The Customs Union since 1968 – Now and in the Future, online [cit. 6.02.2020], https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-07/charter_customs_administrations_of_the_eu.pdf.

³⁰ Article 5(3) of the Union Customs Code.

³¹ Article 5(7) of the Union Customs Code.

³² COM(2014) 527 final. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the EU Strategy and Action Plan for customs risk management: Tackling risks, strengthening supply chain security and facilitating trade, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a2e8d50b-2914-11e4-8c3c-01aa75e-d71a1.0001.03/DOC_1&format=PDF.

tionising the world of international trade and travel³³. In particular, the Convention aims to promote the achievement of a highly facilitative international travel and trade environment while maintaining an appropriate level of. The Convention is designed to provide the basic conditions and tools that will help the Contracting Parties achieve modern customs administration and contribute significantly to the facilitation of international trade, in particular by eliminating differences between the Contracting Parties' customs procedures and practices that may hinder international trade and other international exchanges, by

- meeting the needs of international trade and customs administrations to facilitate, simplify and harmonise customs procedures and controls,
- ensuring appropriate standards of customs control,
- enabling customs administrations to respond to major changes in trade and administrative methods and techniques,
- ensuring that the basic principles of simplification and harmonisation are made mandatory for the Contracting Parties, and
- providing efficient procedures for customs administrations, supported by appropriate and effective methods of control³⁴.

The WCO was an early advocate of the need to reconsider the traditional approach to controlling international trade and to abandon the “gatekeeper”³⁵ mentality that traditionally prevailed. Regarding the concept of customs control, the WCO states that the principle of customs control is the correct application of customs laws and compliance with other legal and regulatory requirements, with the maximum facilitation of international trade and travel. Customs controls should therefore be kept to the minimum necessary to meet the main objectives and should be carried out on a selective basis using risk management techniques to the greatest extent possible.

The application of the principle of customs controls will allow customs administrations to:

- focus on high-risk areas and therefore ensure more effective use of available resources,
- increase ability to detect offences and non-compliant traders and travellers,

³³ World Customs Organization 2002, Kyoto 2000: The International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs procedures (Revised) – Pathway to Efficiency and Effectiveness in the Customs Environment, World Customs Organization, Brussels.

³⁴ World Customs Organization, 1999. International Convention of the Simplification and Harmonization of Customs Procedures, as amended, known as the Kyoto Convention.

³⁵ The “gatekeeper” means someone whose job is to “open and close” the gate and prevent entry without permission.

- offer compliant traders and travellers greater facilitation, and
- expedite trade and travel³⁶.

It is clear from the above that the role of customs authorities, as well as customs duties itself, has changed significantly due to development factors, including the increasing globalisation of trade and revolutionary factors.

Customs authorities now have a huge range of supervisory and control responsibilities in relation to goods imported into the customs territory of the EU. Not only do they collect customs duties and VAT on imported goods and, where appropriate, excise duties, but they also control these goods for a range of non-financial reasons, for example to ensure that they meet EU product compliance³⁷ requirements, food, health and environmental standards and many other aspects. Customs authorities also verify that imported goods comply with rules on the protection of intellectual property rights³⁸, control the imports of drug precursors³⁹ to prevent their illegal diversion for drug production, control trade in cultural objects, trade in species of wild fauna and flora⁴⁰, and transport of waste to prevent illegal exports and imports, and enforce rules on illicit money flows entering or leaving the EU as part of EU anti-money laundering legislation. They also work together with law enforcement, administrative, border and internal security authorities in the fight against fraud, terrorism and organised crime. In addition, they are responsible for managing and enforcing the growing number of preferential trade agreements between the EU and other countries.

Despite the extensive modernisation of EU customs legislation in 2016, there are demonstrable problems such as the undervaluation of goods to avoid customs duties and VAT⁴¹, as well as the smuggling of illicit or dangerous goods. There are also concerns about imbalances in the way Member States carry out customs controls and the diversion of goods to the weakest points of entry and exit to avoid detection. It should be noted that the structure of trade has changed significantly

³⁶ Revised Kyoto Convention, Chapter 5, online [cit. 2020-02-21], <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelines-ch-6.pdf>.

³⁷ Product compliance includes not only compliance with legislation on harmonisation of product requirements, but also with other requirements such as product safety and accessibility for people with disabilities.

³⁸ Act No. 486/2013 Coll. concerning customs enforcement of intellectual property rights.

³⁹ Act No. 331/2005 Coll. on state administration authorities in matters of drug precursors, amending certain acts.

⁴⁰ Act No. 15/2005 Coll. on the protection of species of wild fauna and flora by regulating trade therein, amending certain acts; Act No. 39/2007 Coll. on veterinary care.

⁴¹ For example, the potential losses of customs duties and VAT due to undervaluation of imports of textiles and footwear from China to one Member State were calculated to be close to 5.2 billion euro for the period 2013–2016. See Report of the European Court of Auditors No 19 of 2017: “Import procedures: shortcomings in the legal framework and an ineffective implementation impact the financial interests of the EU”, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_19/SR_CUSTOMS_EN.pdf.

in recent times, which has caused the progress of global production specialisation, especially in industry. First, the share of manufactured goods in a global scale has increased significantly; second, the share of exports of parts and components in the total exports of goods has increased significantly; and third, exported goods account for a significant proportion of imported intermediate products. This changing structure has an impact on the type of transactions carried out by many customs administrations. As far as the Slovak Republic is concerned, the commodity structure of foreign trade is relatively diversified, but it does not represent a pure focus on one type of goods, despite the clear dominance of the machinery and equipment manufacturing sector – automobiles⁴².

Customs authorities themselves would benefit from more data and deeper analysis to assist in risk management, customs controls, customs clearance and anti-fraud measures. A rapidly changing world with accelerating digital transformation and new business models such as e-commerce is another of the challenges customs authorities face in implementing and enforcing EU import and export legislation. At the same time, customs authorities must always strive to facilitate legitimate trade, as international trade is essential for the EU to prosper.

The biggest problem in the customs area is that no EU-wide financial risk analysis is carried out, as a result of which the EU's financial interests are not properly protected. Risk analysis and the uniform application of customs controls are the basis for effective customs collection. Undeclared and misdeclared imports that have escaped customs controls result in a “duty gap” – the difference between the import duty actually collected and the amount that should theoretically have been collected⁴³.

In this context, the Commission launched in 2018 a project to ensure a long-lasting and efficient EU customs system. This innovative project, “The Future of Customs in the EU 2040”⁴⁴, aims to address current and future customs challenges, and to arrive at a vision of how EU customs should look like in 2040.

The result is a picture of the EU Customs Union of the future, where customs authorities work in a fully integrated way to:

⁴² See more: *Vývoj a štruktúra Slovenského exportu a importu*, “Bencont Weekly Report”, vol. 2018, no. 18, <https://www.bencont.sk/app/cmsSiteAttachment.php?ID=212&disposition=inline>.

⁴³ See the study of the European Parliament: European Parliament, Directorate General for Internal Policies, *From Shadow to Formal Economy: Levelling the Playing field in the Single Market*, 2013.

⁴⁴ Ghiran A., *Future of customs in the EU 2040*, 2020, <https://op.europa.eu/fr/publication-detail/-/publication/15e0391b-3a9b-11eb-b27b-01aa75ed71a1#:~:text=The%20Future%20of%20Customs%20in%20the%20EU%202040,its%20relevance%20and%20its%20effectiveness%20in%20the%20long-term>

1. protect society, the environment and the EU economy through effective facilitation of legitimate trade,
2. be proactive, work seamlessly with their stakeholders, and be committed to innovation and sustainability,
3. be seen to act as one.

This Action Plan sets out an ambitious set of actions to ensure a more coherent and stronger Customs Union in response to four areas where efforts are needed: risk management, e-commerce, compliance and the Customs Union acting as one.

(a) Risk management is crucial for customs controls, given the significant volumes of goods entering and leaving the customs territory, which cannot always be controlled individually by customs authorities, and given the need to facilitate legitimate trade. Customs authorities already carry out risk management on the basis of an EU-wide common risk management framework consisting of common risk criteria and standards, arrangements for exchanging risk information and the implementation of electronic risk analysis. The biggest concern is that the risk management framework is not implemented in the same way in all Member States. In addition, Member States' risk assessment systems may not include relevant information, either because this information is not collected or exchanged between Member States, or because Member States do not have EU-wide comparative data against which to interpret their own national data.

(b) E-commerce management. While e-commerce brings advantages, it also brings serious difficulties in ensuring compliance with tax and customs legislation. In addition, customs authorities have an obligation to control goods for a range of non-financial reasons, which have already been mentioned. For this reason, it is necessary to create and ensure conditions that, while facilitating cross-border trade, also create conditions to prevent VAT fraud and the smooth collection of customs duties.

(c) Promoting compliance. In order for customs authorities to focus on suspicious shipments of goods, it is important to achieve greater compliance, develop cooperation with key international partners at bilateral and multilateral level, while monitoring the implementation of existing EU preferential agreements with third countries and enforcing their rules. Individual customs regimes could be facilitated.

d) Customs authorities acting as one. Although Member States already cooperate with each other in many areas, broader and more intensive operational cooperation on a thematic or geographic basis between customs authorities must be achieved to ensure that essential priorities in the customs area are met. Cooperation between customs authorities and other national authorities must also be improved, with the EU acting as one in customs matters at international level. The imbalance between Member States in terms of customs controls needs to be addressed, in

particular by ensuring that all Member States have sufficient and trained human resources and modern and reliable equipment for customs controls. The equivalence of results in the implementation of external border controls must also be ensured by accurately measuring the implementation of customs measures and tasks.

Conclusion

In the context of the growing trend of importing illicit goods into our territory, customs authorities need to respond flexibly to new challenges such as increasing the competitiveness of economic operators operating in the EU, improving the economic environment, in particular by ensuring a smooth flow of trade, while at the same time carrying out the required level of controls to protect the health and safety of all EU citizens. In order to harmonise these requirements with each other, procedures and control methods need to be modernised and cooperation and information exchange between the different workplaces need to be strengthened. Customs authorities also perform a vital role in collecting statistics. The trade flow data they collect helps European policymakers detect economic trends, while information in their records contributes to decisions on whether to introduce limits on goods that may be competing unfairly with EU products⁴⁵.

On the basis of the above, the author set out hypotheses in the introduction, in relation to which she summarises the conclusions reached in the research carried out in the points below:

- Consistent and harmonised regulation of customs and the collection of customs duties is necessary due to the dynamic development and from the perspective of effective securing of EU financial resources.

The role of customs authorities has changed considerably over the last decades, shifting from a focus on trade and commerce of all kinds to a current focus on protecting the external borders of the European Union. Customs authorities also play a central role in ensuring that customs duties and other relevant taxes, such as excise duties and VAT, are collected on the goods concerned. In this context, EU customs authorities play a key role. Their mission is to ensure a continuous balance between protecting society and promoting legitimate trade through supply chain control, information exchange and cooperation, both at the EU's external borders and within the Customs Union. Customs authorities need to respond flexibly to new challenges such as increasing the competitiveness of economic operators operating in the EU, improving the economic environment, in particular by ensuring a smooth flow of trade while carrying out the required level of controls to protect

⁴⁵ The EU customs union: protecting people and facilitating trade, Luxembourg 2014, p. 7.

the health and safety of all EU citizens. In the light of these facts, it can be concluded that Hypothesis 1 has been confirmed.

- Efficient and effective customs controls on the collection of customs duties by customs authorities have an impact on the EU's financial interests

In this regard, it is important to note that customs authorities have identified and understood the key international, regional and national strategic drivers, the nature of illicit trade and the ways in which such trade is carried out, including commodity substitution, misdeclaration, fictitious exports, misclassification of goods, i.e. effective implementation of customs controls. Today's customs have to deal with a rapidly changing environment, e.g. changing production and consumption trends, increasing international trade, global threats (e.g. terrorism, organised crime, crisis situations) and various other new dangers (e.g. trade in dangerous goods), as well as political problems in any given country. In order to harmonise these requirements with each other, procedures and control methods need to be modernised and co-operation and information exchange between the different workplaces need to be strengthened and fully harmonised, which has ultimately an impact on the EU's financial interests. Customs duties are still an important and necessary instrument for stimulating trade and stopping the flow of illicit goods that undermine the economies of states, recognising that trade contributes to national development, competitiveness, job creation, wealth creation, poverty reduction and sustainable economic growth. On the basis of the above, Hypothesis 2 was also confirmed.

References

- Act No. 15/2005 Coll. on the protection of species of wild fauna and flora by regulating trade therein, amending certain acts.
- Act No. 331/2005 Coll. on state administration authorities in matters of drug precursors, amending certain acts.
- Act No. 39/2007 Coll. on veterinary care.
- Act No. 486/2013 Coll. concerning customs enforcement of intellectual property rights.
- Article 3 of the Union Customs Code.
- Article 3(6) of the Treaty on the EU.
- Article 311 of the Treaty on the Functioning of the EU.
- Article 5(3) of the Union Customs Code.
- Article 5(7) of the Union Customs Code.
- Babčák V., *Základy finančného práva I. časť*, Košice 2001.
- Babčák V. et al., *Finančné právo na Slovensku*, Bratislava 2017.
- Bakeš M., *Teoretické otázky finančného práva*, Praha 1979.
- Begg I. et al., *Financing of the European Union Budget. Study for European Commission, Directorate General for Budget – Final report*, 2009.
- Beličková K. et al., *Rozpočtová teória, politika a prax*, Bratislava 2010.
- Beňová E., Hlavatá I. et al., *Financie a mena*, Bratislava 1996.
- Brodesser S. et al., *Celníctví v Československu: minulost a přítomnost*, Praha 1982.

- Charter Customs Administrations of the European Union. The Customs Union since 1968 – Now and in the Future, online, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-07/charter_customs_administrations_of_the_eu.pdf.
- COM(2014) 527 final. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the EU Strategy and Action Plan for customs risk management: Tackling risks, strengthening supply chain security and facilitating trade, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a2e8d50b-2914-11e4-8c3c-01aa75ed71a1.0022.01/DOC_1&format=PDF.
- COM/2012/0793 final. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on Customs Risk Management and Security of the Supply Chain, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX%3A52012DC0793>.
- COUNCIL DIRECTION (EU, Euratom) 2020/2053 of 14 December 2020 on the system of own sources of the European Union and repealing Decision 2014/335/EU, Euratom.
- Drwiłło A., *Zarys prawa dewizowego i celnego*, Gdańsk 1991.
- Ghiran A., *Future of customs in the EU 2040* 2020, <https://blogs.ec.europa.eu/eupolicylab/?s=future+of+customs>.
- Huchla A. et al., *Encyklopedia prawa*, Warszawa 1999.
- Jánošíková P., Mrkývka P. et al., *Finanční a daňové právo*, 2. vyd., Plzeň 2016.
- Kárník M., *Clo a celní politika od A do Z*, 1. vyd., Olomouc 2012.
- Kosikowski C., Ruskowski E., *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994.
- König P. et al., *Rozpočet a politiky Evropské unie: příležitost pro změnu*, 2. vyd., Praha 2009.
- König P., Lacina L., *Rozpočet a politiky Evropské unie*, Praha 2004.
- Kubicová J. *Zdanie medzinárodného obchodu a transakcií prostredníctvom ciel*, [in:] “Dane a právo v praxi” 1998, no. 11.
- Leen A., *The Return of the Value Added Tax: A New Own Resource to Finance the Budget of the European Union*, [in:] “ATINER’s Conference Paper Series POL2013-0496”.
- Pauličková A., Bakoš M. et al., *Finančné právo na Slovensku a v Čechách*, Bratislava 2007.
- Report of the European Court of Auditors No 19 of 2017: “Import procedures: shortcomings in the legal framework and an ineffective implementation impact the financial interests of the EU”, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_19/SR_CUSTOMS_EN.pdf.
- Revised Kyoto Convention, Chapter 5, online [cit. 2020-02-21], <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelines-ch-6.pdf>.
- Slovinský A. et al., *Československé finančné právo*, Bratislava 1985.
- Spáčil B., *Teorie finančního práva ČSSR*, Praha 1970.
- Strasser D., *The Finances of Europe: The budgetary and financial law of the European Communities*. Luxembourg 1991.
- The EU customs union: protecting people and facilitating trade. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014, p. 7.
- Vývoj a štruktúra Slovenského exportu a importu*, “Bencont Weekly Report”, vol. 2018, no. 18, <https://www.bencont.sk/app/cmsSiteAttachment.php?ID=212&disposition=inline>.
- Wolfgang H., *Emerging Issues in European Customs Law*, [in:] “World Customs Journal” 2007, vol. 1, no. 1.
- Zahradník P., *Clo: historie, teorie, praxe*, [in:] “Finance a úvěr” 1991, vol. 41, no. 9.
- ZOLL, online, <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/zoll-49053>.

Pavel Hájek

Masaryk University, Czech Republic

ORCID 0000-0001-6834-9725

hajekpavel7@gmail.com

Research and development tax incentive in the Czech Republic and Croatia

Keywords: research, development, Czech Republic, Croatia, tax incentive, R&D

Summary. Each Member State of the European Union decides on its indirect support for research and development. For this reason, support differs very substantially among countries, not only in terms of the level of support but above all in terms of the process for granting support, the areas supported, the protection of know-how, and the legal certainty for taxpayers regarding R&D tax incentives. This article aims to identify positive legal support elements for indirect R&D support in Croatia and the Czech Republic based on the main criteria of their applicability in practice and decide which country provides more attractive indirect R&D support for beneficiaries. These findings may lead legislators to improve the legal regulation of indirect support for R&D in individual EU Member States and help beneficiaries to decide where to conduct their R&D. The Czech Republic and Croatia were chosen because they are comparably sized post-communist countries, but they have very different approaches to indirect R&D support. The article provides the most important information on the process of application of indirect support, their most important design elements, and a comparison of legislation in these two countries. Finally, *de lege ferenda* proposals are suggested to improve the current R&D tax incentives in the Czech Republic and Croatia.

Zachęta podatkowa na badania i rozwój w Republice Czeskiej i Chorwacji

Słowa kluczowe: badania, rozwój, Republika Czeska, Chorwacja, zachęta podatkowa, B+R

Streszczenie. Każde państwo członkowskie Unii Europejskiej decyduje o swoim pośrednim wsparciu dla badań i rozwoju. Z tego powodu wsparcie różni się bardzo istotnie pomiędzy krajami, nie tylko pod względem poziomu wsparcia, ale przede wszystkim pod względem procesu przyznawania wsparcia, wspieranych obszarów, ochrony know-how, a także pewności prawnej dla podatników w zakresie zachęt podatkowych na badania i rozwój. Niniejszy artykuł ma na celu zidentyfikowanie pozytywnych elementów wsparcia prawnego dla pośredniego wsparcia B+R w Chorwacji i Czechach w oparciu o główne kryteria ich zastosowania w praktyce oraz rozstrzygnięcie, który kraj zapewni bardziej atrakcyjne dla beneficjentów pośrednie wsparcie B+R. Ustalenia te mogą skłonić ustawodawców do poprawy regulacji prawnej pośredniego wsparcia B+R w poszczególnych państwach członkowskich UE oraz pomóc beneficjentom w podjęciu decyzji o miejscu prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej. Czechy i Chorwacja zostały wybrane, ponieważ są porównywalnej wielkości krajami postkomunistycznymi, ale mają bardzo różne podejście do pośredniego wsparcia B+R. Artykuł dostarcza najważniejszych informacji na temat procesu stosowania wsparcia pośredniego, ich najważniejszych elementów konstrukcyjnych oraz porównania ustawodawstwa w tych dwóch krajach. Na koniec zasugerowano propozycje *de lege ferenda* w celu poprawy obecnych zachęt podatkowych w zakresie badań i rozwoju w Czechach i Chorwacji.

Introduction

Research and development have undisputable benefits for all, small and medium enterprises, as well as large companies. R&D is a very important driver of economic growth as it spurs progress, innovation, and invention. According to Baldwin investments in R&D in small firms are less common, but not less effective. R&D capability is one of the key factors associated with a company's success. In general, small enterprises are less likely to engage in R&D, conduct R&D on regular bases, and are less likely to have their R&D department. Despite all that, all enterprises can largely profit from R&D investments¹.

The European Union takes into consideration the positive effect that R&D has on businesses, but also the economies of Member States and therefore the EU as a whole. That is the reason why the European Union's goal was to increase research and development spending to 3% of GDP by 2020². As we can evaluate today, the European Union's goal was not met. The highest R&D expenditure to GDP in 2020 in the EU had Belgium and Sweden (both 3.5% of GDP), followed by Austria (3.2% of GDP). On the opposite end of the scale are Romania, Latvia, Malta, Cyprus, Bulgaria, and Slovakia, which invested less than 1% of GDP into R&D. Average expenditure in the EU was at 2.3% of GDP in 2020³.

Investments in research and development are very much linked with the country's development⁴ and have a direct effect on GDP growth⁵. In general, there are two main ways of supporting research and development. The first is direct support, which could be characterized as financial aid or support for specific goals to selected subjects and under specific conditions (such as subsidies, grants, loans, etc.). The second one is indirect support which supports all subjects that meet general conditions. The most frequent indirect support of R&D is tax incentives⁶.

¹ R.J. Baldwin, *The Importance of Research and Development for Innovation in Small and Large Canadian Manufacturing Firms*, p. 28-30, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=123588 [access 1.08.2022].

² European Parliament, *EU research and development goals*, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2015-005756_EN.html [access: 5.08.2022].

³ Eurostat, *R&D expenditure in the EU at 2.3% of GDP in 2020*, <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/-/ddn-20211129-2> [access: 3.08.2022].

⁴ J. Hu, Y. Lan, *Empirical Study on the Relationship between R&D Expenditure and GDP in Guangdong Province*, <https://www.atlantis-pers.com/proceedings/icesem-18/25901125> [access: 5.08.2022].

⁵ S. Meo et. al., *Impact of GDP Spending on R&D, number of universities and scientific journals on research publications in pharmacological sciences in Middle East*, https://www.researchgate.net/figure/Correlation-coefficient-between-spending-on-R-D-as-percentage-of-GDP-and-total-number-of_fig2_258204614 [access 05.08.2022].

⁶ M. Janeček, K. Mráček, *KA 7.2: Organizace podpory výzkumu, experimentálního vývoje a inovací-Rada pro výzkum, vývoj a inovace, poskytovatelé, způsob poskytování podpory*, <https://www.tacr.>

Direct R&D support has a long tradition in most countries, indirect support raises its popularity gradually. Countries, such as Sweden or Finland rely mostly on direct funding. Others, like Japan, the Netherlands or Canada use indirect support widely. Many countries, however, offer both ways to provide a wide range of R&D support as possible⁷. According to Carvalho, tax incentives, as a dominant indirect instrument, offer several advantages in comparison with direct support. To provide a short list, tax incentives are offered to a wide variety of companies that can decide where and how to use the support most effectively and efficiently. Even though Carvalho refers to tax incentives as non-discriminatory, the author of this paper believes that some amount of discrimination may be found, although less than in direct support. Large companies that have tax advisers and lawyers usually easier comply with strict formal rules set by respective states to gain tax incentives, therefore have a clear advantage in applying for incentives. Among common disadvantages can be lined with the possibility of companies labeling other activities as R&D and investing only in projects with the highest rates of return⁸. In general, public incentives on R&D lead to increased private R&D investments, however only to a certain extent⁹. The positive outcome of R&D spending also highly depends on factor allocation, such as monetary capital (e.g. financial constraints), human capital (e.g. highly skilled employees), and management institution (e.g. efficient operations)¹⁰.

This article aims to decide which of the two selected countries, Croatia and the Czech Republic, provides superior R&D indirect support. Therefore, the following hypothesis was chosen: The Czech Republic provides more attractive indirect R&D support for beneficiaries, than Croatia. This research question shall be answered based on selected criteria, such as project eligibility, know-how protection, the volume of support, and the legal certainty of beneficiaries. These selected criteria reflect, on the one hand, the attractiveness of support for private companies and, on the other hand, the possibility for the state to consistently control com-

cz/interni_projekty/zefektivneni/KA7.2/KA%207_O2%20Organizace%20podpory%20VaVaI%20-%20final.pdf [access: 9.08.2022].

⁷ I. Busom, B. Corchuelo, E. Martínez-Ros, *Tax incentives and direct support for R&D: What do firms use and why?* https://www.researchgate.net/publication/254401518_Tax_incentives_and_direct_support_for_RD_what_do_firms_use_and_why [access: 9.08.2022].

⁸ A. Carvalho, *Why are tax incentives increasingly used to promote private R&D?*, p. 15, https://www.researchgate.net/publication/241753926_Why_are_tax_incentives_increasingly_used_to_promote_private_RD [access: 12.08.2022].

⁹ J. Choi, *Do Government Incentives to Promote R&D Increase Private R&D Investment?*, <https://academic.oup.com/wbro/article/37/2/204/6588035> [access: 18.08.2022].

¹⁰ D. Tang *et. al.*, *Government R&D spending, fiscal instruments and corporate technological innovation*, <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1755309122000302?via%3Dihub> [access: 15.08.2022].

pliance with the legal requirements for the allocation of support and therefore is more sustainable in the long-term.

The Czech Republic and Croatia were chosen because they are comparably sized post-communist countries, but they have very different approaches to indirect R&D support. Thus, this paper will first critically analyze the unidirectional aspects of indirect support to reveal the different aspects of investment attractiveness in both countries. By synthesizing the gained knowledge, it will be possible to evaluate the rationality behind different measures in legislation. The findings from each country will then be compared to answer the research question and possibly open space for proposing possible changes *de lege ferenda*. Therefore, the main scientific methods in this paper will be analysis, synthesis and comparison.

Currently, the literature and research on this topic focus only on individual national legislation. There are articles on tax support for R&D in both the Czech Republic and Croatia, which the author will build on in this article. However, any comparison of legislation on indirect R&D support in several countries is not very common. Research on the focus of comparisons of indirect support in the Czech Republic and Croatia has not yet been carried out.

1. R&D activities according to Frascati manual

To distinguish R&D and activities that may label as R&D it is necessary to first define activities falling under R&D. Many EU Member States adopted R&D types definitions from Frascati Manual. Frascati Manual is a document created by the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) and is an internationally recognized methodology for collecting and using R&D statistics¹¹.

Frascati Manual primarily distinguishes 3 types of research and development and those are:

- **Basic research**, which is experimental or highly theoretical work. The main goal is to obtain new knowledge of the underlying foundations of phenomena and observable facts. The outcome of basic research is usually published in a scientific journal.
- **Applied research** is primarily focused on specific and practical objectives or aims.
- **Experimental development** is connected with the production of new (or improving existing) processes or products. Experimental development draws on knowledge gained from practical experience and research¹².

¹¹ OECD, *Frascati Manual*, <https://www.oecd.org/sti/inno/Frascati-Manual.htm> [access: 18.08.2022].

¹² *Ibidem*, p. 45-55.

These definitions of R&D types derived from the Frascati Manual are implemented in Czech and Croatian law. Although the process of applying for tax incentives differs in both countries, taxpayers in both countries need to prove that the activities can be considered as R&D or that it fulfills a definition of another supported activity. Frascati Manual also contains a negative definition of research and development types, among which belongs for example feasibility studies. Feasibility studies use existing techniques to provide additional information before deciding on implementation¹³. Interestingly, some countries like Croatia¹⁴, also support feasibility studies, even though it does not fall under the R&D definition by the Frascati manual. From the above, it can be concluded that countries mainly adopt the definitions of individual types of research and development from Frascati Manual. However, this does not mean that they cannot extend their support to other activities.

2. R&D tax incentive in Croatia

In Croatia, all legal provisions related to R&D tax incentives are codified in Act on state aid for research and development projects and the Ordinance for State Aid for Research and Development Projects. A taxpayer established by the regulations of the Republic of Croatia on profit or income taxation is entitled to the additional tax base deduction. First of all, the taxpayer must submit an Application for Granting State Aid for Research-Development Project. The implementing authority that evaluates these applications on behalf of the Ministry of Economy, Entrepreneurship, and Crafts is The Croatian Agency for SMEs, Innovations and Investments HAMAG-BICRO (hereinafter "HAMAG-BICRO"). This agency evaluates formal requirements and verifies the eligibility of the project, activities, costs, and beneficiaries. When the agency completes the evaluation, the granting authority issues the Confirmation on the Status of State Aid Beneficiary or Notice on Non-Acceptance of the Application¹⁵.

Only after the Status has been granted can the costs incurred within the framework be counted towards research and development support. All projects may last

¹³ *Ibidem*, p. 77.

¹⁴ Act on state aid for research and development projects (*Zakon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte*, NN 64/2018). https://narodnenovine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_07_64_1306.html?fbclid=IwAR3HhOhBozx39aPg1LxECF4_S0kkAfoYh1hbZmIxf3z3cMxwGq-GRQ8jy-N8 [access: 18.08.2022].

¹⁵ Council of the European Union, *Croatia's Act on State Aid for Research and Development Projects (HR013)*, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9652-2019-ADD-6-REV-1/en/pdf&ccd=1&chl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-d> [access: 20.08.2022].

a maximum of up to 3 years in total¹⁶. The beneficiary is also obliged to submit an Annual Report on the execution of project activities, incurred costs, and the use of support to the grantor or the implementing body and the Ministry of Finance with the application of profit tax or income tax, following the deadlines prescribed by the special regulation regulating profit tax or income tax¹⁷.

Table 1. Tax base intensity and maximum amount of aid in Croatia

	Tax base reduction (eligible project costs)	Maximum amount of aid (per beneficiary, per project)	Maximum aid under special conditions*	Maximum aid intensity (eligible project costs)
Basic research	200%	€ 300,000	€ 40 million	100%
Industrial research	150%	€ 200,000	€ 20 million	50%**
Experimental development	125%	€ 100,000	€ 15 million	25%**
Feasibility study	150%	€ 50,000	€ 7.5 million	50%***

*Applies if more than 50% of the cost of research conducted is contracted with organizations for research and dissemination of knowledge

**May be increased to 80% of eligible costs under specific conditions

***May be increased by 10% for medium-sized entrepreneurs and 20 percentage points for small entrepreneurs

Source: own creation based on Croatia's Act on State Aid for Research and Development Projects

As can be seen from the table above, the Croatian legislator has decided that R&D support will be limited to a maximum of aid per beneficiary per year. However, special rules apply when it comes to a project, where at least 50% of the cost of research conducted is contracted with organizations for research and dissemination of knowledge. From this point, it is undoubtedly, that to reach support for larger projects, it is necessary to involve institutions oriented on R&D. The tax base reduction is more than favorable for the taxpayers with a range starting at 125% and up to 200% of eligible costs counted towards tax base reduction. Eligible costs include for example:

- costs of contractual research,
- costs of consultancy related to R&D projects,
- personnel costs (according to actual working hours spent on R&D),
- depreciation costs of equipment and instruments and
- additional overheads and other operating expenses¹⁸.

¹⁶ Croatian Agency for SMEs, Innovation and Investments, *State Aid for Research and Development (R&D) Projects*, <https://en.hamagbicro.hr/grants/innovation-process-support-programs/state-aid-for-research-and-development-rd-projects/> [access 20.08.2022].

¹⁷ Article 18 paragraph 5 Act on state aid for research and development projects, *op. cit.*

¹⁸ KPMG, *Global R&D Incentives Guide*, p. 43, <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2021/05/tnf-kpmg-report-overview-of-r-and-d-tax-incentives-by-country-2021.html> [access: 3.08.2022].

Regarding the projects, it is also important to mention that Croatian legal provisions contain a negative definition of eligible projects. Projects with a future revenue in gambling and betting, financial services, insurance, real estate, social welfare, or retail and wholesale are not eligible for the R&D tax incentive. Other restrictions limit a potential beneficiary. Beneficiaries cannot be experiencing financial difficulties, have unsettled tax, social security liabilities, unsettled liabilities toward employees, or have a record of previous infringements related to European Commission aid.¹⁹ To sum it up, Croatian legal provisions provide interesting opportunities for companies that buy fruits of R&D from research institutions with relatively low risks of losing state support. However, companies conducting research without major external help and those conducting larger projects may get more suitable tax incentives in other EU countries.

3. R&D tax incentive in the Czech Republic

In Czechia, legal provisions related to R&D tax incentives are codified in Czech Income Taxes Act. The definition of R&D is, however, incorporated in the Act on Support of R&D. The definition itself was implemented into national law from the Frascati manual. More detailed information about R&D tax incentives can be found also in decrees D-288 and MF-17 published by the Ministry of Finance. Although these decrees are not legally binding for the taxpayers²⁰, legal praxis shows the only way of avoiding any complication with the application for an R&D tax incentive is to follow precisely both decrees mentioned above.

The process of obtaining tax incentives very much differs from Croatia. First of all, a taxpayer needs to submit an official Notification to the tax authorities before the project starts. Since the Notification is delivered to the tax authorities, the project costs may be counted towards the incentive²¹. The taxpayer also needs to create a special document called “Project documentation” that shall contain identification of the taxpayer, project duration, goals, estimated cost, names of personnel participating in a project, ways of control, date of approval, name, and signature of approving person²². Tax authorities and administrative courts are very strict when it comes to evaluating formal requirements. The Supreme Administrative Court

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Decisions of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic from 23.06.2022, nr. 10 Afs 242/2020-40, and from 25. 10. 2006, nr. 8 Afs 3/2005-59.

²¹ F. Šimeček, *Výzkum a vývoj: Vybrané aspekty odčitatelné položky od základu daně v kontextu aktuální Judikatury*, <https://www.dauc.cz/clanky/7586/vyzkum-a-vyvoj-vybrane-aspekty-odcitatelne-polozky-od-zakladu-dane-v-kontextu-aktualni-judikatury> [access: 1.09.2022].

²² Article 34c, the Act of 18 December 1992, Income Taxes Act [official gazette Sběrka zákonů, No. 586/1992, as amended].

of the Czech Republic ruled that tax incentive represents a certain benefit, and if the taxpayer is interested in benefiting from it, he must meet the strict conditions set by the legislator²³.

The taxpayer then claims an R&D incentive in the corporate income tax return as an item deductible from the tax base²⁴. When the taxpayer claims the incentive, tax authorities usually conduct a tax audit. Firstly, they evaluate whether all formal requirements were fulfilled. If not, they do not even need to deal with the material requirements of the project, such as whether all project activities fall under the R&D definition²⁵. Secondly, tax authorities verify if all costs related to the project were recorded separately from other taxpayers' costs, which is one of many requirements. And lastly, they evaluate whether the activities performed fall under the definition of R&D.

To point out the most important aspects of R&D tax incentives in the Czech Republic, it is necessary to mention that taxpayers may deduct 100% of the project cost from the tax base or 110% of exceeding the cost of the previous year. The same cost basically enters a tax base twice. Firstly, as a regular tax expense and secondly as a tax incentive. There is no maximum limit of tax deduction, no excluded areas of R&D, and no need for preapproval of public authorities for the project (taxpayers only need to notify tax authorities)²⁶. Regarding costs, not eligible for tax deduction are costs that are connected with license fees or already supported by direct public support. Costs of services, except for those bought from public universities or organizations specialized in R&D and listed in the special legal act, costs spent on proving that performed activities fall under the R&D definition, and costs connected to financial leasing are also not eligible²⁷. If the taxpayer is unsure whether certain costs can be included in the tax deduction, they can request a Binding Assessment from the tax administrator. However, a Binding assessment is subject to a fee of CZK 10,000 (approx. EUR 400) and taxpayers may be rejected projects that would in the end turn out to be eligible by administrative courts. Therefore, this institute is not frequently used. To sum it up, the Czech tax incentive provides the same amount of support to all different types of R&D and therefore is more suitable for larger and more practical R&D. However, taxpayers may lose the incentive if they do not comply with all very strict formal requirements or prove that activities in question fall under the definition of R&D.

²³ Decisions of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic from 4.11.2020, nr. 1 Afs 270/2020-26.

²⁴ KPMG, *op. cit.*, p. 45.

²⁵ Decisions of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic from 28.6.2018, nr. 5 Afs 209/2017-44.

²⁶ § 34a-§ 34c Income Taxes, *op. cit.*

²⁷ T. Rydval, *Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně*. Prague 2021, p. 65-67.

4. Conclusion

The Czech Republic and Croatia provide indirect R&D support differently. International businesses and multinational enterprises may choose a country where to conduct their R&D in order to tax-optimize. All taxpayers applying for this indirect support will be primarily concerned with whether their R&D project is eligible for the incentive, how high support may receive, how their know-how will be protected in the process, and what legal certainty will they have that the support will not be withdrawn.

As already mentioned in the previous chapters, the Croatian legislator has established a clear list of projects that cannot be supported (e. g. gambling and betting, financial services, insurance, etc.) and conditions related to the taxpayer that exclude him from support (experiencing financial difficulties, have unsettled tax, etc.). On the one hand, these conditions show signs of project priority, i.e., state intentions not to support areas where R&D would not be of benefit to society, while on the other hand motivating taxpayers to fulfill their legal obligations properly. These elements are completely absent in Czech law, although they have positive elements. Although these restrictions have their justification, for taxpayers doing business in these excluded areas, this may be one of the reasons to carry out their R&D in other countries, e.g. in the Czech Republic, where such strict R&D criteria are not set.

The level of support is generally higher in Croatia. Croatian legislators also distinguished among different types of R&D. Generally speaking, the more theoretical and therefore most useful to society, the higher the support granted. In contrast, for experimental development or feasibility studies, where a larger impact on the profit of the company carrying out the development can be expected, the aid is generally lower. Although the Czech law distinguishes among different types of R&D, the meaning of these definitions is rather formal. The incentive contribution to a gradual increase in R&D spending compared to the previous year can be highlighted as a positive element in the Czech legislation. However, the amount of this incentive support is only symbolic, at 10% of eligible costs exceeding spending on R&D in the previous term, which makes this increase in support slightly lacking in its incentive function.

The implementation of a maximum amount of aid is somewhat debatable. Croatian law introduced a maximum amount of aid which, in the author's opinion, is too low. As a result, only minor projects that do not lead to a major development of society will be supported. Since 2018, i.e. since the entry into force of the law in question, the maximum amount of aid has not changed in Croatia, which, with the current inflation in the EU further reduces the real effectiveness

of the aid. For investments in R&D in which at least 50% of the costs are related to work purchased from scientific institutions, the maximum aid limit increases significantly. It is certainly right that scientific institutions, whose services will be in greater demand, are also indirectly supported in this way. In contrast, these restrictions prevent taxpayers, who can carry out large R&D projects on their own, from being supported. In the Czech Republic, there are no such limits, which seems to have a positive effect. Therefore, limiting the maximum amount of support thus appears to be an inefficient element of R&D support.

There are no specific provisions on the protection of know-how in the legislation on indirect R&D support in both countries in question. Therefore, it is only necessary to rely on the general provisions on non-publicity. However, the fear of misuse of all new know-how is often the reason why many taxpayers prefer not to use R&D tax support. In Croatia, all project documentation is assessed by the state organization before the project even starts. In the assessment phase of projects, know-how can be misused not only by the officials themselves but also by the invited expert who may be biased in some way (e.g., working for a competitor). In the Czech Republic, the taxpayer notifies the tax authorities of its intention to carry out R&D before the project is started. The Notification itself must also contain a basic definition of the project. The more specifically the taxpayer describes the project, the higher the likelihood of possible misuse of the information provided by officials. Conversely, if the definition is not specific enough, the taxpayer runs the risk of possible withdrawal of public support. The improvement of the system in both countries could be by implementing strict regulations when it comes to officials and experts involved in project evaluations.

When it comes to the question of legal certainty for taxpayers regarding the recognition of R&D costs, Croatian legislation can be highlighted. The taxpayer can be sure of the support already at the beginning of a project. This is primarily due to the tax support process because the state authority declares the beneficiary status before the project activities start. In the Czech Republic, in contrast, the verdict on whether the costs incurred will be deductible will only be discovered in the last step of the assessment during the tax audit (if a tax audit is conducted). Cases of subsequent denial of tax deductions disincentivize taxpayers from further investment in R&D, which is a very undesirable element and is one of the biggest challenges for Czech legislators to face in upcoming years when it comes to R&D support.

Finally, on the basis of the above, the hypothesis can be confirmed or refuted. As can be seen, the Czech Republic, compared to Croatia, offers an unlimited amount of indirect aid to beneficiaries. However, this is compensated by the long legal uncertainty of the beneficiaries and the lower aid percentage. The protection

of know-how is low in both countries and is therefore indecisive for the stated hypothesis. The hypothesis is therefore generally to be regarded as disproved. In detail, however, it can be admitted that in the case of large projects, or projects targeting areas excluded from support in Croatia, the hypothesis could be confirmed. In general, however, it can be assumed that taxpayers will prefer a higher percentage of support and the legal certainty that they will not lose the support once it has been granted. It can therefore be concluded that the hypothesis has been disproved and that Croatia generally offers more attractive R&D support.

Summary

All Member States of the European Union determine their indirect R&D support independently. Good examples of different approaches are the Czech Republic and Croatia. The Czech Republic and Croatia were chosen because they are comparably sized post-communist countries, but they have very different approaches to indirect R&D support. The goal of this paper was to decide, which country offers more attractive indirect R&D support for its beneficiaries. As it turned out, Croatia generally offers more attractive R&D support. However, when it comes to large projects, or projects targeting areas excluded from support in Croatia, the Czech Republic has more to offer. However, both countries should introduce rules for greater protection of know-how, which should make them more attractive for R&D investment.

Among the most important factors that can be highlighted in terms of R&D tax incentive in Croatia is a motivation for taxpayers to properly fulfill their obligations to reach the incentive. Very positive is also a sufficient level of support and a high level of legal certainty for both, taxpayers and granting authorities. Research and development tax incentive in the Czech Republic offers an unlimited amount of tax support and provides extra motivation to annually increase R&D investments. Although neither country has a flawless legal framework for indirect R&D support, both have several positive elements that can be an inspiration for legislators all over the world.

References

- Baldwin R.J., *The Importance of Research and Development for Innovation in Small and Large Canadian Manufacturing Firms*, "Statistics Canada Analytical Studies Paper" 1998, No. 107, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=123588.
- Busom I., Corchuelo B. and Martínez-Ros E., *Tax incentives and direct support for R&D: What do firms use and why?*, "Business Economic Series" 2011, https://www.researchgate.net/publication/254401518_Tax_incentives_and_direct_support_for_RD_what_do_firms_use_and_why.

- Carvalho A., *Why are tax incentives increasingly used to promote private R&D?*, “Working Paper Portugal” 2011, https://www.researchgate.net/publication/241753926_Why_are_tax_incentives_increasingly_used_to_promote_private_RD.
- Choi J., *Do Government Incentives to Promote R&D Increase Private R&D Investment?*, “The World Bank Research Observer”, <https://academic.oup.com/wbro/article/37/2/204/6588035>.
- Council of the European Union, *Croatia's Act on State Aid for Research and Development Projects [HR013]*, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9652-2019-ADD-6-REV-1/en/pdf&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-d>.
- Croatian Agency for SMEs, Innovation and Investments, *State Aid for Research and Development [R&D] Projects*, <https://en.hamagbicro.hr/grants/innovation-process-support-programs/state-aid-for-research-and-development-rd-projects/>.
- European Parliament, *EU research and development goals*, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2015-005756_EN.html.
- Eurostat, *R&D expenditure in the EU at 2.3% of GDP in 2020*, <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/-/ddn-20211129-2>.
- Hu J., Lan Y., *Empirical Study on the Relationship between R&D Expenditure and GDP in Guangdong Province*, ICESSEM 2018, <https://www.atlantis-press.com/proceedings/icesem-18/25901125>.
- Janeček M., Mráček K., *KA 7.2: Organizace podpory výzkumu, experimentálního vývoje a inovací – Rada pro výzkum, vývoj a inovace, poskytovatelé, způsob poskytování podpory, Technologická agentura ČR, 2016*, https://www.tacr.cz/interni_projekty/zefektivneni/KA7.2/KA%207_O2%20Organizace%20podpory%20VaVa%20-%20final.pdf.
- KPMG, *Global R&D Incentives Guide*, <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2021/05/tnf-kpmg-report-overview-of-r-and-d-tax-incentives-by-country-2021.html>.
- Meo S. et al. *Impact of GDP, Spending on R&D, number of universities and scientific journals on research publications in pharmacological sciences in Middle East*, European review for medical and pharmacological sciences, https://www.researchgate.net/figure/Correlation-coefficient-between-spending-on-R-D-as-percentage-of-GDP-and-total-number-of_fig2_258204614.
- OECD, *Frascati Manual*, <https://www.oecd.org/sti/inno/Frascati-Manual.htm>.
- Rydval T., *Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně*, Prague 2021.
- Šimeček F., *Výzkum a vývoj: Vybrané aspekty odčitatelné položky od základu daně v kontextu aktuální judikatury*, <https://www.dauc.cz/clanky/7586/vyzkum-a-vyvoj-vybrane-aspekty-odcitatelne-polozky-od-zakladu-dane-v-kontextu-aktualni-judikatury>.
- Tang D. et al., *Government R&D spending, fiscal instruments and corporate technological innovation*, “China Journal of Accounting Research” 2022, <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1755309122000302?via%3Dihub>.
- The Act of 18 December 1992, Income Taxes Act [official gazette Sběrka zákonů, No. 586/1992, as amended].
- The Act of 26 July 2018 – Act on state aid for research and development projects [official gazette Narodne novine, No. 64/2018, as amended].
- The Judgement of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic of 23 June 2022, 10 Afs 242/2020-40.
- The Judgement of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic of 25 October 2006, 8 Afs 3/2005-59.
- The Judgement of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic of 4 November 2020, 1 Afs 270/2020-26.
- The Judgement of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic of 28 June 2018, 5 Afs 209/2017-44.

Jan Neckář

Masaryk University, Czech Republic

ORCID 0000-0001-7865-8628

jan.neckar@law.muni.cz

Tax audit and tax sanctions

Keywords: Tax, Sanctions, Control, Remission of Tax Sanctions

Summary. The text is devoted to the relationship between sanctions and control procedures in tax administration in Czech tax law. After defining the individual types of sanctions, the system of sanctions arising in connection with controls carried out by tax administrators is analyzed from the perspective of profitability for public budgets and related impacts. An integral part of the text is a future outlook and an indication of possible directions of development in the area of sanctions that could mean an increase in the revenues of public budgets.

Kontrola podatkowa a sankcje podatkowe

Słowa kluczowe: podatek, sankcje, kontrola, umorzenie sankcji podatkowych

Streszczenie. Artykuł dotyczy relacji między sankcjami i procedurami kontrolnymi stosowanymi przez administrację podatkową na podstawie przepisów czeskiego prawa podatkowego. Po zdefiniowaniu poszczególnych rodzajów sankcji został poddany analizie system sankcji funkcjonalnie związanych z kontrolami przeprowadzanymi przez organy podatkowe. Jest on rozpatrywany z punktu widzenia następstw fiskalnych dla budżetów publicznych, które mają źródło w przepisach prawa podatkowego. Integralną częścią tekstu jest zaproponowanie zmian prawnych, które są ukierunkowane na optymalizację sankcji, aby mogły one wygenerować większe wpływy budżetowe.

Introduction

For the proper functioning of the taxation system, it is essential that taxpayers comply with the set rules. The fiscal function of taxes, i.e. raising funds for public budgets, which then finance public expenditure, cannot be fulfilled without this. Closely related to this issue is the definition of tax penalties, which are an absolutely essential element of tax regulation. Their purpose is both to punish entities that have violated legal norms and to prevent them from committing tax offences.

The issue of tax penalties has been the subject of repeated expert debates over the last few years in the Czech Republic, which, however, have tended to limit the level of penalties in favor of tax subjects. In addition, there are new efforts to rela-

tivize certain sanctions, especially in the context of the COVID-19 pandemic and the current economic situation. However, expert opinions have neglected or completely ignored the need to find a relevant level of tax penalties, focusing instead on justifying a reduction or full remission of penalties. This can be accepted from the point of view of taxpayers, but not from the point of view of public budgets.

The following text is devoted to penalties arising as a consequence of control procedures in tax administration and their projection. The hypothesis to be tested is that the system of tax penalties in the Czech Republic is set in contradiction with the fiscal function of taxation.

1. Tax sanctions in the Czech Republic

Tax law in the Czech Republic regulates a wide range of sanctions, with different consequences for individual violations. Thus, it is possible to distinguish among breach of an obligation of a non-monetary nature, breach of the principle of courtesy and cooperation, late filing of a tax claim, breach of the obligation to declare tax in the correct amount, late payment of tax and possibly other specific sanctions. It is already apparent from this list that the sanctions cover a wide range of situations in order to motivate operators to comply properly with their obligations. Individual sanctions are then imposed as a consequence of, during or as part of the overall tax administration activity.

In the case of non-monetary infringements, a fine is imposed for failure to comply with the notification, reporting or recording obligations¹. An example is the late (or no) submission of a VAT registration. The purpose of this penalty is to penalize non-compliance with administrative obligations by taxpayers where such non-compliance has (or may have) an impact on the tax administration itself. The amount of the fine may be up to CZK 500,000 (approx. EUR 20,000).

An orderly fine may be imposed for offensive submissions to the tax administrator², disobedience of an official's instruction or for disturbing the peace³. Here too, the fine can be up to CZK 500,000 (approx. EUR 20,000). Typical situations are heated negotiations during tax inspections, witness interviews, etc.

The third type of penalty penalizes late filing of tax returns, with the amount of the penalty depending on the length of the delay and the amount of tax assessed⁴.

¹ Section 247a of the Tax Code (Act No. 280/2009 Coll., Tax Code, as amended).

² In practice, there is a well-known case of the imposition of this fine in a case where the audited construction company delivered the required tax documents mixed with construction debris to the tax authorities in a box.

³ Section 247a of the Tax Code.

⁴ Marginal breaches of the obligation – a delay of no more than 5 working days – are not sanctioned. See section 250 of the Tax Code.

The taxable person is thus liable to pay a penalty of 0,05% of the tax assessed for each day of delay, up to a maximum of 5% of the tax assessed; in the case of tax loss, the penalty is set at 0,01% for each day of delay. The absolute limit is then set at CZK 300 000 (approx. EUR 12 000). This penalty is also imposed if an audit finds that the return was not filed when it should have been filed.

In the context of control procedures in tax administration, the most common consequences are penalties in the form of penalty and/or tax interest; however, by the nature of the case, all of the above penalties may be imposed when infringements of other obligations are detected.

A penalty is incurred when there is an assessment of tax, except where the entity files a supplementary tax claim. The amount of the penalty shall be 20% of the amount of the tax assessed or 1% in the case of a reduction in the tax loss. The penalty is considered⁵ a penalty for failure to comply with the obligation to declare tax and is a barrier to possible criminal prosecution of the subject under the principle *ne bis in idem*.

Tax interest, in turn, penalizes the failure to comply with the payment obligation on time, both from the point of view of the tax subject and the tax authorities. The tax subject may be liable to pay interest on late payment or interest on the amount withheld, while the tax authority may pay interest on incorrectly assessed tax, on a refundable overpayment or on a tax deduction. In addition to the cost of money itself, tax interest contains a penalty which should force taxpayers to pay their payment obligations on time.

Apart from penalties, interest on late payment is the most frequent consequence of control procedures in situations where the tax administrator finds a mistake regarding the amount of tax and the tax subject is subsequently obliged to pay the difference in tax. The delay in payment from the due date to the date of payment then gives rise to interest at a rate based on the central bank repossession rate and the first day of the debt⁶. To illustrate, the amount of interest on the delayed amount in the case of the start of the tax debt in the second half of 2022 is 15% per annum.

The interest on the unjustified tax assessment is set at the same rate as the interest on the delayed payment, which is paid by the tax administrator in the event that the tax assessment differs from the taxpayer's claim, the taxpayer pays the tax assessed and the tax assessment is subsequently cancelled for illegality.

⁵ Judgment of the Supreme Administrative Court No. 4 Afs 210/2014-57 of 24 November 2015.

⁶ Section 252 of the Tax Code, in conjunction with Government Regulation No. 351/2013 Coll., which determines the amount of interest on delay and costs associated with the claim, determines the remuneration of the liquidator, liquidator and member of the body of a legal person appointed by the court and regulates certain issues of the Commercial Bulletin, public registers of legal and natural persons and registers of trusts and registers of data on beneficial owners.

A specific tax interest related to the control procedures is the interest on tax deductions⁷, which, in accordance with European legislation, penalizes a prolonged examination of the tax deduction declared in the tax claim. The interest accrues from the day following the expiry of a period of 4 months from the end of the deadline for filing a proper tax claim or, in the case of late filing, from the date of filing. The amount of this interest shall be half of the interest on late payment (i.e. currently 7,5% per annum).

It is clear from the above overview that the system of penalties affects different situations, and that the level of penalties is appropriate – they are not liquidating penalties, but at the same time they provide sufficient incentive for entities to fulfil their obligations properly and on time.

2. Tax administration control procedures

The tax administrator has the legal power to control the fulfilment of obligations by tax subjects. This power is an integral part of tax administration and without it, the proper functioning of public budgets cannot be assumed, as without sanction mechanisms, entities would probably not fulfil their tax obligations.

In the Czech Republic, the tax administrator can examine the amount of tax claimed or assessed under the control procedures of the removal of doubt procedure and the tax audit. It is worth noting that it is solely up to the tax administrator to initiate the control procedure (if the conditions are met).

The procedure for the removal of doubts is a procedurally simpler method of examination, with the requirement for its application being the existence of specific doubts as to the correctness of the tax. A specific doubt means a reasonable doubt, not a certainty of incorrectness, but it typically refers to findings from other audits of other entities, findings from the tax administrator's own records, etc. Thus, in practice, this may refer to obvious mistakes in the tax claim (typos in numerical values), but also to factual doubts (failure to provide mandatory annexes proving certain claims, doubt arising from findings from an inspection at the supplier, etc.). In principle, the procedure for the removal of doubts is quick, the tax administrator starts the procedure with a call for the removal of doubts, on the basis of which the subject can explain and remove the specific doubts communicated, make comments on them, and may support them with evidence, while having the obligation to prove the correctness of his claims. On the basis of this procedure, the tax will be assessed, although it may, of course, be assessed at an amount dif-

⁷ Section 247a of the Tax Code.

ferent from that claimed in the tax return. However, only in certain cases a penalty payment will be due.

A tax audit, on the other hand, represents a more significant interference to the rights of the taxpayer and is a more complex, more detailed and more common procedure in practice. It should be pointed out that the tax administrator may initiate a tax audit at any time during the tax assessment period, the basic length of which is three years from the end of the period for filing a proper tax return. In the case of a tax audit, it is no longer necessary to have specific doubts about the correctness of the taxpayer's claims, and random audits are also permissible, but in practice audits are overwhelmingly initiated on the basis of an evaluation of various criteria and information⁸. As a result, the tax is usually determined differently⁹. If the tax authority assesses the tax *ex officio*, the subject is also obliged to pay a penalty.

The system of control procedures can be considered adequate to the needs of the tax administration authorities. It is a system that has been in use since 1993, and there have of course been successive amendments, but these adjustments are only responses to recent court decisions or findings of the need to respond to practical experience.

3. Control activities from an economic perspective

Control procedures in tax administration are mainly a preventive institute. Looking at the statistical indicators of the tax audits carried out, it is evident that the amounts of tax assessed are quite insignificant from the point of view of public budgets (about 0.5% of tax revenue)¹⁰:

Year	Quantity of tax audit	Detection of misconduct	Effectivity	Tax difference (in 1000 CZK)	Tax difference to 1 audit (in 1000 CZK)
2010	69 820	–	–	8 270 849	118
2011	47 472	–	–	6 685 979	141
2012	42 466	19 216	45,30%	8 430 760	199
2013	33 549	15 198	45,40%	8 228 542	245
2014	37 123	15 735	42,40%	9 614 461	259

⁸ The exact algorithm is logically unknown. Typically, the findings are from tax audits of the tax entity's customers or suppliers, or systemic audits focused on a particular area – most recently bond financing, advertising services, etc.

⁹ In 15 years of practice, the author is aware of only one case where the tax was not determined differently.

¹⁰ HARAŠTOVÁ, Nikola. Tax sanctions and their revenue to the public budget (Daňové sankce a jejich výnos do veřejného rozpočtu) [online]. Brno, 2022 [2022-09-26]. <https://is.muni.cz/th/vj4e5/>. Master thesis. Masaryk University, Faculty of Economics and Administration. Thesis supervisor Jan Neckář.

Year	Quantity of tax audit	Detection of misconduct	Effectivity	Tax difference (in 1000 CZK)	Tax difference to 1 audit (in 1000 CZK)
2015	27 447	12 947	47,20%	15 721 315	573
2016	18 940	10 198	53,80%	14 509 879	766
2017	13 971	8 458	60,50%	11 594 254	830
2018	11 715	7 032	60,00%	10 149 312	866
2019	10 408	6 416	61,60%	7 155 425	687
2020	6 753	4 594	68,00%	5 946 805	881

The above overview shows that the number of tax inspections is steadily decreasing, but at the same time the effectiveness of inspections (i.e. the ratio of inspections with detected errors and tax assessed to the number of inspections overall) is increasing significantly; the average amount of tax assessed per inspection is also increasing. This indicates a systematic approach of the tax administration, analysis of risk subjects and other factors, on the basis of which subjects are targeted for audit.

It is not known from publicly available data how individual taxes are represented in these figures. However, given the existence of control reports as an additional control mechanism in the VAT administration, it is generally known that VAT controls are overwhelmingly carried out on entities where there is a presumption of tax evasion – typically VAT fraud, involvement in chains, findings from international cooperation, etc.

However, it is also worth pointing out that the selection of entities to be audited is not based solely on a systemic analysis of economic indicators or suspicions of the tax administration, but for capacity reasons there is further selection both in terms of substance and numbers. In terms of substance, cases that could potentially lead to a tax assessment are excluded from the audits, but the probability of finding wrongdoing is not high. These are typically situations of unclear legislation. In terms of the number of checks carried out, entities are then selected which are more likely to be subject to a tax assessment than others (i.e. taking into account the principle of efficiency of management). In addition to the entities resulting from the risk analysis, the individual first-instance tax administrations have the possibility to carry out checks on the entities selected by them, which serves to control the entities in a certain business area.

The exact mechanisms for selecting the entities to be audited are not known, but the number of audits carried out already shows that ‘small frauds’¹¹ cannot be detected or are detected randomly. From this perspective, it is the control report that has enabled the tax administration to detect VAT fraud in a systematic way,

¹¹ This is a violation of tax law that is not apparent at first glance – for example, an increase in tax-effective costs that reduce the tax base that does not deviate from the values of past returns.

whereby entities automatically indicate who is their customer and who is their supplier. Such records then allow the tax administration to analyze chains easily.

Furthermore, the number of checks carried out must be related to the number of businesses that are most frequently subject to checks. In 2021, the number of economic entities in the Czech Republic was 2,976,264, of which 2,037,637 were private entrepreneurs and 543,037 were commercial companies¹². It is therefore quite clear that the probability of an inspection is approximately 0.3%, including the above-mentioned specifics of targeted inspections according to analyses, etc.

4. Relativization of sanctions

From the above defined system of sanctions, it appears that it is a comprehensive set of consequences of breach of obligations by individual subjects, which should discourage the commission of tax offences. In this context, however, it is necessary to point out the numerous exceptions which undermine the established system of sanctions and relativize both the creation and, where appropriate, the amount of the sanction itself.

When considering the impact of the most common penalties arising as a result of control procedures in tax administration, i.e. penalties and interest on late payment, it is worth emphasizing that these penalties may not arise at all. As regards interest on late payment, this will typically be a situation (although not very frequent in practice) where the entity in question has an overpayment of tax recorded with the tax authority at least equal to the amount of the tax difference determined. Interest on late payment accrues only on the amount not paid on the due date. The existence of the overpayment is offset against the underpayment of the tax difference and the entity does not incur the penalty at all, since it does not arise at all.

In addition, the incurrance of the penalty is dependent on when the tax authority initiates the procedure for the removal of doubts or the tax audit. Both of these control procedures may be initiated before the first assessment of the tax (in practice, this is typically the case when a VAT claim is submitted and the tax authority immediately initiates a tax audit based on its own findings). If, on the basis of the control procedure, the tax is first assessed, albeit in an amount different (higher) than the tax claimed, this difference is not sanctioned by a penalty. However, this distinction is illogical from the point of view of the purpose - the penalty is applied only and exclusively on the basis of the decision of the tax administrator when he carries out his control activity. Thus, in the case of a quick start of the in-

¹² Economic entities – time series. [online]. Český statistický úřad. [2022-09-26]. https://www.czso.cz/documents/10180/23188653/crescr012422_1.xlsx/5ddfa1e-8f86-4f90-a93a-870c7e-ae172d?version=1.1.

spection activity, no penalty is incurred, even though the findings are the same as in the case of later started inspections.

This approach therefore creates inequality between subjects, since the same conduct may be sanctioned in one subject and not in another, simply because the tax administrator carries out the inspection activity before the first tax assessment.

Under the current legislation, a penalty only arises if there is a tax assessment, and this is in addition to the situation where the subject files a supplementary tax return. Typically, penalties are incurred in the case of spot checks or checks on the relevant facts for an earlier period.

It is apparent that penalties arise only as a result of, or in direct connection with, part of the control procedures. In addition, however, it is possible to apply for a waiver of penalties¹³. The statutory legislation lays down rather vague rules, with the decision on waivers being entrusted to the tax administration authorities. In order to unify the decision-making practice, an internal normative instruction has unified the facts, the actual fulfilment of which may be considered as grounds for the remission of the tax surcharge under the statutory regulation¹⁴.

Both the formal conditions and, in the context of the substantive assessment, the relevant facts relevant to the case under consideration are assessed. As regards the formal conditions, the procedure is strictly an application procedure initiated by the taxpayer's submission of an application within the prescribed period. At the same time as the application is made, the tax in question must be paid. The substantive assessment then examines the fulfilment of the conditions for the actual possibility of a waiver on the basis of a (also past) serious breach of tax or accounting rules. It is only when these conditions are met that the extent of the remission is subsequently assessed, where the instruction presupposes specific facts which are decisive for determining the extent of the remission¹⁵.

The enumeration of the situations and the consequences for the decision on waiver has the consequence for taxpayers that the tax administrator is bound by the instruction and, as a result, the taxpayer is entitled to a waiver of the penalty, albeit in part. Thus, although the legislation provides for a coherent system of tax penalties, these are relativized through the decision to waive ancillary charges to the extent that in some cases penalties are not incurred at all (as they are waived) or are significantly reduced.

¹³ See section 259 et seq. of the Tax Code.

¹⁴ Instruction No. GFR-D-47 to the remission of tax accessories. [online]. Finanční správa. [2022-09-26]. https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn_GFR_D_47.pdf.

¹⁵ For example, if the presentation of demonstrably altered or falsified documents is found, even if other conditions are met, the decision will be that the penalty is not even partially forgiven.

The effects can be illustrated by a subject which has so far duly fulfilled its obligations and, on the basis of a tax audit, has been assessed a corporate income tax base of CZK 5,263,158 and a tax of CZK 1,000,000. Under the general rules, it would be liable to pay a penalty of 20% of the tax assessed, i.e. CZK 200 000. However, in view of the fulfilment of the conditions for waiving part of the penalty, a decision will be taken to waive the penalty to the extent of 75%, so that the penalty will represent only 5% of the tax assessed (CZK 50 000). From the point of view of the tax subjects, such a penalty seems to be an acceptable risk. On the one hand, a taxpayer may gain CZK 1,000,000 in tax savings by breaching its obligations and “trying it on”. In the case of an inspection carried out before the tax is assessed, the penalty will not arise at all and if the inspection is delayed, the tax subject will pay the same amount of CZK 1,000,000, but in addition, he will only pay CZK 50,000 more in penalties. If we take into account the limited time limit for the implementation of the control procedures, namely 3 years, combined with the number of controls and the total number of subjects, it is evident that the probability of control and therefore the imposition of penalty is absolutely minimal.

5. Options for adjusting tax penalties *de lege ferenda*

Tax penalties underwent a major legislative revision on January 1st, 2021, so it would be reasonable to assume that the legislator should not interfere with the penalty system in the foreseeable future. Although no amendment to the procedural regulations is currently being prepared in this respect, in the light of the current unsustainable state of public finances, there is beginning to be loud talk of extraordinary interventions in the tax system, either in terms of introducing new taxes¹⁶ or in relation to sanctions by waiving them systemically as part of a partial tax amnesty.

In September 2022, a bill on extraordinary forgiveness and extinction of certain tax debts was introduced¹⁷, which provides for the extinction of certain tax arrears and the forgiveness of interest. The proposal does not provide for the waiver of penalties at this time, but it is questionable in what form the bill will be adopted.

However, from a general point of view, the waiver of penalties, albeit on the basis of a law, is unsystematic and introduces further unfairness among taxpayers. The entity that pays its obligations properly and on time will pay the tax assessed, including the penalty, if applicable, and will not be entitled to remission of interest on late payment. By contrast, a taxpayer who has incurred an obligation to pay

¹⁶ For example windfall tax, or a sectoral income tax increase.

¹⁷ The proposal of the Extraordinary Forgiveness and Extinction of Certain Tax Debts Act [online]. Úřad vlády České republiky. [2022-11-21]. <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNCH7GP50B>.

but has not fulfilled its obligation by the relevant date will be entitled to apply for remission and will be granted it. However, such an approach is contrary to the fundamental constitutional limits on the imposition of taxes, where the distinction between subjects in this respect is unequal and unjustifiable.

Notwithstanding the above extraordinary interventions to the legal order, it is proposed to make changes in order to protect public finances. Relativization or systemic remission of penalties has an impact on public budgets. It is not possible to accept a situation in which it pays for entities to try to break tax law, knowing that if the tax authorities find out about the wrongdoing, the consequences are (compared to the potential gain) quite marginal.

The solution is therefore to increase penalties or at least to limit the possibility of waivers to isolated cases. Such a change would motivate taxpayers to fulfil their obligations properly and pay taxes in the correct amount. Consequently, public budgets would receive an appropriate amount of tax revenue.

At the same time, the control activities of tax administrations should be intensified or the time limit within which a tax entity can be audited should be extended. The longer the time limit, the longer the entities would live in uncertainty as to whether the tax authorities would find out about their misconduct. This change would also lead to a disincentive for subjects to commit tax offences.

It is also worth considering extending the penalty to situations where the tax is assessed at a different amount than the taxpayer claims, regardless of when (at what stage of the proceedings) the decision is taken.

Conclusion

An independent assessment of the current system of tax penalties in the Czech Republic leads to the conclusion that the rules set up suit tax subjects, who are only obliged to pay penalties in a limited number of situations. Taking into account the relatively short period of time for carrying out an audit, taxpayers often choose the “I’ll try” option and commit tax offences even though they are aware of the breach of tax law.

Recently, the tax inspection system has been modified and the changes made have resulted in a reduction in tax revenue for public budgets¹⁸. Through the decision on the waiver of penalties, it is then impossible to come to any other conclusion than that the hypothesis has been confirmed – the system of tax penalties in the Czech Republic is set in contradiction with the fiscal function of taxation.

¹⁸ On January 1st, 2021, there was a 6 bps reduction in interest.

However, with minor changes to the legislation, the fiscal function can be emphasized, but such a setting requires a politically unpopular step and it is therefore questionable whether the legislator will decide to go down this route. In the current state of public budgets, this is not a major difference in collections, but at the same time such a change could lead to more taxes being levied on a voluntary basis.

References

Act No. 280/2009 Coll., Tax Code, as amended.

Economic entities – time series. [online]. Český statistický úřad, https://www.czso.cz/documents/10180/23188653/crescr012422_1.xlsx/5ddfd1e-8f86-4f90-a93a-870c7eae172d?version=1.1

Government Regulation No. 351/2013 Coll., which determines the amount of interest on delay and costs associated with the claim, determines the remuneration of the liquidator, liquidator and member of the body of a legal person appointed by the court and regulates certain issues of the Commercial Bulletin, public registers of legal and natural persons and registers of trusts and registers of data on beneficial owners.

Harašková N., *Tax sanctions and their revenue to the public budget (Daňové sankce a jejich výnos do veřejného rozpočtu)* [online], Brno 2022, <https://is.muni.cz/th/vj4e5/>. Master thesis. Masaryk University, Faculty of Economics and Administration. Thesis supervisor Jan Neckář.

Instruction No. GFR-D-47 to the remission of tax accessories [online], Finanční správa, https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn_GFR_D_47.pdf.

Judgment of the Supreme Administrative Court No. 4 Afs 210/2014-57 of 24 November 2015.

The proposal of the Extraordinary Forgiveness and Extinction of Certain Tax Debts Act [online], Úřad vlády České republiky, <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNCH7GP50B>.

Michalina Duda-Hyz

Uniwersytet Opolski

ORCID 0000-0001-7058-3481

michalina.duda-hyz@uni.opole.pl

„Kontrola” wydatków budżetowych realizowanych w formie tzw. wpłat z budżetu państwa

Słowa kluczowe: wpłaty z budżetu państwa, gospodarka budżetowa, kontrola wydatków budżetowych, budżet państwa, fundusze celowe

Streszczenie. Celem artykułu była analiza trybu i zasad przekazywania tzw. wpłat z budżetu państwa na rzecz państwowych funduszy celowych oraz funduszy prowadzonych w Banku Gospodarstwa Krajowego, a także próba odpowiedzi na pytanie, czy odejście od formuły dotacji ogranicza możliwość sprawowania parlamentarnej i społecznej kontroli nad przekazywanymi środkami. Realizacja przyjętego celu badawczego pozwoliła na potwierdzenie hipotezy, iż przekazywanie środków budżetowych w formie tzw. opłat z budżetu państwa istotnie ogranicza możliwość sprawowania kontroli nad przekazywanymi środkami. Wykazano również, że w niektórych z badanych sytuacji celem odejścia od formuły dotacji było trwałe wyodrębnienie części wydatków budżetu państwa i stworzenie podstaw prawnych do ich wydatkowania w sposób charakterystyczny dla gospodarki funduszowej.

‘Control’ of Budget Expenses Paid in the Legal Form of so-called Payments from State Budget

Keywords: payments from the state budget, budgetary economy, control of budget expenses, state budget, special purpose funds

Summary. The aim of the study was to analyse the procedure and rules for the transfer of so-called payments from the state budget to special purpose state funds and funds carried out by Bank Gospodarstwa Krajowego, as well as to determinate whether the departure from the legal form of a state grant limits the possibility to exercise parliamentary and social control over the transferred funds. The implementation of the indicated research objective allowed for the confirmation of the hypothesis that the transfer of budgetary funds in the legal form of so-called payments limits the possibility of exercising control over the transferred funds. It was also shown that, in certain cases, the objective of the departure from the legal form of a state grant was the permanent extraction of the part of budget expenses and creation of a legal basis for spending them in a manner characteristic of fund economy.

1. Uwagi wprowadzające

Do roku 2020 w polskim systemie prawnym do odosobnionych należało zaliczyć takie konstrukcje prawne, w których świadczenia dokonywane z budżetu podmio-

tu publicznego na sfinansowanie niedoboru jednostki powiązanej z tym budżetem metodą netto były przekazywane w formie innej niż dotacja. Formuła dotacji w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych była przy tym wykorzystywana zarówno w odniesieniu do transferów wewnątrz szeroko pojmowanego systemu budżetowego państwa, jak i w zakresie świadczeń dokonywanych w trybie władczym na rzecz osób trzecich¹. Nadawanie świadczeniom realizowanym w imieniu państwa i przez jego organy formy prawnej dotacji odpowiadało głęboko zakorzenionemu w naukach prawnych przekonaniu, że państwo nie ma prawa niczego darować, a realizowane transfery nie są środkiem samym w sobie, lecz środkiem do osiągnięcia określonego celu, wynikającego z interesu publicznego². W konsekwencji termin „wpłaty z budżetu państwa” był stosowany w języku prawnym jedynie w odniesieniu do transferów na rzecz Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (dalej: FUS) przekazywanych na świadczenia, których wypłatę zlecono Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych³. Warto również zaznaczyć, że kwestia przekazywania owych wpłat nie wzbudzała kontrowersji i nie była szerzej rozpatrywana w lite-

¹ Art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.), dalej jako: u.f.p. Na temat normatywnego i doktrynalnego pojęcia dotacji szerzej zob. E. Tegler, *Dotacje budżetowe i inne wydatki redystrybucyjne*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, *Instytucje budżetowe*, cz. II, *Dochody i wydatki budżetu*, red. M. Weralski, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985, s. 625-650; T. Dębowska-Romanowska, *Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich*, Łódź 1993, s. 41-63; eadem, *Wybrane zagadnienia klasyfikacji ekonomiczno-prawnej dotacji*, „*Studia Prawno-Ekonomiczne*” 1989, t. LIII, s. 21-48; eadem, *Prawne pojęcie ogólnej dotacji zobiektywizowanej*, „*Państwo i Prawo*” 1989, nr 10, s. 76-84; E. Chojna-Duch, *Struktura dotacji budżetowej. Studium teoretycznoprawne*, Warszawa 1988, s. 15-44; A. Ostrowska, *Prawnofinansowy charakter wydatków dotacyjnych*, [w:] *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, red. J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2009, s. 211-216; eadem, *Dotacja w systemie prawnofinansowym samorządu terytorialnego*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruszkowskiemu*, red. L. Etel, M. Tyniewicz, Białystok 2012, s. 289-298; eadem, *Charakter prawny i rola dotacji w systemie wydatków publicznych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Ż. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 113-123; eadem, *Samorządowe prawo dotacyjne. Dotacje jako wydatki jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2018, s. 23-33 i 216-232; Z. Ofiarski, *Dotacja celowa jako kategoria źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruszkowskiemu*, red. L. Etel, M. Tyniewicz, Białystok 2012, s. 276-298; M. Duda, *Dotacje udzielane przez państwowe osoby prawne*, „*Państwo i Prawo*” 2014, nr 3, s. 28-32; L. Patrzałek, *Dotacje jako transfery z budżetu państwa i budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, „*Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Lublin-Polonia. Sectio H*” 2017, vol. LI, 6, s. 294-299; K. Czarnecki, *Dotacje budżetowe. Konstrukcja prawa i procedury*, Toruń 2018, s. 25-32; A. Borodo, *Dotacje budżetowe należne ex lege*, [w:] *Problemy finansów publicznych i prawa finansowego. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, Wrocław 2021, s. 41-50; W. Fil, *Dotacje z budżetu Unii Europejskiej. Zagadnienia konstrukcyjne*, Warszawa 2021, s. 1-62 oraz powoływana tam literatura.

² E. Chojna-Duch, *op. cit.*, s. 35-36 oraz powoływana tam literatura.

³ Art. 52 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. poz. 1009 z późn. zm.).

raturze przedmiotu⁴. Wskazana sytuacja uległa zmianie w czasie epidemii, kiedy utworzono Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 i przyjęto, że będzie on zasilany tzw. wpłatami z budżetu państwa⁵. Począwszy od roku 2020, konstrukcja wpłat z budżetu państwa jest coraz powszechniej wykorzystywana w procesie określania katalogu przychodów funduszy celowych.

Celem niniejszego artykułu była analiza trybu przekazywania i kontroli wydatkowania tzw. wpłat z budżetu państwa na rzecz państwowych funduszy celowych oraz funduszy prowadzonych w Banku Gospodarstwa Krajowego, a także próba odpowiedzi na pytanie, czy odejście od formuły dotacji nie ogranicza możliwości sprawowania parlamentarnej i społecznej kontroli nad przekazywanymi środkami. W pierwszej części opracowania przedstawiono regulacje zawierające upoważnienia do przekazywania tzw. wpłat z budżetu państwa o charakterze epizodycznym, w drugiej – przepisy o nieograniczonej czasowo mocy obowiązującej. Ostatnia część artykułu zawiera uwagi na temat parlamentarnej i społecznej kontroli wydatków budżetowych realizowanych w formie tzw. wpłat z budżetu państwa.

2. Upoważnienia do przekazywania wpłat z budżetu państwa o charakterze epizodycznym

Przepisy czasowe zawierające upoważnienia do wydatkowania środków budżetowych w formie tzw. wpłat z budżetu państwa w przeważającej mierze dotyczyły jednego roku budżetowego, choć można także wskazać regulacje o dłuższym okresie obowiązywania. W związku z tym w roku 2020 wpłatami z budżetu państwa

⁴ Na temat źródeł przychodów FUS szerzej zob. np. J. Szolno-Koguc, *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania*, Lublin 2007, s. 211-217; *eadem*, *Fundusze związane z ubezpieczeniami społecznymi w polskim systemie finansów publicznych*, „Studia Ekonomiczne” 2018, nr 358, s. 243-252; R. Socha, *Sytuacja finansowa Funduszu Ubezpieczeń Społecznych a otoczenie makroekonomiczne*, [w:] *Różne aspekty ubezpieczeń społecznych. Materiały z seminariów ZUS (2)*, Warszawa 2012, s. 9-17; G. Ancyparowicz, *Przyczyny narastania deficytu Funduszu Ubezpieczeń Społecznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2014, nr 65, s. 13-25; M. Pierchalska, *Niewystarczalność funduszu ubezpieczeń społecznych a budżet państwa*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2014, t. XV, z. 9, cz. 2, s. 84-87; J. Wantoch-Rekowski, *System ubezpieczeń społecznych a budżet państwa*, Warszawa 2014, s. 121-127; *idem*, *Komentarz do art. 52*, [w:] *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, red. J. Wantoch-Rekowski, SIP Lex 2015; K. Bielawska, *Rola pozaskładowych źródeł w finansowaniu świadczeń z ubezpieczenia społecznego wypłacanego z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych*, „Ubezpieczenia Społeczne” 2016, nr 2, s. 3-17.

⁵ Art. 65 ust. 4 pkt 3 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 z późn. zm.). Szerzej zob. B. Kucia-Guściora, *Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 – antydotum finansowe na czas pandemii*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1, s. 26-51; E. Stupienko, *Fundusz Inwestycji Lokalnych jako pozabudżetowa forma wsparcia jednostek samorządu terytorialnego*, „Ekspertyzy i Opracowania. Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego” 2020, nr 117, s. 1-11.

mogły być zasilane następujące państwowe fundusze celowe: Fundusz Wsparcia Policji i Fundusz Wsparcia Straży Granicznej – fundusze centralne⁶, Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych⁷, Fundusz Solidarnościowy⁸ oraz Fundusz Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej⁹. W odniesieniu do wszystkich wskazanych wyżej funduszy upoważnienia do ich zasilenia wpłatą z budżetu państwa zawarto w ustawach wydawanych w związku z epidemią COVID-19¹⁰, a same unormowania ograniczały się do wskazania ministra właściwego do przekazywania wpłat. Jedynie w przypadku Funduszu Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej uchwalono przepis upoważniający komendanta głównego do przekazywania środków pochodzących z wpłat z budżetu państwa do funduszy wojewódzkich lub funduszy szkół Państwowej Straży Pożarnej.

Regulacje tworzące podstawy prawne do zasilania funduszy celowych wpłatami z budżetu państwa obowiązywały także w 2021 r. Z uwagi na to, że decyzja polityczna o konieczności zastosowania tej konstrukcji zapadła przed rozpoczęciem roku budżetowego unormowania zawierające upoważnienia do takich wydatków zawarto w ustawie o budżecie państwa¹¹. Wprowadzono przepis stanowiący, iż w roku tym źródłem przychodu Funduszu Solidarnościowego mogła być również wpłata z budżetu państwa przekazana przez ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego¹². *Novum* stanowiła regulacja, w myśl której świadczenie to mogło być również dokonane z przeniesień środków zablokowanych na skutek

⁶ Art. 13 ust. 4c-4i ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz.U. z 2021 r. poz. 1882 z późn. zm.); art. 8a ustawy z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (Dz.U. z 2022 r. poz. 1061 z późn. zm.). Na temat tych funduszy szerzej zob. A. Świerczewska-Gąsiorowska, *Komentarz do art. 13*, [w:] Ł. Czabotar, Z. Gądzik, A. Łyżwa i in., *Ustawa o Policji. Komentarz*, SIP Lex 2015; K. Krauschar, *Fundusz Wsparcia Straży Granicznej – uczestnictwo w pokrywaniu kosztów funkcjonowania tej formacji przez jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2020, nr 6, s. 7-17.

⁷ Art. 11 ustawy z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 161).

⁸ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 1787, z późn. zm.). Szerzej zob. A. Kolek, O. Sobolewski, *Polski system emerytalny. Prawne uwarunkowania trzech filarów*, Warszawa 2021, s. 51-52.

⁹ Art. 19e-19l ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o Państwowej Straży Pożarnej (Dz.U. z 2022 r. poz. 1969).

¹⁰ Art. 9-12 ustawy z dnia 17 września 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. 1639) oraz art. 20 ustawy z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19 (Dz.U. poz. 1747 z późn. zm.).

¹¹ Na temat cech i zakresu przedmiotowego tego rodzaju ustaw szerzej zob. A. Dudzińska, *Status i funkcje ustawy o budżecie państwa*, [w:] *Szkice z teorii tworzenia prawa i techniki legislacyjnej*, red. M. Kłodawski, Warszawa 2018, s. 167-187; D. Łukowiak, *Ustawa o budżecie państwa w systemie gospodarki finansowej państwa: charakter prawny i funkcje instytucji*, „Państwo i Prawo” 2021, z. 7, s. 88-104.

¹² Art. 74 ustawy z dnia 19 listopada 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2021 (Dz.U. poz. 2400 z późn. zm.). Na temat Funduszu Solidarnościowego szerzej zob. N. Marska-Dzioba, *Erozja zasad finansów publicznych na przykładzie działalności*

stwierdzenia określonych nieprawidłowości w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej. W związku z powyższym w ustawie o budżecie zawarto także przepis upoważniający ministra finansów do dokonywania przeniesień wydatków budżetowych będących przedmiotem blokady między wszystkimi podziałkami klasyfikacji budżetowej, z przeznaczeniem na rzeczoną wpłatę.

W wyniku uchwalonej w październiku 2021 r. nowelizacji ustawy o budżecie dodano regulacje upoważniające do przekazania wpłat na rzecz kolejnych funduszy celowych, przy czym stopień szczegółowości przyjętych przepisów był zróżnicowany. O ile w odniesieniu do Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków¹³, Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych oraz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych¹⁴ poprzestano na wskazaniu ministra upoważnionego do przekazania wpłat, o tyle w przypadku transferów na rzecz Funduszu Kolejowego¹⁵ określono ich wysokość oraz przeznaczenie, kreując tym samym nowy rodzaj prawnie zdeterminowanego wydatku budżetowego. Przepisy dotyczące wpłat na rzecz Funduszu Wsparcia Policji, Funduszu Wsparcia Straży Granicznej oraz Funduszu Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej co do zasady stanowiły powtórzenie unormowań obowiązujących w poprzednim roku. Różnica polegała na tym, że w roku 2021 również w odniesieniu do dwóch pierwszych z wymienionych instytucji stworzono podstawę prawną do przekazywania środków pochodzących z wpłat z funduszy centralnych do funduszy niższego szczebla oraz szkół i ośrodków szkolenia tych formacji¹⁶.

Upoważnienia do przekazywania tzw. wpłat z budżetu państwa zawiera także ustawa o budżecie na rok 2022. Zgodnie z treścią tego aktu wpłaty mogą zasilać: Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych, Krajowy Fundusz Drogowy¹⁷, Fundusz Solidarnościowy, a także Fundusz Wsparcia Policji, Fundusz Wsparcia Straży Granicznej oraz Fundusz Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej – fundusze centralne. Normując zasady zasilania wpłatami wskazanych wyżej funduszy centralnych stwierdzono *explicite*, że środki z tego źródła mogą być przekazywane przez komendantów głównych do funduszy niższego szczebla oraz szkół tych służb.

Funduszu Solidarnościowego, [w:] *Finanse publiczne a finanse prywatne: problemy, diagnozy perspektywy*, Szczecin 2020, s. 93-105.

¹³ Art. 83b ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2022 r. poz. 840 z późn. zm.).

¹⁴ Art. 45-56 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 573 z późn. zm.).

¹⁵ Ustawa z dnia 16 grudnia 2005 r. o Funduszu Kolejowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 146 z późn. zm.).

¹⁶ Art. 1 pkt 7, 9, 11, 13, 16, 19 ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2021 oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1901).

¹⁷ Art. 38-39o ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 659 z późn. zm.).

Przepisy dotyczące wpłat na rzecz Funduszu Solidarnościowego oraz Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych stanowiły powtórzenie regulacji obowiązujących w roku 2021¹⁸. W sposób odmienny unormowano natomiast wysokość transferu na rzecz Krajowego Funduszu Drogowego. Wpłata ta została bowiem określona w relacji do ubytku wpływów tego Funduszu wynikającego z różnicy pomiędzy wysokością stawek opłaty za przejazd po drogach krajowych pojazdów samochodowych¹⁹ obowiązującej do 30 września 2021 r. a wysokością stawek tej opłaty obowiązującą w okresie od 1 października do 31 grudnia 2021 r. Jednocześnie w treści ustawy ustalono górny limit wielkości wpłaty w kwocie 138,5 mln zł²⁰.

Jak już zaznaczono, w polskim systemie prawnym obowiązują również takie normy tworzące podstawy prawne do dokonywania wydatków budżetowych w formie wpłat z budżetu państwa, których moc obowiązująca jest ograniczona czasowo, lecz perspektywa ta przekracza okres jednego roku budżetowego. Regulacje te dotyczą Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg, tj. państwowego funduszu celowego powołanego do życia w drodze ustawy, która traci moc obowiązującą z dniem 1 stycznia 2031 r.²¹ Warto zaznaczyć, że pierwotnie źródłem przychodów tego Funduszu były dotacje celowe²². Dopiero w drodze nowelizacji z 19 listopada 2020 r. zastąpiono transfery w formie dotacji wpłatami z budżetu państwa²³. W obowiązującym stanie prawnym środki Funduszu pochodzą m.in. z wpłat z budżetu państwa z części budżetowych, których dysponentami są Minister Obrony Narodowej oraz minister właściwy do spraw transportu. Ustawa stanowi nadto, że świadczenia z części pozostającej w dyspozycji pierwszego ze wskazanych ministrów są przekazywane w kwocie 500 mln zł rocznie, a zatem mają charakter wydatku prawnie zdeterninowanego²⁴. Co istotne, w ustawie o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg zawarto przepis wskazujący *expressis verbis*, że wpłaty nie stanowią dotacji w rozumieniu ustawy o finansach publicznych²⁵. W treści tego aktu próżno natomiast poszuki-

¹⁸ Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych został zlikwidowany z dniem 23 kwietnia 2022 r., a jego środki przekazane na rachunek Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych. Art. 810 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny (Dz.U. poz. 2305 z późn. zm.).

¹⁹ Art. 13 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1693 z późn. zm.).

²⁰ Art. 24-31, art. 36, art. 49 i art. 53 ustawy z dnia 17 grudnia 2021 r. o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2022 (Dz.U. poz. 2445).

²¹ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg (Dz.U. z 2022 r. poz. 505 z późn. zm.), dalej: ustawa o RFRD.

²² Art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o RFRD w wersji pierwotnej. Szerzej zob. M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Fundusz Dróg Smorządowych. Komentarz*, SIP Lex 2020.

²³ Art. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o Funduszu Dróg Samorządowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2338). Mocą tego samego aktu rozszerzono także katalog zadań dofinansowywanych ze środków Funduszu, co znalazło odzwierciedlenie w zmienionej nazwie tej jednostki.

²⁴ Art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o RFRD.

²⁵ Art. 5a ustawy o RFRD.

wać regulacji dotyczących trybu przekazywania wpłat, sposobu ich rozliczania czy kontroli wydatkowania. Co więcej, dokonując zmiany formy prawnej transferów z budżetu państwa wprowadzono przepis stanowiący *lex specialis* wobec unormowań dotyczących zasad postępowania z tzw. wydatkami niewygasającymi²⁶, w tym również wobec przepisów epizodycznych, obowiązujących w tym zakresie w roku 2020²⁷. W myśl tej regulacji, w przypadku gdy wydatek z budżetu państwa z tytułu wpłaty do Funduszu w 2020 r. został umieszczony w wykazie środków niewygasających, jednostka ta mogła wydatkować przekazane środki do 31 grudnia 2028 r.²⁸ Analizując przepisy normujące instytucję wpłat na rzecz Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg należy jeszcze zwrócić uwagę na regulacje dotyczące trybu postępowania ze środkami, które nie zostały wykorzystane bądź zostały wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem w okresie obowiązywania ustawy. Zgodnie z treścią tych unormowań środki Funduszu niewykorzystane do 31 grudnia 2030 r., a zatem i środki pochodzące z wpłat z budżetu państwa, podlegają przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa w terminie do 31 stycznia 2031 r. Przekazaniu na rachunek budżetu państwa podlegają również środki wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem, a także środki pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości, które zostaną zwrócone po 31 stycznia 2031 r.²⁹

3. Upoważnienia do przekazywania wpłat z budżetu państwa o charakterze stałym

Drugą grupę przepisów zawierających upoważnienia do przekazywania tzw. wpłat z budżetu państwa na rzecz funduszy celowych stanowią regulacje o nieograniczonej czasowo mocy obowiązującej. Obok FUS, w oparciu o tego rodzaju unormowania, wpłatami może być zasilanych siedem funduszy celowych. Jak już zaznaczono, w przypadku wpłat stanowiących przychód FUS ustawa stanowi *explicite*, że są one przekazywane na świadczenia, których wypłatę zlecono Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych, z wyjątkiem świadczeń finansowanych z odrębnych rozdziałów budżetowych. W przeciwieństwie do wpłat na rzecz pozostałych funduszy ich celem nie jest zatem pokrycie niedoboru danej jednostki, lecz zapewnienie środków na konkretne świadczenia publiczne. Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych nie

²⁶ Art. 181 ust. 2-8 u.f.p.

²⁷ Art. 21 ustawy z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19 (Dz.U. poz. 1747).

²⁸ Art. 42b ustawy o RFRD.

²⁹ Art. 50 ust. 1 i 2 ustawy o RFRD.

określa trybu przekazywania tych środków ani nie wskazuje, z jakiej części budżetu państwa wpłaty są przekazywane³⁰.

W przypadku Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 zakres upoważnienia do dokonywania wpłat jest bardzo szeroki, świadczenia te mogą być bowiem przekazywane z całego budżetu państwa, w tym budżetu środków europejskich³¹. Co więcej, w sytuacji, w której źródłem wpłat jest budżet środków europejskich, wydatki mogą być realizowane z pominięciem zasad wykonywania tego budżetu określonych w ustawie o finansach publicznych³². Warto także zwrócić uwagę, że szczególne uprawnienia w tym zakresie nadano prezesowi Rady Ministrów, który może wydać wiążące polecenie dokonania wpłaty na rzecz Funduszu. Adresatami owego polecenia mogą być dysponenci części budżetu państwa, a także minister właściwy do spraw finansów publicznych w zakresie rezerw celowych³³. Ponieważ powierzenie premierowi kompetencji do wydawania poleceń należy rozpatrywać w kontekście merytorycznego kierowania Radą Ministrów³⁴, zdziwienie rodzi brak wyłączenia z kręgu adresatów owego polecenia kierowników jednostek cieszących się tzw. autonomią budżetową. Wydaje się bowiem, że przepisy Konstytucji RP określające pozycję ustrojową prezesa Rady Ministrów wykluczają możliwość wydawania tego rodzaju poleceń kierownikom urzędów obsługujących organy niezaliczane do administracji rządowej. Wskazana kompetencja rodzi także poważne

³⁰ Z informacji o wynikach kontroli przeprowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli wynika, że w latach 2020–2021 w ramach części 73 – Zakład Ubezpieczeń Społecznych sfinansowano m.in. dotację i jednorazową wpłatę do FUS. Zob. Informacja o wynikach kontroli *Wykonanie budżetu państwa w 2021 r. w części 73 – Zakład Ubezpieczeń Społecznych oraz wykonanie planów finansowych: Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, Funduszu Emerytur Pomostowych, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych – państwowej osoby prawnej*, KPS.430.006.2022, Nr ewid. 60/2022/P/22/001/KPS, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,26065.pdf> [dostęp: 4.02.2023]; Informacja o wynikach kontroli *Wykonanie budżetu państwa w 2020 r. w części 73 – Zakład Ubezpieczeń Społecznych oraz wykonanie planów finansowych: Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, Funduszu Emerytur Pomostowych, Funduszu Rezerwy Demograficznej, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych – państwowej osoby prawnej*, KPS.430.009.2021, Nr ewid. 73/2021/P/21/001/KPS, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,24278.pdf> [dostęp: 20.11.2023].

³¹ Art. 65 ust. 4 pkt 3 nowelizacji ustawy o szczególnych rozwiązaniach w związku z COVID-19 z dnia 31 marca 2020 r.

³² Art. 69 ust. 3 nowelizacji ustawy o szczególnych rozwiązaniach w związku z COVID-19 z dnia 31 marca 2020 r.

³³ Art. 69 ust. 2 nowelizacji ustawy o szczególnych rozwiązaniach w związku z COVID-19 z dnia 31 marca 2020 r.

³⁴ P. Sarnecki, *Kierownicze kompetencje prezesa Rady Ministrów w strukturze administracji rządowej*, „Przegląd Sejmowy” 2011, nr 3, s. 68. Szerzej zob. także S. Patyra, *Prawnoustrojowy status prezesa Rady Ministrów w świetle Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2002, s. 87–91; J. Kuciński, *Prezes Rady Ministrów jako organ podlegający kontroli sejmowej (w świetle regulacji normatywnych)*. Część I. *Prezes Rady Ministrów jako podlegający kontroli sejmowej przewodniczący kolegiального organu egzekutywy*, „Studia Iuridica Lubliniensia” 2017, vol. XVI, 2, s. 63–68.

wątpliwości na tle przepisów ustawy zasadniczej przesądzających o dominującej roli Rady Ministrów w sferze wykonywania budżetu państwa³⁵.

Przepisy normujące tzw. wpłaty z budżetu państwa na rzecz kolejnego funduszu, tj. Funduszu Medycznego, są nader skromne³⁶. W treści ustawy powołującej do życia tę jednostkę poprzestano bowiem na wskazaniu, że przychodami Funduszu są m.in. wpłaty z budżetu państwa przekazywane przez ministra właściwego do spraw zdrowia, w wysokości określanej corocznie w ustawie budżetowej na dany rok budżetowy, nie niższej niż 4 mld zł³⁷. Na tle powyższej regulacji uwagę zwraca to, że choć kreuje ona wydatek sztywny, to w ustawie o Funduszu Medycznym brak jest odrębnych regulacji dotyczących zasad rozliczania i kontroli wydatkowania przekazywanych w takiej formie środków. Co więcej, przepisów normujących powyższe kwestie nie zawarto także w uchwalonej w grudniu bieżącego roku nowelizacji tego aktu³⁸, choć to właśnie w niedostatkach regulacji normatywnej należy upatrywać źródeł nieprawidłowości w gospodarce finansowej tej jednostki³⁹.

W odniesieniu do wpłat na rzecz Funduszu Pomocy nie wskazano, z jakiej części budżetu państwa świadczenia te mogą być przekazywane⁴⁰. Zastosowano natomiast kontrowersyjną instytucję wiążącego polecenia prezesa Rady Ministrów w zakresie wykonywania budżetu państwa. Wpłaty mogą być zatem dokonywane w następstwie wydania takiego polecenia dysponentowi budżetu państwa lub ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych w zakresie rezerw celowych⁴¹. Ustawa zawiera nadto odrębne upoważnienie dla ministra finansów do utworzenia, na polecenie prezesa Rady Ministrów, nowej rezerwy celowej oraz do przeniesienia do niej zablokowanych kwot wydatków. Utworzenie takiej rezerwy nie wymaga uzyskania opinii sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu. W konsekwencji nie znajduje tu również zastosowania przepis stanowiący, iż nowo utworzoną re-

³⁵ Art. 146 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483, sprost. Dz.U. z 2001 r., Nr 28, poz. 319 ze zm.) dalej Konstytucja RP. Szerzej zob. M. Zubik, *Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa 2001, s. 291 i n.

³⁶ Szerzej na temat tego Funduszu zob. M. Duda-Hyz, *Fundusz Medyczny: organizacja i zasady gospodarki finansowej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 12, s. 10-18.

³⁷ Art. 8 pkt 2 ustawy z dnia 7 października 2020 r. o Funduszu Medycznym (Dz.U. poz. 1875).

³⁸ Ustawa z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o Funduszu Medycznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2674).

³⁹ W 2021 r. nie zrealizowano czterech z ośmiu zadań Funduszu Medycznego, co spowodowało, że stan zamrożonych środków finansowych na koniec 2021 r. wyniósł 3 354 854,5 tys. zł. Zob. Najwyższa Izba Kontroli, Wystąpienie pokontrolne zmienione zgodnie z treścią Uchwały Nr 28/2022 Kolegium Najwyższej Izby Kontroli z dnia 25 maja 2022 r., P/22/001 Wykonanie budżetu państwa w 2021 r. w części 46 – Zdrowie oraz wykonanie planu finansowego Funduszu Medycznego, KZD.410.001.01.2022.

⁴⁰ Art. 14 ust. 5 pkt 3 ustawy z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz.U. poz. 583 z późn. zm.), dalej: ustawa o pomocy obywatelom Ukrainy.

⁴¹ Art. 19 ust. 2 ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy.

zerwę celową przeznaczają się na sfinansowanie zobowiązań Skarbu Państwa lub na cele osobno wskazane w ustawie budżetowej⁴².

Kolejną jednostką sektora finansów publicznych, która może być beneficjentem wpłat z budżetu państwa, jest Fundusz Kompensacyjny Szczepień Ochronnych, tj. państwowy fundusz celowy pozostający w dyspozycji Rzecznika Praw Pacjenta. Unormowania dotyczące transferów na rzecz tej jednostki również są szczątkowe. W treści ustawy poprzestano bowiem na stwierdzeniu, że jej przychody pochodzą m.in. z wpłat z budżetu państwa przekazywanych w danym roku budżetowym w przypadku konieczności zasilenia Funduszu na rzecz wypłaty przyznanych świadczeń kompensacyjnych⁴³.

Analizując regulacje dotyczące tzw. wpłat z budżetu państwa należy jeszcze zwrócić uwagę na te fundusze celowe, które zostały utworzone w drodze przepisów o nieograniczonej czasowo mocy obowiązującej, lecz zakres ich działania jest ściśle związany z sytuacją wywołaną epidemią, w związku z czym zostaną zlikwidowane po wykonaniu przypisanych im zadań. Instytucjami tymi są utworzone w Banku Gospodarstwa Krajowego Fundusz Dopłat do Oprocentowania oraz Turystyczny Fundusz Zwrotów. Unormowania dotyczące wpłat na rzecz wskazanych funduszy również nie są rozbudowane. Niemniej wynika z nich, że w przypadku Funduszu Dopłat do Oprocentowania środki są przekazywane z części budżetu, której dysponentem jest minister właściwy do spraw gospodarki, zaś w przypadku Turystycznego Funduszu Zwrotów – z części pozostającej w dyspozycji ministra właściwego do spraw turystyki⁴⁴. Ustawy nie zawierają odrębnych unormowań dotyczących przekazywania, sposobu rozliczania czy kontroli wydatkowania przekazanych wpłat. Ze względu na specyfikę realizowanych zadań publicznych określono jednak tryb postępowania ze środkami funduszy, które nie zostały wydatkowane. W myśl przyjętych regulacji po wypłacie przez Bank Gospodarstwa Krajowego ostatniej dopłaty, środki Krajowego Funduszu Dopłat do Oprocentowania, a zatem i środki pochodzące z wpłat, podlegają przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa, a sam Fundusz ulega likwidacji. Zbliżone rozwiązanie przyjęto w odniesieniu do Turystycznego Funduszu Zwrotów. W tym przypadku, po dokonaniu ostatecznych rozliczeń z organizatorami turystyki, środki Funduszu podlegają przekazaniu na rachunek wskazany przez ministra właściwego do spraw turystyki.

⁴² Art. 20 pkt 2 ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy.

⁴³ Art. 17b ust. 3 pkt 5 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. z 2022 r. poz. 1657 z późn. zm.).

⁴⁴ Art. 15kb ust. 2 pkt 1 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 (Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 z późn. zm.).

4. Uwarunkowania kontroli wydatków realizowanych w formie tzw. wpłat z budżetu państwa

W świetle pozytywistycznej koncepcji racjonalnego ustawodawcy, zgodnie z którą jest on idealnym użytkownikiem języka, świadomym zastosowania każdego wyrazu i mającym pełną wiedzę o rzeczywistości, którą modyfikuje swoimi poczynaniami, uzasadniona wydaje się konstatacja, że pojęcie wpłat z budżetu państwa w rozumieniu przedstawionych powyżej przepisów nie jest tożsame z pojęciem dotacji w znaczeniu nadanym w treści ustawy o finansach publicznych⁴⁵. W konsekwencji w odniesieniu do wpłat nie znajdują zastosowania przepisy dotyczące zasad i trybu udzielania dotacji, jak również unormowania, w których określono obowiązki ewidencyjne podmiotów dotowanych. Brak jest także podstaw do zastosowania wobec beneficjentów wpłat sankcji administracyjnych, w tym sankcji zwrotu dotacji. Co więcej, o ile wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem wiąże się z odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz odpowiedzialnością karną skarbową⁴⁶, zaś wyłudzenie dotacji z odpowiedzialnością karną⁴⁷, o tyle brak jest przepisów typizujących delikty finansowe polegające na wykorzystaniu niezgodnie z przeznaczeniem wpłat z budżetu państwa. W świetle zasady *nullum crimen sine lege poenalli anteriora* brak jest zatem podstaw do wymierzania sankcji za takie czyny. Ponieważ zasady i tryb przekazywania wpłat nie zostały określone w systemie prawnym, nie mogą także obowiązywać normy dotyczące odpowiedzialności za przekazanie wpłaty z naruszeniem takich zasad lub trybu⁴⁸. Należy nadto podkreślić, że ustawa o finansach publicznych nie zawiera jakichkolwiek przepisów dotyczących zasilania wpłatami z budżetu państwa fun-

⁴⁵ Zob. M. Kłodawski, *Pleonazmy i analityzmy – wyrażenia redundantne pragmatycznie w języku prawnym*, [w:] *Język współczesnego prawa*, red. A. Niewiadomski, E. Sztymelska, Warszawa 2012, s. 121.

⁴⁶ Szerzej zob. A. Ostrowska, *Samorządowe prawo...*, s. 107-122.

⁴⁷ Art. 297 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 z późn. zm.). Szerzej zob. np. A. Oleś, *Odpowiedzialność karna w obrocie prawnym i odpowiedzialność podmiotów zbiorowych*, [w:] *Odpowiedzialność podmiotów zarządzających podmiotami gospodarczymi. Ujęcie publicznoprawne*, red. J. Glumińska-Pawlic, Warszawa 2022, s. 76-79; M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Komentarz do art. 297*, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*, t. III, *Komentarz do art. 278-363 k.k.*, red. W. Wróbel, A. Zoll, SIP Lex 2022; M. Kulig, *Komentarz do art. 297*, [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Mozgwa, SIP Lex 2023.

⁴⁸ Na temat odpowiedzialności kierownika jednostki jako organu dotującego szerzej zob. K. Stelmaszczyk, *Konstrukcja prawa odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych związana z dokonywaniem wydatków publicznych w formie dotacji na realizację zadań publicznych*, [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. Aktualne problemy odpowiedzialności*, red. J. M. Salachna, K. Stelmaszczyk, A. Babczuk, Warszawa 2020, s. 176-198; A. Ostrowska, *Wielowymiarowa odpowiedzialność prawnotdotacyjna kierownika jednostki sektora finansów publicznych jako organu dotującego*, [w:] *Odpowiedzialność za gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych*, t. 2, *Formy odpowiedzialności za gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Kraków 2018, s. 87-100.

duszy celowych bądź innych jednostek sektora finansów publicznych. Jest to zatem instytucja prawna funkcjonująca wyłącznie w oparciu o przepisy ustaw odrębnych.

Brak unormowań dotyczących zasad rozliczania środków przekazywanych w formie wpłat, jak również regulacji określających sposób postępowania ze środkami niewykorzystanymi lub wykorzystanymi niezgodnie z przeznaczeniem oznacza, że środki te są traktowane tak jak pozostałe środki funduszy celowych i pozostają w dyspozycji gestorów tych zasobów pieniężnych na kolejne lata. Konsekwencją takiego rozwiązania jest ograniczenie kontrolnej roli parlamentu nad wydatkami państwa, o czym świadczą następujące okoliczności. Po pierwsze, sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej nie obejmuje sprawozdania z wykonania planów finansowych państwowych funduszy celowych, a jedynie dane rachunkowe, dotyczące przychodów i kosztów tych jednostek⁴⁹. Po drugie, część środków przekazywanych w formie wpłat stanowi przychody funduszy celowych tworzonych w Banku Gospodarstwa Krajowego, a zatem instytucji, które nie są państwowymi funduszami celowymi w rozumieniu ustawy o finansach publicznych i których zasady funkcjonowania stanowią przedmiot krytycznych ocen doktryny⁵⁰. Przychody i koszty tego rodzaju funduszy w ogóle nie są uwzględniane w częściach tabelarycznych sprawozdań z wykonania ustawy budżetowej, a informacje zawarte w omówieniach tych sprawozdań są szczątkowe⁵¹.

Odejście od formuły dotacji ma również negatywny wpływ na zakres kontroli realizowanej przez dysponentów części budżetowych. W myśl ustawy o finansach publicznych podmioty te sprawują nadzór i kontrolę wykorzystania dotacji udzielonych z budżetu państwa. Przedmiot owej kontroli stanowią m.in. wysokość i terminy przekazywanych środków, prawidłowość ich wykorzystania pod względem zgodności z przeznaczeniem, a także stopień realizacji finansowanych zadań⁵². W od-

⁴⁹ Zob. A. Mierzwa, *Komentarz do art. 29, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014, s. 318.

⁵⁰ Szerzej zob. M. Cilak, *Komentarz do art. 9, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, SIP Lex 2021.

⁵¹ W omówieniu sprawozdania z wykonania budżetu państwa za rok 2020 dane o wpłatach na rzecz państwowych funduszy celowych ujęto w tabeli dotyczącej planów tych funduszy. Wskazano również, w jakiej wysokości zostały przekazane wpłaty na rzecz Funduszu Przeciwdziałania COVID-19. Zob. Rada Ministrów, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. Omówienie*, Warszawa 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2020-rok>, s. 28 i 276 [dostęp: 8.12.2022]. W omówieniu sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej na rok 2021 nie zawarto zbiorczej informacji o wpłatach na rzecz państwowych funduszy celowych. Kwoty przekazanych kwot zostały jednak wykazane w części poświęconej omówieniu wykonania planów finansowych państwowych funduszy celowych. Natomiast poza informacjami dotyczącymi Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 brak danych dotyczących wpłat na rzecz funduszy prowadzonych w BGK. Zob. Rada Ministrów, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. Omówienie*, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2021-rok> [dostęp: 13.12.2022].

⁵² Art. 175 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 4 i 5 u.f.p.

niesieniu do wpłat z budżetu państwa upoważnienia do sprawowania analogicznej kontroli można upatrywać w przepisie zobowiązującym dysponentów głównych do sprawowania nadzoru i kontroli nad całością gospodarki finansowej podległych im jednostek. Niemniej, skoro w większości omówionych przypadków horyzont czasowy wykorzystania wpłat nie został normatywnie wyznaczony oraz brak jest przepisów nakazujących zwrot niewykorzystanych kwot, niektóre z instrumentów tej kontroli nie mogą znaleźć zastosowania. Między innymi nie ma możliwości naliczania odsetek od środków wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem.

Kontrola środków wydatkowanych w formie wpłat z budżetu państwa jest również ograniczona z uwagi na to, że nie są realizowane dyrektywy wynikające z zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych. Po pierwsze, w systemie prawa brak jest normy, z której wynikałby nakaz podawania do publicznej wiadomości informacji o przekazanych w tej formie kwotach⁵³. Po drugie, nie jest spełniony postulat, aby sposób ujęcia wydatków w publicznych planach finansowych pozwalał na określenie ich wysokości, przeznaczenia oraz podmiotów odpowiedzialnych za ich przekazanie. W myśl obowiązujących unormowań wydatki budżetu państwa ujmuje się w załączniku do ustawy budżetowej w podziale na grupy wydatków, czyli kategorię klasyfikacyjną, w ramach której wyodrębnia się m.in. dotacje i subwencje⁵⁴. Brak jest natomiast przepisu, który zawierałby nakaz wykazywania transferów realizowanych w formie wpłat z budżetu państwa. W treści ustawy o finansach publicznych próżno również poszukiwać regulacji, z której wynikałby obowiązek zamieszczania w odrębnym załączniku do ustawy budżetowej wykazu jednostek otrzymujących środki budżetowe w formie wpłat. To oznacza, że nawet w sytuacji, w której odrębne przepisy określają, z jakiej części budżetu państwa wpłata jest przekazywana, treść i układ ustawy budżetowej nie pozwalają na jej identyfikację. Jednocześnie należy przypomnieć, że w niektórych sytuacjach przepisy szczególne nie określają, z jakiej części budżetowej wpłaty mogą być przekazywane. W konsekwencji świadczenia te są ujmowane w załącznikach do ustawy budżetowej w sposób niejednolity i całkowicie nieprzejrzysty. Wystarczy wskazać, że np. kwoty wpłaty na rzecz Funduszu Medycznego ujmowano w rezerwie celowej, której nazwa w żaden sposób nie wskazywała na to, że uwzględniono w niej wydatki transferowe na rzecz państwowego funduszu celowego. Należy również podkreślić, że jednoznacznie negatywnej oceny takiego stanu rzeczy nie podważają argumenty odwołujące się do szczególnej sytuacji wywołanej pandemią czy wojną. Przeciwnie, za w pełni trafny należy uznać pogląd, zgodnie z którym znaczenie społeczne dostępu do informacji o stanie finansów państwa ma szczególne

⁵³ W odniesieniu do dotacji budżetowych nakaz ten wynika wprost z art. 34 ust. 1 pkt 3 lit. a oraz z art. 122 ust. 4 u.f.p.

⁵⁴ Art. 124 u.f.p.

znaczenie w okresie epidemii oraz innych kryzysów. Może bowiem wpływać na urealnienie oczekiwań ogółu społeczeństwa wobec władz publicznych⁵⁵.

Kolejnymi okolicznościami przesądzającymi o braku możliwości sprawowania skutecznej kontroli wydatków realizowanych w formie wpłat z budżetu państwa są sposób ujmowania tych środków w planach finansowych ich beneficjentów oraz zasady publikacji owych planów. Plany finansowe państwowych funduszy celowych zamieszcza się w załączniku do ustawy budżetowej⁵⁶. O ile jednak ustawa o finansach publicznych zawiera nakaz wyodrębniania w ich treści dotacji, o tyle nie formułuje takiej dyspozycji w odniesieniu do wpłat z budżetu państwa⁵⁷. Konieczność odrębnego wykazywania tej kategorii przychodów nie wynika również z przepisów szczególnych normujących zasady sporządzania planów finansowych poszczególnych funduszy, w związku z czym najczęściej zalicza się je do tzw. *pozostałych środków z budżetu państwa dla państwowego funduszu celowego*. To z kolei oznacza, że nie ma możliwości ustalenia wielkości kwot przekazywanych tytułem wpłat z budżetu państwa w oparciu o treści zawarte w ustawie budżetowej. W kontekście dyrektyw wynikających z zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych jeszcze więcej zastrzeżeń rodzą regulacje dotyczące planów finansowych funduszy prowadzonych w Banku Gospodarstwa Krajowego. Ponieważ nie są one państwowymi funduszami celowymi w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, ich plany finansowe nie są dołączane do ustawy budżetowej. Co więcej, mimo tego, że jednostki te są finansowane ze środków publicznych i realizują zadania państwa, ich plany finansowe nie są także publikowane w innej formie. Taka sytuacja oznacza, że społeczna kontrola kwot przekazywanych na ich rzecz tytułem wpłat z budżetu państwa jest praktycznie niemożliwa. Pozyskanie stosownych danych wymaga bowiem złożenia wielu wniosków w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej⁵⁸. Na zakończenie warto jeszcze dodać, że także w skali wydatków budżetowych są to środki znaczące. Wystarczy wskazać, że w ustawie budżetowej na rok 2021 w części 46 – Zdrowie wydatki zaplanowano w wysokości 11 905 mln zł, a kwota wpłat przekazanych w tym roku tylko Funduszowi Przeciwdziałania COVID-19 wyniosła 14 194,816 mln zł⁵⁹. Warto także zauważyć, że dla części funduszy wpłaty z bu-

⁵⁵ Zob. M. Grzybowski, *Normatywne uwarunkowania działalności informacyjno-sprawozdawczej Ministra Finansów w warunkach pandemii COVID-19 w roku 2020*, [w:] *Finanse publiczne w sytuacjach kryzysowych. Zagadnienie prawno-finansowe*, red. G. Kuca, Kraków 2022, s. 127-128.

⁵⁶ Art. 122 u.f.p. Szerzej zob. Z. Ofiarski, *Plany finansowe państwowych funduszy celowych – wybrane problemy dotyczące statusu materialnoprawnego i proceduralnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 521, s. 112-121.

⁵⁷ Art. 123 ust. 2 u.f.p.

⁵⁸ Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2022 r. poz. 902).

⁵⁹ Zob. załącznik nr 2 do ustawy budżetowej na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r. (Dz.U. poz. 190) oraz Plan finansowy Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 na rok 2021 udostępniony

dżetu państwa stanowią główne źródło przychodów, co rodzi pytania o zasadność powoływania do życia tego typu instytucji⁶⁰.

5. Uwagi końcowe

Przeprowadzona analiza pozwala na potwierdzenie hipotezy, iż począwszy od roku 2020 do przekazywania świadczeń z budżetu państwa na sfinansowanie niedoboru funduszy celowych coraz częściej wykorzystuje się konstrukcję tzw. wpłat z budżetu państwa. Transfery w takiej formie są stosowane zarówno w odniesieniu do państwowych funduszy celowych, jak i do funduszy prowadzonych w BGK. Odchodzenie od formuły dotacji niewątpliwie wpisuje się w dostrzegalną w ostatnich latach tendencję do debudżetyzacji i liberalizacji zasad prowadzenia publicznej gospodarki finansowej. Niemniej charakter prawny wpłat z budżetu państwa nie jest do końca jasny. Z jednej strony trudno uznać, że jest to instrument ekstrakordynaryjny, na czasy kryzysu wywołanego pandemią. Wskazany sposób zasilania jest bowiem stosowany również w odniesieniu do tych funduszy celowych, z których finansowane są inne zadania, np. z zakresu ochrony zabytków. Jest również rzeczą oczywistą, że w niektórych z badanych sytuacji celem odejścia od formuły dotacji było nie tyle czasowe zasilenie funduszy celowych w związku ze zwiększoną liczbą realizowanych przez nie zadań, co trwałe wyodrębnienie części wydatków budżetu państwa i stworzenie podstaw prawnych do ich wydatkowania w sposób charakterystyczny dla gospodarki funduszwowej. Z drugiej strony należy zauważyć, że instytucja wpłat nie została dotychczas unormowana w treści ustawy o finansach publicznych i funkcjonuje wyłącznie w oparciu o przepisy ustaw odrębnych. Taki sposób regulacji zdaje się wskazywać na to, że intencją prawodawcy nie było uczynienie z niej trwałego elementu systemu finansów publicznych.

Realizacja przyjętego celu badawczego pozwala także na stwierdzenie, iż odejście od formuły dotacji na rzecz wpłat z budżetu państwa rodzi szereg zagrożeń związanych z ograniczeniem możliwości sprawowania parlamentarnej i społecznej kontroli nad przekazywanymi środkami. Świadczą o tym następujące okoliczności.

Po pierwsze, skoro termin „wpłata z budżetu państwa” nie jest tożsamy z pojęciem dotacji w znaczeniu nadanym w treści ustawy o finansach publicznych, to

przez Centrum Informacyjne Rządu w odpowiedzi na wniosek o udostępnienie informacji publicznej z dnia 23 listopada 2022 r.

⁶⁰ W roku 2021: przychody Funduszu Medycznego wyniosły 4 018 192 tys. zł, z czego 4 000 000 tys. zł stanowiła wpłata; przychody Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków wyniosły 88 737 tys. zł, z czego 88 000 tys. zł stanowiła wpłata, przychody Funduszu Wsparcia Policji wyniosły 1 509 458 tys. zł, z czego 1 442 466 tys. zł stanowiła wpłata; przychody Funduszu Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej wyniosły 244 859 zł, z czego 170 564 tys. zł stanowiła wpłata. Zob. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. Omówienie, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2021-rok> [dostęp: 13.12.2022].

w odniesieniu do tego rodzaju transferów nie znajdują zastosowania przepisy dotyczące zasad i trybu ich udzielania, jak również unormowania, w których ustanowiono nakaz zwrotu dotacji niewykorzystanych w terminie lub wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem. Norm dotyczących sposobu rozliczania i kontroli wydatkowania przekazanych w formie wpłat kwot nie zawierają również ustawy odrębne.

Po drugie, ponieważ brak jest przepisów statuujących obowiązek zwrotu niewykorzystanych lub wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem wpłat, środki te są traktowane tak jak pozostałe środki funduszy celowych. Oznacza to, że informacje o ich wydatkowaniu nie są przedkładane Sejmowi w formie sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej. Sprawozdanie to obejmuje bowiem jedynie dane rachunkowe, dotyczące przychodów i kosztów państwowych funduszy celowych, zaś zawarte w nim dane na temat funduszy prowadzonych w BGK są szczątkowe.

Po trzecie, w sytuacji przekazywania środków z budżetu państwa w formie wpłat nie są realizowane dyrektywy wynikające z zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych przesądzające o możliwości społecznej i parlamentarnej kontroli wydatków budżetowych. Brak jest bowiem normy, z której wynikałby nakaz podawania do publicznej wiadomości informacji o przekazanych w tej formie kwotach, zaś treść i układ ustawy budżetowej nie pozwalają na identyfikację i określenie wysokości zaplanowanych wpłat.

Po czwarte, ani ustawa o finansach publicznych, ani przepisy szczególne nie zawierają nakazu wyodrębniania kwot wpłat z budżetu państwa w treści planów finansowych państwowych funduszy celowych. Pomimo tego, że plany te są publikowane jako załączniki do ustawy budżetowej, nie ma możliwości ustalenia wielkości przekazywanych w takiej formie kwot. Z kolei plany finansowe funduszy celowych prowadzonych w BGK w ogóle nie są zamieszczane w załączniku do ustawy budżetowej. Nie podlegają też publikacji w innej formie. W konsekwencji pozyskanie stosownych danych wymaga złożenia wielu wniosków w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej, co w sposób oczywisty ogranicza możliwości społecznej kontroli wydatkowanych kwot.

Literatura

- Ancyparowicz G., *Przyczyny narastania deficytu Funduszu Ubezpieczeń Społecznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2014, nr 65.
- Bielawska K., *Rola pozaskładowych źródeł w finansowaniu świadczeń z ubezpieczenia społecznego wyplacanego z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych*, „Ubezpieczenia Społeczne” 2016, nr 2.
- Borodo A., *Dotacje budżetowe należne ex lege*, [w:] *Problemy finansów publicznych i prawa finansowego. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, Wrocław 2021.
- Chojna-Duch E., *Struktura dotacji budżetowej. Studium teoretycznoprawne*, Warszawa 1988.

- Cilak M., *Komentarz do art. 9*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, SIP Lex 2021.
- Czarnecki K., *Dotacje budżetowe. Konstrukcja prawa i procedury*, Toruń 2018.
- Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., *Komentarz do art. 297*, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*, t. III, *Komentarz do art. 278–363 k.k.*, red. W. Wróbel, A. Zoll, SIP Lex 2022.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawne pojęcie ogólnej dotacji zobiektywizowanej*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 10.
- Dębowska-Romanowska T., *Wybrane zagadnienia klasyfikacji ekonomiczno-prawnej dotacji*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1989, t. LIII.
- Dębowska-Romanowska T., *Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich*, Łódź 1993.
- Duda M., *Dotacje udzielane przez państwowe osoby prawne*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 3.
- Duda-Hyz M., *Fundusz Medyczny: organizacja i zasady gospodarki finansowej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 12.
- Dudzińska A., *Status i funkcje ustawy o budżecie*, [w:] *Szkice z teorii tworzenia prawa i techniki legislacyjnej*, red. M. Kłodawski, Warszawa 2018.
- Fil W., *Dotacje z budżetu Unii Europejskiej. Zagadnienia konstrukcyjne*, Warszawa 2021.
- Grzybowski M., *Normatywne uwarunkowania działalności informacyjno-sprawozdawczej Ministra Finansów w warunkach pandemii COVID-19 w roku 2020*, [w:] *Finanse publiczne w sytuacjach kryzysowych. Zagadnienie prawno-finansowe*, red. G. Kuca, Kraków 2022.
- Kłodawski M., *Pleonazmy i analityzmy – wyrażenia redundantne pragmatycznie w języku prawnym*, [w:] *Język współczesnego prawa*, red. A. Niewiadomski, E. Sztymelska, Warszawa 2012.
- Kolek A., Sobolewski O., *Polski system emerytalny. Prawne uwarunkowania trzech filarów*, Warszawa 2021.
- Krauschar K., *Fundusz Wsparcia Straży Granicznej – uczestnictwo w pokrywaniu kosztów funkcjonowania tej formacji przez jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2020, nr 6.
- Kucia-Guściora B., *Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 – antidotum finansowe na czas pandemii*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 1.
- Kuciński J., *Prezes Rady Ministrów jako organ podlegający kontroli sejmowej (w świetle regulacji normatywnych). Część I. Prezes Rady Ministrów jako podlegający kontroli sejmowej przewodniczący kolegielnego organu egzekutywy*, „Studia Iuridica Lubliniensia” 2017, vol. XVI, nr 2.
- Kulig M., *Komentarz do art. 297*, [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Mozgwa, SIP Lex 2023.
- Łukowiak D., *Ustawa o budżecie w systemie gospodarki finansowej państwa: charakter prawny i funkcje instytucji*, „Państwo i Prawo” 2021, z. 7.
- Marska-Dzioba N., *Erozja zasad finansów publicznych na przykładzie działalności Funduszu Solidarnościowego*, [w:] *Finanse publiczne a finanse prywatne: problemy, diagnozy perspektywy*, Szczecin 2020.
- Mierzwa A., *Komentarz do art. 29*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014.
- Ofiarski M., Ofiarski Z., *Fundusz Dróg Samorządowych. Komentarz*, SIP Lex 2020.
- Ofiarski Z., *Dotacja celowa jako kategoria źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruszkowskiemu*, red. L. Etel, M. Tyniewicz, Białystok 2012.
- Ofiarski Z., *Plany finansowe państwowych funduszy celowych – wybrane problemy dotyczące statusu materialnoprawnego i proceduralnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 521.
- Oleś A., *Odpowiedzialność karna w obrocie prawnym i odpowiedzialność podmiotów zbiorowych*, [w:] *Odpowiedzialność podmiotów zarządzających podmiotami gospodarczymi. Ujęcie publicznoprawne*, red. J. Glumińska-Pawlic, Warszawa 2022.
- Ostrowska A., *Charakter prawny i rola dotacji w systemie wydatków publicznych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014.

- Ostrowska A., *Dotacja w systemie prawnofinansowym samorządu terytorialnego*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, red. L. Etel, M. Tyniewiecki, Białystok 2012.
- Ostrowska A., *Prawnofinansowy charakter wydatków dotacyjnych*, [w:] *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2009.
- Ostrowska A., *Samorządowe prawo dotacyjne. Dotacje jako wydatki jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2018.
- Ostrowska A., *Wielowymiarowa odpowiedzialność prawnodotacyjna kierownika jednostki sektora finansów publicznych jako organu dotującego*, [w:] *Odpowiedzialność za gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych*, t. 2, *Formy odpowiedzialności za gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Kraków 2018.
- Patrzałek L., *Dotacje jako transfery z budżetu państwa i budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, „*Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Lublin-Polonia. Sectio H*”, 2017, vol. LI, nr 6.
- Patyra S., *Prawnoustrojowy status prezesa Rady Ministrów w świetle Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2002.
- Pierchalska M., *Niewystarczalność funduszu ubezpieczeń społecznych a budżet państwa*, „*Przedsiębiorczość i Zarządzanie*” 2014, t. XV, z. 9, cz. 2.
- Sarnecki P., *Kierownicze kompetencje prezesa Rady Ministrów w strukturze administracji rządowej*, „*Przegląd Sejmowy*” 2011, nr 3.
- Socha R., *Sytuacja finansowa Funduszu Ubezpieczeń Społecznych a otoczenie makroekonomiczne*, [w:] *Różne aspekty ubezpieczeń społecznych. Materiały z seminariów ZUS (2)*, Warszawa 2012.
- Stelmaszczyk K., *Konstrukcja prawa odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych związana z dokonywaniem wydatków publicznych w formie dotacji na realizację zadań publicznych*, [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. Aktualne problemy odpowiedzialności*, red. J. M. Salachna, K. Stelmaszczyk, A. Babczuk, Warszawa 2020.
- Stupienko E., *Fundusz Inwestycji Lokalnych jako pozabudżetowa forma wsparcia jednostek samorządu terytorialnego*, „*Ekspertyzy i Opracowania. Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego*” 2020, nr 117.
- Szołno-Koguc J., *Fundusze związane z ubezpieczeniami społecznymi w polskim systemie finansów publicznych*, „*Studia Ekonomiczne*” 2018, nr 358.
- Szołno-Koguc J., *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania*, Lublin 2007.
- Świerczewska-Gąsiorowska A., *Komentarz do art. 13*, [w:] Ł. Czabotar, Z. Gądzik, A. Łyżwa i in., *Ustawa o Policji. Komentarz*, SIP Lex 2015.
- Tegler E., *Dotacje budżetowe i inne wydatki redystrybucyjne*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, *Instytucje budżetowe*, cz. II, *Dochody i wydatki budżetu*, red. M. Weralski, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985.
- Wantoch-Rekowski J., *Komentarz do art. 52*, [w:] *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, red. J. Wantoch-Rekowski, SIP Lex 2015.
- Wantoch-Rekowski J., *System ubezpieczeń społecznych a budżet państwa*, Warszawa 2014.

Robert Zieliński

Akademia Leona Koźmińskiego

ORCID 0000-0002-0100-1457

rzielinski@kozminski.edu.pl

Opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci – postulaty *de lege lata* i *de lege ferenda*

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, osoba samotnie wychowująca dziecko, dochód, wysokość opodatkowania

Streszczenie. Podatek dochodowy od osób fizycznych, jako podatek osobisty, zawiera w swojej konstrukcji prawnej elementy umożliwiające jego personalizację, tzn. dostosowanie wysokości obciążenia podatkowego do indywidualnej subiektywnej dolności płatniczej podatnika. Jednym z takich elementów jest przewidziana w konstrukcji tego podatku możliwość opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci. Niniejsze opracowanie ma na celu dokonanie analizy i oceny regulacji prawnych dotyczących zasad opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci oraz podjęcie próby sformułowania w tym zakresie postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*. Jest to o tyle istotne, że z dniem 1 stycznia 2022 r. ustawodawca wprowadził całkowicie odmienne zasady w tym zakresie, które następnie od 1 lipca tego samego roku uchylił i powrócił do istniejących od niemal 30 lat uregulowań, co, jak można przypuszczać, świadczyć może o braku koncepcji ustawodawcy co do docelowego modelu opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci w Polsce.

Taxation of single parents' income – *de lege lata* and *de lege ferenda* recommendations

Keywords: personal income tax, single parent, income, amount of taxation

Summary. Personal income tax, as a personal tax, should include in its legal construction elements that allow for its personalisation, id est adjusting the amount of the tax burden to the taxpayer's individual subjective ability to pay. One of these is the taxation of single parents' income. This study aims to analyse and assess the legal regulations concerning the rules of taxation of single parents' income and to attempt to formulate *de lege lata* and *de lege ferenda* recommendations in this respect. This is all the more important as, as of 1 January 2022, the legislator implemented completely different rules in this respect, which it then repealed as of 1 July of the same year and reverted to the regulations that had existed for almost 30 years, with a slight modification, which, as one may assume, may be a sign of the legislator's lack of conception of the target model for taxing single parents' income in Poland.

1. Wprowadzenie

W konstrukcji prawnej polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych¹, z uwagi na jego osobisty charakter, ustawodawca przewidział różnorodne preferencje podatkowe. Jedną z nich jest wprowadzona z dniem 1 stycznia 1993 r.², a więc dopiero po upływie roku od wejścia w życie powołanych wyżej przepisów, możliwość opodatkowania dochodów przez osoby samotnie wychowujące dzieci³. Uzasadniając wdrożenie niniejszej preferencji⁴, ustawodawca już w trakcie prac legislacyjnych nad tymi rozwiązaniami zwracał uwagę, że ich brak wobec istnienia możliwości łącznego opodatkowania dochodów małżonków dyskryminuje rodziny niepełne⁵. Słusznie zatem wskazuje się w piśmiennictwie, że rozwiązania takie są niezbędne z uwagi na fakt, że koszty utrzymania tzw. rodziny niepełnej są względnie wyższe, ponieważ dochód osiągany przez jedną osobę samotnie wychowującą dziecko lub dzieci jest przeznaczony na zaspokojenie – przynajmniej teoretycznie – potrzeb o takim samym zakresie jak w rodzinach, w których z reguły dochody są osiągnięte przez oboje rodziców⁶.

Przedmiotowe regulacje były kilkakrotnie nowelizowane w okresie ich obowiązywania, a następnie z dniem 1 stycznia 2022 r. ustawodawca wprowadził całkowicie odmienne zasady w tym zakresie, które od 1 lipca tego samego roku uchylił i powrócił do istniejących dotychczas uregulowań. Jak można przypuszczać, świadczy to m.in. o braku koncepcji ustawodawcy co do docelowego modelu opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci.

Celem niniejszego opracowania jest analiza i ocena regulacji prawnych dotyczących zasad opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647, dalej jako u.p.d.o.f.).

² Por. art. 1 pkt 2 ustawy z 6.03.1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 127 ze zm.).

³ Por. art. 6 ust. 4c-art. 6 ust. 4h oraz art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f.

⁴ Opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci jako preferencja podatkowa, por. m.in. M. Rękas, *Wsparcie rodziny w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) w Polsce w latach 1992–2013*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 1, s. 445–451; M. Myck, M. Kundera, M. Najsztub, M. Oczkowska, *Finansowe wsparcie rodzin z dziećmi w Polsce w 2013 roku*, „Komentarze CenEA” 27/05/2013, s. 3–4; I. Szczepańska, *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, nr 2, s. 151–161; W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinnny czy neutralny*, Warszawa 1999, s. 62–66; *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów 5/2015, s. 78 i 146.

⁵ Sprawozdanie stenograficzne z 36. posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 5.02.1993 r., s. 94 (wystąpienie W. Ziółkowskiej).

⁶ Z. Ofiarski, *Wybrane aspekty opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Smyczyńskiego*, red. M. Andrzejewski, L. Kociucki, M. Łączkowska, A. Schulz, Toruń 2008, s. 560.

oraz próba sformułowania w tym zakresie postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*. Realizację tego celu umożliwiło zastosowanie metody prawno-dogmatycznej oraz historyczno-prawnej.

W opracowaniu postawiono tezę, że istniejące aktualnie zasady opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci nie realizują zasad prostoty opodatkowania, zdolności płatniczej i sprawiedliwości opodatkowania, jak też uniemożliwiają realizację redystrybucyjnego celu podatku obciążającego dochody osobiste.

2. Geneza zasad opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci

Regulacje prawne statuujące zasady opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, w ich pierwotnym brzmieniu (tj. od 1 stycznia 1993 r.), nie miały powszechnego charakteru. Ich zakres podmiotowy ograniczony był do rodzin, w których dochód na jedną osobę nie przekraczał 2,5 mln zł miesięcznie⁷. Podatek od dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, za które uważano rodzica albo opiekuna prawnego stanu wolnego, tj. pannę, kawalera, osobę rozwiedzioną, wdowę oraz wdowca, pobierany był w podwójnej wysokości od połowy ich dochodów. Następnie, od 1 stycznia 1994 r., ustawodawca rozszerzył zakres podmiotowy omawianej preferencji podatkowej, obejmując nią wszystkie osoby samotnie wychowujące przez cały rok podatkowy dzieci małoletnie albo dzieci bez względu na wiek, na które zgodnie z odrębnymi przepisami osoby te pobierały zasiłek pielęgnacyjny⁸. Dalsza nowelizacja istniejących w tym zakresie przepisów miała miejsce w 1997 r. i polegała na możliwości zastosowania przedmiotowej preferencji również w stosunku do dzieci, które nie ukończyły 25 lat, ale uczyły się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty lub w przepisach o szkolnictwie wyższym. Warunkiem zastosowania tego sposobu opodatkowania w przypadku wychowywania dzieci pełnoletnich było to, że w roku podatkowym dzieci te nie uzyskały dochodów, z wyjątkiem dochodów zwolnionych (wolnych) od podatku dochodowego⁹. Ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 9 listopada 2000 r.¹⁰ dokonano rozszerzenia pojęcia osoby samotnie wychowującej dziecko, obejmując omawianą regulacją jednego z rodziców albo opiekuna prawnego, jeżeli osoba ta jest panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów oraz osobę po-

⁷ Po denominacji 250 zł. Por. art. 6 ust. 6 u.p.d.o.f. w brzmieniu od 1993 r. (Dz.U. z 1993 r., Nr 28, poz. 127 ze zm.).

⁸ Por. art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. w brzmieniu od 1994 r. (Dz.U. z 1993 r., Nr 134, poz. 646 ze zm.).

⁹ Por. art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. w brzmieniu od 1997 r. (Dz.U. z 1996 r., Nr 137, poz. 638 ze zm.).

¹⁰ Dz.U. z 2000 r., Nr 104, poz. 1104.

zostającą w związku małżeńskim, w przypadku gdy jej mąż został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności. Jednocześnie wprowadzono zastrzeżenie, że zasady opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci nie mają zastosowania, jeżeli osoba samotnie wychowująca dzieci lub jej dziecko uzyskała dochody (przychody) opodatkowane na zasadach określonych w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹¹, zaś do sumy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci nie wliczano dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Kolejne, istotne z punktu widzenia omawianej preferencji podatkowej, zmiany wprowadzono niemal po dekadzie. Od 1 stycznia 2009 r. zasady i sposób opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci znalazły zastosowanie również wówczas, gdy osoby te miały miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej i osiągnęły podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody w wysokości stanowiącej co najmniej 75% całkowitego przychodu osiągniętego w danym roku podatkowym oraz udokumentowały certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych¹². Zmiana ta spowodowana była koniecznością dostosowania polskich przepisów podatkowych do prawa traktatowego, wyroków Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (m.in. w sprawach C-279/93 Schumacker i C-80/94 Wielockx) oraz zalecenia Komisji nr 94/79/WE z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie opodatkowania niektórych pozycji dochodu uzyskiwanego w danym państwie członkowskim przez osoby zamieszkałe na stałe w innym państwie członkowskim¹³.

W takiej formie regulacje dotyczące opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci obowiązywały do 31 grudnia 2021 r., kiedy to na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r.¹⁴ zostały uchylone i zastąpione ulgą podatkową.

¹¹ Dz.U. Nr 144, poz. 930 i z 2000 r., Nr 104, poz. 1104.

¹² Dz.U. z 2008 r., Nr 209, poz. 1316 ze zm.

¹³ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 1075, Sejm VI kadencji.

¹⁴ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz innych niektórych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2105).

3. Warunki uprawniające do korzystania z opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci w stanie prawnym po 1 stycznia 2022 r.

Z dniem 1 stycznia 2022 r. ustawodawca wprowadził zupełnie inne niż obowiązywały dotychczas zasady dotyczące opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci. Znalazły się one w art. 27ae u.p.d.o.f. Zgodnie z treścią tego artykułu podatnik mógł odliczyć od podatku kwotę w wysokości 1500 zł, jeżeli w roku podatkowym był rodzicem albo opiekunem prawnym (panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką albo rozwodnikiem, osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów bądź osobą pozostającą w związku małżeńskim z osobą pozbawioną praw rodzicielskich lub odbywającą karę pozbawienia wolności) samotnie wychowującym dziecko (dzieci) małoletnie albo dziecko (dzieci) pełnoletnie, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną. Omawiana preferencja miała także zastosowanie do podatników samotnie wychowujących dziecko (dzieci) pełnoletnie do ukończenia 25. roku życia, pod warunkiem że uczyły się w szkołach, o których mowa w krajowych lub zagranicznych przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, nie stosowały w roku podatkowym przepisów o 19% podatku liniowym (art. 30c u.p.d.o.f.) lub przepisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (z wyjątkiem dotyczącym najmu prywatnego – art. 6 ust. 1a tej ustawy¹⁵) w zakresie osiągniętych w roku podatkowym przychodów, poniesionych kosztów uzyskania przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do zwiększania lub pomniejszenia podstawy opodatkowania albo przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do dokonywania innych doliczeń lub odliczeń. Ponadto nie mogły one podlegać opodatkowaniu na zasadach wynikających z ustawy o podatku tonażowym¹⁶ lub ustawy o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych¹⁷ oraz poza przychodami z renty rodzinnej nie uzyskały dochodów, które podlegają opodatkowaniu według progresywnej skali podatkowej, lub dochodów podlegających opodatkowaniu zryczałtowaną stawką 19%, jak też przychodów zwolnionych z opodatkowania z tytułu stosunku pracy, praktyki absolwenckiej lub stażu uczniowskiego wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152 u.p.d.o.f. w łącznej wysokości przekraczającej 3089 zł.

Prawo do omawianej preferencji podatkowej przysługiwało podatnikowi posiadającemu rezydencję podatkową w Polsce, a także podatnikowi niebędącemu

¹⁵ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2540.

¹⁶ T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 985.

¹⁷ T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1704.

polskim rezydentem podatkowym, jeżeli miał miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, osiągnął podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody w wysokości stanowiącej co najmniej 75% całkowitego przychodu¹⁸ osiągniętego w danym roku podatkowym, udokumentował certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych i dołączył go do zeznania podatkowego. Warunkiem *sine qua non* korzystania z tej preferencji podatkowej przez nierezydentów było istnienie podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, których stroną jest Polska, umożliwiającej polskiemu organowi podatkowemu uzyskanie informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych. Podkreślenia wymaga, że omawiana ulga nie przysługiwała podatnikom, którzy wychowywali co najmniej jedno dziecko wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym, jak też gdy złożyli wniosek o łączne opodatkowanie dochodów małżonków. Z preferencji tej mógł skorzystać jeden z rodziców albo opiekunów prawnych. Natomiast w przypadku braku porozumienia między podatnikami w tym zakresie odliczenie przysługiwało temu podatnikowi, u którego dziecko miało miejsce zamieszkania w rozumieniu kodeksu cywilnego¹⁹.

Jak wskazano w uzasadnieniu do uchwały Senatu RP²⁰, *ratio legis* tego rozwiązania, wprowadzonego w wyniku przyjęcia grupy poprawek zgłoszonych podczas rozpatrywania projektu ustawy nowelizującej przez Komisję Finansów Publicznych, uzasadniano tym, że przy wprowadzeniu od 1 stycznia 2022 r. znacznie wyższej kwoty wolnej od podatku (w wysokości 30 000 zł) utrzymanie dotychczasowych zasad opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących spowodowałoby wystąpienie nieuzasadnionych korzyści dla tej grupy społeczeństwa i mogłoby generować daleko idące skutki społeczne w postaci wzrostu liczby rozwodów uwarunkowanych względami ekonomicznymi²¹.

¹⁸ Zgodnie z art. 6 ust. 11 i 13 u.p.d.o.f. za całkowite przychody uważa się przychody osiągnięte ze wszystkich źródeł niezależnie od miejsca ich położenia.

¹⁹ Zgodnie z art. 25 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.) miejscem zamieszkania jest miejscowość, w której osoba fizyczna przebywa z zamiarem stałego pobytu.

²⁰ Uchwały Senatu RP z dnia 28 października 2021 r. w sprawie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 1712, Sejm IX kadencji, s. 2.

²¹ Wypowiedź poseł Dominiki Chorościńskiej na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych 23 września 2021 r.; https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/transmisja.xsp?documentId=129FBF6BE-6DA7484C1258753003F6377&csymbol=TRANSMISJA_ARCH&info=T [dostęp: 10.09.2022].

Ponieważ jednak zastąpienie preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci ulgą w wysokości 1500 zł podlegającą odliczeniu od należnego podatku zostało odebrane przez samotnych rodziców jako niekorzystne i podatkowo dyskryminujące dla ich niepełnych rodzin, przedmiotowe regulacje zostały uchylone ustawą z 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i niektórych innych ustaw²². Od początku obowiązywania tych regulacji prawnych zgłaszano bowiem postulaty dotyczące przywrócenia możliwości korzystania z obowiązującego dotychczas sposobu opodatkowania²³.

Tym samym z dniem 1 lipca 2022 r. do art. 6 u.p.d.o.f. dodano ust. 4c-4h przywracające, w nieco zmienionej formie, poprzednio obowiązujące zasady opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, przy czym zasady te stosuje się do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r. Aktualnie z preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących mogą korzystać osoby samotnie wychowujące dzieci podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, za które uważa się rodzica lub opiekuna prawnego, który jest jednocześnie: panną albo kawalerem, wdową albo wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której sąd orzekł separację w rozumieniu odrębnych przepisów, bądź osobą pozostającą w związku małżeńskim, gdy jej małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności. Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci może być stosowane pod warunkiem, że podatnik wychowuje dziecko (dzieci):

- małoletnie,
- bez względu na wiek dziecka, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywało zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- do ukończenia 25. roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym i nauce lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie.

Warunkiem zastosowania omawianego sposobu opodatkowania dochodów przez podatników wychowujących dzieci pełnoletnie i uczące się jest to, aby w roku podatkowym dzieci te nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu według skali przychodów z tytułu kapitałów pieniężnych lub przychodów zwolnionych z opodatkowania z tytułu stosunku pracy, praktyki absolwenckiej lub stażu uczniowskiego (z wyjątkiem renty rodzinnej) wskazanych w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152 u.p.d.o.f. w łącznej wysokości przekraczającej dwunastokrotność kwoty renty socjalnej w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego.

²² Dz.U. z 2022 r. poz. 1265.

²³ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 2186, Sejm VI kadencji.

Poza polskimi rezydentami z preferencyjnego sposobu opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci skorzystać mogą także osoby fizyczne niebędące polskimi rezydentami podatkowymi, przy czym możliwość ta uzależniona jest od istnienia podstawy prawnej wynikającej z postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych zawartych przez Polskę do uzyskania przez polski organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa rezydencji podatkowej osoby fizycznej, która chce skorzystać z omawianego sposobu opodatkowania. Ponadto osoby samotnie wychowujące dzieci, podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, mogą stosować omawiane regulacje po spełnieniu określonych ustawą warunków, które są tożsame z obowiązującymi w dotychczasowym stanie prawnym.

Konstrukcja prawna opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, tak jak dotychczas, opiera się na zastosowaniu ilorazu małżeńskiego²⁴. Powyższe oznacza, że podatek obliczany jest w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci. Podkreślenia wymaga, że zasady opodatkowania dochodów rodzin niepełnych stosowane są z uwzględnieniem postanowień art. 7 u.p.d.o.f. Powyższe oznacza, że do dochodów rodziców dolicza się podlegające opodatkowaniu na terytorium Polski dochody małoletnich dzieci własnych i przysposobionych, z wyjątkiem dochodów z ich pracy i rent, stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych im do swobodnego użytku, a w przypadku małżonków podlegających odrębnemu opodatkowaniu, dochody te dolicza się po połowie do dochodu każdego z nich. Wyjątek stanowią (nie są doliczane) dochody (przychody) opodatkowane w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Sposób opodatkowania przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci nie ma jednak zastosowania w przypadku, gdy do chociażby jednego z małżonków, osoby samotnie wychowującej dziecko lub jej dziecka znajdują zastosowanie regulacje prawne dotyczące opodatkowania pozarolniczej działalności gospodarczej wg proporcjonalnej skali podatkowej (tzw. podatkiem liniowym) lub ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w zakresie osiągniętych w roku podatkowym przychodów, poniesionych kosztów uzyskania przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do zwiększania lub pomniejszenia podstawy opodatkowania albo przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do dokonywania innych doliczeń lub odliczeń. Ponadto z tego sposobu rozliczenia nie mogą z niego korzystać podatnicy, którzy w roku

²⁴ Iloraz małżeński – mechanizm obliczania wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych, zgodnie z którym podatek należny ustalany jest na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości obliczonej od połowy ich łącznego dochodu. Dzięki takiemu rozwiązaniu małżonkowie mogą obniżyć ciężar opodatkowania przez „przesunięcie opodatkowania” do szczebla progresywnej skali podatkowej z niższą stawką podatkową.

podatkowym stosowali przepisy ustawy o podatku tonażowym oraz ustawy o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych. Wyłączenie to nie dotyczy przychodów z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli przychody te nie są osiągnane z prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Możliwość korzystania z omawianej preferencji została także wyłączona w stosunku do osób, które wychowują wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym co najmniej jedno dziecko, w tym również, gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwójgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze – tzw. 500 plus.

4. Postulaty *de lege lata* i *de lege ferenda*

Analiza i ocena aktualnie obowiązujących zasad opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci pozwala stwierdzić, po pierwsze, że w stosunku do dotychczas obowiązujących regulacji istotnej zmianie uległ limit dochodów, jakie w roku podatkowym może osiągnąć samotnie wychowywane dziecko, aby jego rodzic lub opiekun prawny nie utracił prawa do ulgi. Dotychczas była to kwota 3089 zł, natomiast od 1 lipca br. limit ten uległ istotnemu zwiększeniu, do 12-krotności kwoty renty socjalnej w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego, co oznacza, że aktualnie kwota ta wynosi 16 061,28 zł²⁵. Podwyższenie kwoty dochodu, jaki może osiągnąć dziecko, która nie powoduje utraty przez osobę samotnie je wychowującą prawa do wspólnego rozliczenia z dzieckiem, ocenić należy pozytywnie, zwłaszcza że ustalanie wysokości tego dochodu budziło liczne wątpliwości zarówno w praktyce podatkowej, jak też judykaturze. Wątpliwości te dotyczyły m.in. tego, czy wysokość omawianego limitu wyznaczana jest kwotą dochodu brutto rozumianego jako przychód pomniejszony o koszty podatkowe²⁶, czy też dochodu netto (tj. dochodu pomniejszonego o przewidziane ustawą odliczenia od dochodu)²⁷, a także tego, czy przy ustalaniu dochodu dziecka należy

²⁵ Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2022 r. poz. 240) renta socjalna wynosi 100% kwoty najniższej renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy ustalonej i podwyższonej zgodnie z ustawą o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Natomiast od 1 marca 2022 r. kwota najniższej renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy wynosi 1338,44 zł; <https://www.zus.pl/swiadczenia/renty/kwoty-najnizszych-swadczen-emerytalno-rentowych> [dostęp: 10.09.2022].

²⁶ Por. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 3000/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 9 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3506/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 255/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 503/14, CBOSA.

²⁷ Por. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 675/13, CBOS; wyrok NSA z dnia 10 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2163/13, CBOSA.

uwzględniać także dochody zagraniczne²⁸. Co równie istotne, kwota wskazanego limitu będzie w latach kolejnych ulegała automatycznej waloryzacji, a to z uwagi na fakt, że renta socjalna podlega corocznej indeksacji. Nie będzie to zatem, tak jak dotychczas, kwota stała, co także zasługuje na aprobatę. Pewna trudność przy ustalaniu jej poziomu wynika natomiast z faktu, że jej wysokość nie będzie znana podatnikowi od początku kolejnego roku podatkowego. Jest to spowodowane tym, że waloryzacja renty socjalnej następuje w marcu danego roku kalendarzowego. Niemniej jednak, mankament ten nie powinien, jak się wydaje, w istotny sposób naruszać zasady pewności prawa podatkowego i powodować niepewność podatników, zwłaszcza że wspólne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci możliwe jest dopiero w rocznym zeznaniu podatkowym, składanym do 30 kwietnia następnego roku podatkowego.

Po drugie, zauważyć należy, że obowiązujące obecnie regulacje dotyczące opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci są korzystniejsze od tych, jakie funkcjonowały dotychczas, pomimo że mechanizm ustalania wysokości podatku w rodzinach niepełnych jest taki sam jak dotychczas (w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci). Spowodowane jest to połączeniem mechanizmu wspólnego rozliczenia z obowiązującą od 1 stycznia 2022 r. wyższą kwotą wolną od podatku (30 tys. zł) oraz podniesieniem górnej granicy pierwszego progu podatkowego (do kwoty 120 tys. zł). Przyjęte rozwiązanie w praktyce oznacza, że osoba samotnie wychowująca dziecko w rozliczeniu podatkowym skorzysta z podwójnej kwoty wolnej od podatku, która w przypadku, gdy dziecko w ogóle nie uzyskało dochodów, nie zostałaby zastosowana.

Po trzecie, pozytywnie należy ocenić to, że aktualnie omawiana preferencja podatkowa nie przysługuje rodzicom (opiekunom prawnym) samotnie wychowującym dzieci w przypadku, gdy sprawują opiekę naprzemienną, co dotychczas również było przyczyną rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych²⁹. W dalszym ciągu problemem pozostaje jednak to, w jaki sposób organy podatkowe będą kontrolować podatników i fakt samotnego wychowywania przez nich dzieci.

Po czwarte, wskazać należy, że przyjęty sposób opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci oparty o iloraz małżeński nie bierze pod uwagę

²⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 lutego 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 1171/16, LEX nr 2241867, wyrok NSA z dnia 7 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1591/17, LEX nr 2695362, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 maja 2018 r., sygn. akt I SA/G1 1219/17, LEX nr 2502372, wyrok NSA z dnia 2 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 269/15, LEX nr 2233057.

²⁹ Por. np. wyrok NSA z dnia 6 maja 2021 r., sygn. akt II FSK 412/19, LEX nr 3184617; wyrok NSA z dnia 20 maja 2020 r., sygn. akt II FSK 383/20, LEX nr 3012098; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Po 86/21, LEX nr 3185105; wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 października 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 475/19, LEX nr 2737788; wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 1445/13, LEX nr 1576387.

faktycznej liczby tych dzieci, co niewątpliwie uznać należy za jego słabość. Nie uwzględnia bowiem różnicy, jaka występuje w wydatkach ponoszonych przez osobę samotnie wychowującą jedno dziecko i osobę, która samotnie wychowuje większą liczbę dzieci³⁰. Tymczasem celem tych regulacji prawnych powinna być z jednej strony realizacja konstytucyjnej zasady ochrony rodziny, a w szczególności ekonomicznej ochrony rodziny niepełnej, która z racji swojej trudnej sytuacji materialnej i społecznej powinna korzystać ze szczególnej pomocy ze strony władz publicznych³¹. W konsekwencji opodatkowanie dochodów rodzin niepełnych według zasad przewidzianych dla łącznego opodatkowania dochodów małżonków, nie zaś zgodnie z mechanizmem tzw. ilorazu rodzinnego³², dyskryminuje pod względem obciążeń fiskalnych osoby samotnie wychowujące więcej niż jedno dziecko. Pozwala ono jedynie odnieść korzyść w postaci niższego podatku tym podatnikom, którzy samotnie wychowują tylko jedno dziecko, co przeczy zawartemu w Konstytucji RP nakazowi respektowania w regulacjach prawnoopodatkowych zasady sprawiedliwości podatkowej, której istotnym elementem jest obowiązek uwzględnienia przy określaniu wysokości podatku dochodowego nie tylko wysokości dochodu osiągniętego przez podatnika, lecz także jego zdolności płatniczej, ustalonej na podstawie niezbędnych wydatków przeznaczonych na utrzymanie rodziny³³.

Po piąte, wydaje się, że nowelizując w lipcu 2022 r. zasady opodatkowania dochodów osób fizycznych samotnie wychowujących dzieci i powracając do ich kształtu prawnego, jaki obowiązywał od niemal 30 lat, ustawodawca nie tylko pozostawia podatników z częścią tych samych problemów związanych ze stosowaniem w praktyce tej preferencji podatkowej (np. z będącym przedmiotem licznych wątpliwości interpretacyjnych i źródłem kontrowersji kryterium samotnego wychowywania dziecka³⁴), ale również dostarcza nowych (np. nie definiując, co

³⁰ R. Zieliński, *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019, s. 147.

³¹ J. Kulicki, *Systemy opodatkowania dochodów rodziny w Polsce w latach 1918–2011*, „Analizy BAS” 2011, nr 4, s. 16.

³² Iloraz rodzinny – mechanizm obliczania wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych, zgodnie z którym podatek należny ustalany jest nie od całkowitego dochodu podlegającego opodatkowaniu, ale w zależności od liczby udziałów w dochodach podatkowego gospodarstwa domowego określanej w powiązaniu z sytuacją rodzinną (liczby dzieci i innych osób pozostających na utrzymaniu). Jest to mechanizm zbliżony do łącznego opodatkowania małżonków, w którym łączny dochód jest dzielony przez 2, a następnie podatek wyznaczany jest dla tak ustalonego przeciętnego dochodu i mnożony przez 2, z tym że w ilorazie rodzinnym współczynnik ten jest wyższy, co wynika z łącznego opodatkowania wszystkich członków danego gospodarstwa domowego (a nie tylko małżonków). Zastosowanie tego mechanizmu prowadzi do zmniejszenia podatkowego obciążenia rodziny wraz ze wzrostem liczby dzieci pozostających na utrzymaniu.

³³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, LEX nr 37390.

³⁴ J. Kulicki, *op. cit.*, s. 16–18; K. Święch, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 161; E. Bobrus-Nowińska, *Interpretation Problems Relating the Scope of Meaning of the Term “Person Single-Handedly Raising Child” in the Polish Tax Law*, „Roczniki Nauk Prawnych”

oznacza pojęcie „wspólne wychowanie”). Poza tym, powyższe zachowanie prawodawcy świadczyć może o tym, że pomimo iż przysługuje mu swoboda w zakresie kształtowania polityki podatkowej, nie ma on jednak przemyślanej koncepcji, jak taki docelowy model powinien wyglądać. Mając jednak na uwadze wciąż aktualną i pożądaną ideę prostoty opodatkowania, jak też to, że główną funkcją podatku dochodowego od osób fizycznych, jako podatku osobistego, jest jego cel redystrybucyjny, słuszne wydaje się rozważenie, czy omawiane regulacje prawne nie powinny zostać uchylone i zastąpione innym rozwiązaniem, które uwzględniałoby wskazane wyżej postulaty. Jak się wydaje, takim mechanizmem może być np. wprowadzenie dodatkowej kwoty wolnej od podatku dla rodzin niepełnych³⁵. Przyjęcie takiego rozwiązania, które od wielu lat funkcjonuje w takiej formie w innych państwach (np. w Niemczech), realizowałoby w praktyce zasadę prostoty opodatkowania, co przekładałoby się także na wzrost zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego. Ponadto zróżnicowanie dodatkowej kwoty wolnej od podatku przysługującej osobom samotnie wychowującym dzieci w zależności od liczby tych dzieci i uwzględnianej już przy obliczaniu miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy, pozwoliłoby zrealizować jeden z głównych postulatów, na których oparta jest konstrukcja podatku od dochodów osobistych, tj. dostosować wysokość obciążenia podatkowego do indywidualnej subiektywnej zdolności płatniczej podatnika i tym samym w większym zakresie urzeczywistnić postulat sprawiedliwości opodatkowania. Przyjęcie proponowanego rozwiązania, z uwagi na jego prostotę, w istotnym zakresie wyeliminowałoby również istniejące obecnie rozbieżności co do stosowania tych regulacji, a to z kolei obniżyłoby zarówno koszty wymiaru, jak też poboru tego podatku. Idąc krok dalej, postulować należy to, że w przypadku gdy podatnik wychowuje samotnie dziecko niepełnosprawne, proponowane rozwiązanie pozwoliłoby również wkomponować w dodatkową kwotę wolną od podatku (poprzez określenie jej wysokości na odpowiednim poziomie) istniejącą obecnie w konstrukcji omawianego podatku i – budzącą również wiele wątpliwości – ulgę z tytułu niepełnosprawności.

5. Zakończenie

Przeprowadzona w niniejszym opracowaniu analiza i ocena regulacji prawnych dotyczących zasad opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci

2022, t. 32, nr 2, s. 7-23; K. Święch, *Zasady opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci i ich ewolucja*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego 5-6 czerwca Łódź 2012*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013, s. 459-467; D. Dąbrowska, *Opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci*, LEX/el.

³⁵ R. Zieliński, *op. cit.*, s. 200.

potwierdza sformułowaną we wstępie tezę. Obowiązujące aktualnie zasady obciążenia dochodów rodzin niepełnych, mimo ich kilkukrotnych nowelizacji, nadal nie realizują właściwie podstawowych zasad, na których powinna opierać się konstrukcja podatku obciążającego dochody osób fizycznych, tj. zasady prostoty opodatkowania oraz zasad zdolności płatniczej i sprawiedliwości opodatkowania. Pierwsza z tych zasad wymaga, aby regulacje prawne były zrozumiałe (jasne i czytelne) dla ich adresatów, tj., by wynikające z nich obowiązki podatkowe były w pełni precyzyjne i nie budziły najmniejszych wątpliwości wśród podatników. Uwzględnienie niniejszego postulatu uznać należy za szczególnie ważne w przypadku podatków bezpośrednich, których konstrukcja prawna oparta jest o metodę samoobliczenia podatku przez podatników. Zasady zdolności płatniczej i sprawiedliwości opodatkowania związane są natomiast z osobistym charakterem omawianego podatku i wyrażają postulat, zgodnie z którym właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego wymaga uwzględnienia nie tylko wysokości uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym dochodu, ale także różnych okoliczności różnicujących jego sytuację osobistą, takich jak: stan cywilny, konsumpcyjne obciążenie jego dochodu (ilość osób pozostających na jego utrzymaniu w gospodarstwie domowym), wiek, stan zdrowia, zdolność do pracy, a także nadzwyczajne obciążenia finansowe, jakie musiał on ponieść na skutek zaistniałych zdarzeń losowych³⁶. Realizacja tych postulatów pozwala bowiem urzeczywistnić w praktyce redystrybucyjny cel podatku dochodowego od osób fizycznych, który – jak twierdzi się w doktrynie – jest predestynowany do pełnienia roli łagodzenia rozwarstwienia dochodowego poszczególnych grup społeczeństwa ze względu na jego powszechny i osobisty charakter, obciążający dochody globalne podatników³⁷.

W tym kontekście słuszne wydaje się rozważenie przyjęcia odmiennego od dotychczas stosowanych mechanizmu opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci. Mógłby on, jak zostało zaproponowane w postulatach *de lege ferenda*, polegać na wprowadzeniu do konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych dodatkowej i zróżnicowanej w zależności od liczby samotnie wychowywanych dzieci kwoty wolnej od podatku, przysługującej podatnikom z tego tytułu. Jak się wydaje, mechanizm ten w lepszym stopniu realizuje zasady prostoty opodatkowania oraz zdolności płatniczej i sprawiedliwości podatkowej, jak też urzeczywistnia w praktyce główny, tj. redystrybucyjny cel tego podatku.

³⁶ A. Pomorska, *Potrzeba wzmocnienia funkcji redystrybucyjnej podatku dochodowego od osób fizycznych*, [w:] *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, red. A. Pomorska, Warszawa 2016, s. 49.

³⁷ *Ibidem*.

Literatura

- Bobrus-Nowińska E., *Interpretation Problems Relating the Scope of Meaning of the Term "Person Single-Handedly Raising Child" in the Polish Tax Law*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2022, t. 32, nr 2.
- Dąbrowska D., *Opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci*, LEX/el.
- Kulicki J., *Systemy opodatkowania dochodów rodziny w Polsce w latach 1918-2011*, „Analizy BAS” 2011, nr 4.
- Myck M., Kundera M., Najsztub M., Oczkowska M., *Finansowe wsparcie rodzin z dziećmi w Polsce w 2013 roku*, „Komentarze CenEA” 27.05.2013.
- Ofiarski Z., *Wybrane aspekty opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Smyczyńskiego*, red. M. Andrzejewski, L. Kociucki, M. Łączkowska, A. Schulz, Toruń 2008.
- Pomorska A., *Potrzeba wzmocnienia funkcji redystrybucyjnej podatku dochodowego od osób fizycznych*, [w:] *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, red. A. Pomorska, Warszawa 2016.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów 5/2015.
- Rękas M., *Wsparcie rodziny w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) w Polsce w latach 1992-2013*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 1.
- Sprawozdanie stenograficzne z 36. posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 5.02.1993 r.
- Szczepańska I., *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, nr 2.
- Święch K., *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2013.
- Święch K., *Zasady opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci i ich ewolucja*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego 5-6 czerwca 2021 Łódź*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013.
- Wójtowicz W., Smoleń P., *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinnny czy neutralny*, Warszawa 1999.
- Zieliński R., *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019.

Leszek Bielecki

Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach

ORCID 0000-0002-1553-1141

leszek.bielecki@ujk.edu.pl

Podstawowe wartości (zasady) prawa finansowego w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej na tle konstytucji wybranych państw europejskich

Słowa kluczowe: prawo finansowe, Konstytucja, wartości i zasady, kraje europejskie, kontrola finansów publicznych.

Streszczenie. W niniejszym opracowaniu podjąłem próbę przedstawienia podstawowych wartości (zasad) prawa finansowego w świetle Konstytucji RP na tle konstytucji wybranych państw europejskich (Niemiec, Francji i Hiszpanii). Wartości te (zasady) czerpią swoje źródło z przepisów Konstytucji RP. Wyniki badań w przedstawionym zakresie mogą prowadzić do wniosku, że w zakresie konstytucyjnych wartości-zasad prawa finansowego (finansów publicznych) przyjęte rozwiązania konstytucyjne posiadają elementy podkreślające znaczenie budżetu, ustaw podatkowych, zadań finansowych państwa i jednostek terytorialnych oraz spraw gromadzenia, wydatkowania i organizacji ładu finansowego. Postulatem na przyszłość jest zagwarantowanie w Konstytucji przepisów, które zapewniają stały i niezmienny system podatkowy. Omówione wartości i zasady, oprócz rozwiązań niemieckich, odnoszą się również do kontroli finansów publicznych. Ustawa reguluje system kontroli państwowej, w tym m.in. kontrolę finansową i budżetową.

Basic values (principles) of financial law in the light of the Constitution of the Republic of Poland against the background of the constitutions of selected European countries

Keywords: financial law, the Constitution, values and principles, European countries, control of public finances.

Summary. In this study, I made an attempt to present the basic values (principles) of financial law in the light of the Constitution of the Republic of Poland against the background of the constitutions of selected European countries (Germany, France and Spain). These values (principles) derive their source from the provisions of the Constitution of the Republic of Poland. The results of the research in the presented scope may lead to the conclusion that in terms of the constitutional values-principles of financial law (public finance), the adopted constitutional solutions have elements that emphasize the importance of the budget, tax laws, financial tasks of the state and territorial units as well as matters of collecting, spending and organization of financial governance. The postulate for the future is to guarantee provisions in the Constitution that guarantee a permanent and unchanging tax system. The discussed values and principles, apart from the German solutions, also apply to the control of public finances. The statute regulates the system of state control, including financial and budgetary control.

1. Wprowadzenie

W niniejszym opracowaniu podejmę próbę zaprezentowania podstawowych wartości (zasad) prawa finansowego w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej na tle konstytucji wybranych państw europejskich (Niemiec, Francji i Hiszpanii).

Przedmiotowe wartości (zasady) biorą swoje źródło z przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹. W naukach prawnych funkcjonuje wiele teorii, definicji oraz wykładni terminu „wartość prawa”. Formułowane są one również wobec zagadnień wartości prawa finansowego.

W pierwszej kolejności znajdzie omówienie kwestia dotycząca aksjologii prawa, podstawowych konstytucyjnych wartości prawa finansowego, a następnie wypływające z takiej analizy wnioski końcowe zostaną odniesione do wartości występujących w konstytucjach wybranych państw europejskich w perspektywie kontroli finansów publicznych.

W tekście posługuję się metodą badawczo-dogmatyczno-opisową oraz prawnoporównawczą. Konstytucje państw europejskich zostały wybrane z uwagi na to, iż dotyczą niejako największych państw Unii Europejskiej, a ponadto wykazują istotne podobieństwa do konstytucji Polskiej (jak również pewne interesujące różnice), które w mojej ocenie należy wyeksponować w kontekście przede wszystkim kontroli finansów publicznych.

2. Z problematyki aksjologii prawa

Aksjologia to nauka o wartościach oraz o kryteriach wartościowania². Tradycyjna i współczesna jurisprudencja nigdy nie negowały ważnej roli aksjologii w rozważaniach o prawie, i to zarówno w sferze praktycznej, jak i teoretycznej. Ale to, co najbardziej nieoczekiwane w tych ujęciach, to fakt, że wartości najczęściej były i nadal są przedstawiane jako elementy w stosunku do prawa „zewnętrzne”, czasami wręcz obce, które wprawdzie wchodzą w wielorakie relacje z prawem, nigdy jednak nie przestają stanowić wyraźnie wyodrębnionego obiektu albo oddziałującego na prawo, albo przyjmującego postać przedmiotu oddziaływania prawa³. Wychodząc z założenia, że prawo może być wartością samą w sobie, należy odnieść się do tradycji pozytywizmu prawniczego i normatywizmu prawniczego. Nurt pozytywizmu prawniczego odznaczał się tym, że przypisywał szczególne znaczenie praworządności formalnej, głosząc programowy rozdział prawa od moralności. Refleksja na-

¹ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, t.j. Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.

² <https://sjp.pwn.pl/slowniki/aksjologiczny.html> [dostęp: 23.02.2022].

³ K. Działocha, *Hierarchia norm konstytucyjnych i jej rola w rozstrzygnięciu kolizji norm*, [w:] *Charakter i struktura norm konstytucji*, red. J. Trzciniński, Warszawa 1997, s. 91.

ukowa nad prawem odznaczała się analizą prawa, które jest dane, a nie tym, jakie prawo być powinno ze względu na zakładany system wartości czy następstwa społeczne, jakie wywołuje obowiązywanie norm o określonej treści w danej społeczności. W pozytywizmie prawniczym, jako określonym kierunku prawoznawstwa, przedmiotem zainteresowania nauk prawnych czyniono niemal wyłącznie prawo obowiązujące w jakimś miejscu i czasie, a więc w sensie dogmatycznym⁴. W tym zakresie badano normę prawną zasadniczo wyłącznie z punktu widzenia formy jej powstawania, budowy oraz wzajemnych powiązań kompetencyjnych między nimi⁵. Nie badano więc źródeł pochodzenia normy prawnej oraz jej podstaw aksjologicznych, co prowadzi do wniosku, że prawo jest wartością samą dla siebie, a nawet stanowi państwo w ujęciu skrajnie normatywistycznym⁶.

Powyższe stanowisko zostało jednak zakwestionowane poprzez twierdzenie, że „litera prawa” stanowionego nie jest wartością samą w sobie, zaś zadaniem ustawodawcy nie jest takie sformułowanie przepisu prawnego, który rolę organu stosującego prawo sprowadzi do mechanicznej subsumpcji⁷. Jak Autor podaje za Franciszkiem Longchampsem, głównym brakiem pozytywizmu prawnego w jego klasycznej postaci było to właśnie, że samemu już prawu pozytywnemu, ustanowionemu urzędową drogą, przypisywał wartość wystarczającą i innej zdawał się nie szukać. Uwolnienie od wartości, głoszone jako znamię postawy naukowej, było główną przyczyną, dla której pozytywizm prawny zdyskredytował się w oczach ludzi, którzy przeżyli dwie wojny światowe i dramaty totalitaryzmów⁸. W związku z powyższym uprawniona jest teza, że teoria aksjologicznej neutralności prawa zawiodła, prowadzi bowiem do relatywizmu w sferze wartości i założenia, że wszystko pozostaje względne. Natomiast wyzwolenie prawa od wartości, jego relatywizacja, zwłaszcza prawa gospodarczego, będzie zawsze rodzić pokusę jego instrumentalizacji.

Poza wizjami pozytywistycznej teorii prawa znajduje się koncepcja prawnaturalnego ujęcia prawa, która funkcjonowała znacznie wcześniej niż pozytywizm prawniczy. Prawo natury pojmuje się jako zbiór norm lub ocen, które dają uzasadnienie aksjologiczne dla norm, a dotyczących postępowania ludzi w odnoszących się przynajmniej w jakimś zakresie do tych samych zachowań, które są zazwyczaj

⁴ S. Wronkowska, *Spory o sposób pojmowania prawa*, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994, s. 97-99.

⁵ H. Kelsen, *Reine Rechtslehre, Einleitung in die Rechtswissenschaftliche Problematik*, Leipzig 1934, s. 77.

⁶ H. Kelsen, *Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence*, „Harvard Law Review” 1955, t. 55, [w:] M. Sobolewski, *Podstawy teorii prawa*, Kraków 1986, s. 68.

⁷ M. Zdyb, *Publiczne prawo gospodarcze*, Lublin 1995, s. 29. Podobnie *idem*, *Publiczne prawo gospodarcze*, Kraków 1998, s. 103.

⁸ F. Longchamps, *Z problemów poznania prawa*, Wrocław 1968, s. 13, [w:] M. Zdyb, *ibidem*, s. 30.

normowane przez prawo pozytywne. Treść owych norm lub ocen nie jest rezultatem wyboru dokonywanego przez człowieka, mają one bowiem, przynajmniej w wielu tego rodzaju koncepcjach, charakter absolutny. Prawo natury wyznacza zatem określony porządek normatywny, który jest porządkiem odrębnym od prawa pozytywnego. Jest to przy tym porządek normatywny, który ma – w jakimś sensie – charakter nadrzędny w stosunku do prawa pozytywnego i w taki czy inny sposób ma wyznaczać jego treść. Ponadto normy prawa natury obowiązują niezależnie od aktów władzy państwowej. Podstawą ich obowiązywania jest to, że znajdują uzasadnienie w ocenach absolutnych lub też są w jakimś sensie normami koniecznymi. Same zaś oceny lub normy są przy tym niezmiennie, a w każdym razie charakteryzuje je znaczna stabilność, ponieważ wyrażają porządek świata, naturę człowieka lub społeczności. Twierdzeniem podstawowym dla koncepcji prawa natury, bez względu na to, czy za jego źródło uważa się Boga, naturę czy godność człowieka lub też naturę społeczeństwa, jest twierdzenie, iż prawo to istnieje obiektywnie⁹. Najistotniejsze zaś jest to, że owe wskazane wyżej absolutne wartości były podstawą prawa obowiązującego¹⁰. Podkreślenia wymaga, że obszar prawnonaturalny daje możliwość poszukiwania wartości prawa, w tym publicznego prawa gospodarczego.

Obok głównych koncepcji istoty prawa w warstwie jego określenia, w tym poprzez aksjologię, pojawiły się inne, również istotne koncepcje pośrednie, a więc przede wszystkim realizm prawniczy oraz hermeneutyka prawnicza, teorie argumentacji czy też retoryka prawnicza, jak również psychologiczne teorie prawa, lecz w omawianym zakresie nie są one najistotniejsze.

Podsumowując omawianą problematykę, nie można pominąć i nie rozwinąć koncepcji hybrydowych dotyczących pojmowania teorii prawa. Wiodącą w tym zakresie wydaje się koncepcja Ronalda Dworkina, zwana koncepcją neoliberalną prawa. Wedle tej koncepcji prawo jest zbiorem reguł oraz różnego rodzaju zasad, dających należyte uzasadnienie dla decyzji sądowych oraz decyzji innych organów. W tej koncepcji prawo zasadniczo jest pojmowane aksjologicznie, wartościująco, ale jednocześnie bez wiążącego akceptowania podstawowych tez doktryny prawa natury. Reguły w rozumieniu Dworkina są normami postępowania obowiązującymi ze względu na to, iż zostały należycie ustanowione lub uznane przez podmioty prawodawcze. Natomiast zasady prawa nie wyznaczają jakichś prostych obowiązków określonego zachowania się w sytuacjach danego rodzaju, lecz wskazują wiążąco cele, które należy osiągać w danej społeczności. Funkcją zasad jest zabezpieczanie określonych wartości i dlatego mogą one pozostawać między sobą w kolizji. Kolizje te dają się rozwiązywać jedynie w konkretnym przypadku, rozstrzygając jakąś rozważaną przez dany sąd lub organ sprawę. Kiedy odwołujemy się do nich,

⁹ S. Wronkowska, *Spory o sposób pojmowania prawa*, [w:] *Zarys teorii państwa...*, s. 106.

¹⁰ G.L. Seidler, H. Groszyk, J. Malarczyk, *Wstęp do teorii państwa i prawa*, Lublin 1991, s. 180.

rozstrzygając jakiś konkretny przypadek, to „wyważamy” wartości, które zasady te nakazują realizować, uwzględniamy te wartości w takim stopniu, w jakim pozwalają na to inne zasady, nakazujące realizować jakieś inne wartości. Wartościujące pojmowanie prawa wyraża się w omawianej koncepcji nie tylko w tym, że składnikiem prawa są oprócz reguł także zasady nakazujące realizowanie, poprzez konkretne orzeczenia w konkretnych sprawach, określonych celów. Prawo pojmuje się tu jako rodzaj integralnej, spójnej aksjologicznie praktyki społecznej: podmiot rozstrzygający ujmuje system norm postępowania (reguły i zasady) jako możliwie najbardziej integralny i orzeka w taki sposób, iżby integralność aksjologiczną systemu zachować w możliwie najwyższym stopniu¹¹.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że nieustannie aktualna jest potrzeba ciągłego poszukiwania wzorca lub modelu kreowania wartości, jawiących się jako niewzruszone fundamenty niezbędne dla budowania określonego systemu norm prawnych, w tym norm prawa finansowego. Sprzyjać temu może koncepcja praw natury, jak również częściowe zastosowanie koncepcji neoliberalnych.

3. Z problematyki konstytucyjnej aksjologii polskiego prawa finansowego

Całokształt norm prawnych, regulujących stosunki finansowe, tworzy prawo finansowe. Stosunki finansowe są więc przedmiotem regulacji prawnej norm prawa finansowego. Powyższe stwierdzenia prowadzą do wniosku, że prawo finansowe można uznać za gałąź systemu prawa dotyczącą finansów publicznych¹². Zasadniczo, podążając za stanowiskiem doktryny, można stwierdzić, że w zakresie wartości konstytucyjnych istotnych dla finansów publicznych dzielą się one na wartości o charakterze formalnym i wartości o charakterze materialnym. Wśród wartości o charakterze formalnoprawnym można wymienić: formalne podstawy prowadzenia gospodarki finansowej w formule ustawy budżetowej, wyłączanie ustawowy tryb nakładania danin publicznych oraz określenie istotnych elementów ustawy podatkowej. W kontekście wartości natury materialnoprawnej można wyróżnić: ochronę równowagi budżetowej, ochronę wydatków publicznych przed roszczeniami osób trzecich, ochronę wartości polskiego pieniądza, ochronę przedstawicielskich procedur nakładania danin i podatków publicznych oraz samodzielność dochodową i wydatkową jednostek samorządu terytorialnego. W związku z powyższym można wyróżnić cztery konstytucyjne zasady ogólne finansów publicznych: zasadę ustawowej regulacji publicznej gospodarki finansowej, zasadę gwarancji intere-

¹¹ S. Wronkowska, *Spory o sposób pojmowania prawa*, [w:] *Zarys teorii państwa...*, s. 124-125.

¹² B. Brzeziński, *Zarys prawa finansów publicznych*, Toruń 1998, s. 21-28.

sów finansowych państwa, zasadę finansowania jednostek samorządu terytorialnego i zasadę zagwarantowania podstawowych interesów finansowych obywateli.

Zasada ustawowej regulacji publicznej gospodarki finansowej wymaga formy ustawy dla gromadzenia i wydatkowania środków finansowych, nakładania podatków i innych ciężarów publicznych, zasad uchwalania i zmiany w budżecie państwa, zasad i trybu zaciągania przez państwo pożyczek oraz udzielania gwarancji i poręczeń finansowych¹³. Ponadto w zakresie tej zasady pozostaje konstruowanie odpowiednich zasad i trybu nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości, udziałów i akcji oraz dokonywania emisji papierów wartościowych przez Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski i inne osoby prawne, zasad organizacji Skarbu Państwa i sposobu zarządzania jego majątkiem. W formule ustawy również regulowany jest system kontroli państwowej (w tym kontroli finansowej i budżetowej), zasady dotyczące finansów samorządowych (źródła dochodów i zakres władztwa podatkowego). Natomiast zasada zagwarantowania niezbędnej ochrony podstawowych interesów finansowych obywateli jako podatników wynika z konstytucyjnego wymogu wyłącznie ustawowego trybu wprowadzania podatków i innych danin publicznych. Wyłącznie ustawy oznaczają, że ustawa podatkowa nie może zawierać upoważnienia do ustalania elementów konstrukcji prawnej podatku, które objęte są zakresem bezwzględnej wyłączności ustawowej, co dotyczy określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych oraz ulg podatkowych, jak również umorzeń. Z powyższym można powiązać określone postulaty wobec ustawodawcy polegające na tym, by stan faktyczny będący podstawą ustalenia podstawy opodatkowania był jasno określony, oraz na tym, by obowiązywał zakaz wypełniania luk i analogii w prawie podatkowym, jeżeli za tym pójdzie pogorszenie sytuacji prawnej podatnika oraz zasady pewności prawa¹⁴.

W zakresie określania cech prawa finansowego, które w mojej ocenie stanowią wartości tego prawa, można wskazać na: dążenie do zapewnienia odrębności ustrojowo-finansowej każdej wspólnoty polityczno-terytorialnej w ramach państwa (zagwarantowanie odrębności źródeł dochodu i swobody politycznej w określaniu celów wydatkowania), służebność finansów publicznych wobec innych zadań i funkcji państwa wynikających z Konstytucji i ustaw oraz związek pomiędzy stroną dochodową i wydatkową finansów publicznych. Analiza wskazanych wartości może prowadzić do trzech ustaleń. Pierwsze ustalenie dotyczy zjawiska skupienia istoty suwerenności państwa na zarządzaniu przez system finansów publicznych. Finanse publiczne z funkcji służebnej wobec innych funkcji i zadań państwa prze-

¹³ M. Florczak-Wątor, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tu-leja, LEX/el. 2021, art. 216 [dostęp:10.01.2023].

¹⁴ J. Zaremba, *Aksjologia prawa finansowego*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2020, vol. 25, nr 1, s. 92-94.

szły do pełnienia funkcji kreatywnych. Od konstrukcji prawnych systemu finansów publicznych zależy cały ustroj państwa i jego tożsamość. Drugie ustalenie dotyczy konieczności uwzględnienia w systemie finansowym swobody politycznej w procesie podejmowania decyzji o źródłach, wysokości i konstrukcji podatków i innych danin publicznych oraz, w jeszcze większym stopniu, wyboru kierunków i celów wydatkowania publicznego. Natomiast trzecie ustalenie dotyczy obserwacji, że zjawisko normatywizacji w zakresie wydatkowania publicznego stanowi samo przez się zagrożenie dla demokracji. Ono właśnie bardziej niż inne regulacje ustawowe godzi w rolę ustawodawcy. Wydatki prawnie zdeterminowane powinny być przez naukę prawa finansowego sklasyfikowane i zdefiniowane z punktu widzenia bezpośredniego stosowania Konstytucji i ustaw. Chodzi w tym zakresie o wydatki wynikające z ustaw określających bezwzględny i bezwarunkowy obowiązek wypłaty określonych świadczeń¹⁵.

Podsumowując, rola Rozdziału X Konstytucji polega na odrębnym określeniu źródeł prawa finansowego (cechy odrębne systemu źródeł prawa finansowego w zakresie organizacji zarządzania finansami, prowadzenia gospodarki budżetowej¹⁶, ochrony pieniądza polskiego i prowadzenia polityki pieniężnej, zarządzania długiem publicznym), zdefiniowaniu ustaw podatkowych (daninowych), budżetu i ustawy budżetowej (prowizorium budżetowego), projektów obu ustaw, deficytu budżetowego, państwowego długu publicznego itd.¹⁷ Na podstawie analizy treści Konstytucji RP można wyodrębnić cztery zasady ogólne finansów publicznych. Są to w szczególności: 1) zasada ustawowej regulacji publicznej gospodarki finansowej, 2) zasada zagwarantowania ochrony interesów finansowych państwa, 3) zasada zapewnienia odpowiednich podstaw finansowych dla działalności jednostek samorządu terytorialnego, 4) zasada zagwarantowania ochrony podstawowych praw i interesów finansowych obywateli¹⁸.

Analiza problemów aksjologii prawa, w tym aksjologii prawa finansowego daje powody do zasugerowania stanowiska, w myśl którego przedstawione powyżej wartości posiadają również charakter zasad prawnych, przede wszystkim w znaczeniu dyrektywalnym, gdyż są wyraźnie określone w tekście prawnym. Sposób i miejsce ujęcia tych wartości w Konstytucji i w ustawach zwykłych z dziedziny

¹⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Konstytucyjne prawo finansowe – wyzwania czasu*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020, s. 13–21.

¹⁶ M. Bartoszewicz, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, Warszawa 2014, art. 219.

¹⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. J. Głuchowski, Białystok 2010, s. 24.

¹⁸ A. Pomorska, *Zasady ogólne finansów publicznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2002, nr 6, s. 32.

finansów publicznych, rozwijających regulacje konstytucyjne, przesądza o istocie ich znaczenia w sensie konstytucyjnym jako zasad naczelnych prawa finansowego.

4. Wartości (zasady) prawa finansowego z konstytucji niemieckiej

W Konstytucji niemieckiej (Bundesgesetzblatt z 23 maja 1949 r.) zagadnienia dotyczące finansów pojawiają się dopiero od art. 104a do art. 115l (Rozdział X Finance)¹⁹. Analiza tychże przepisów prowadzi do wyodrębnienia szeregu zasad-wartości: ponoszenie oddzielnych wydatków przez Federację i kraje związkowe; udzielanie przez Federację pomocy finansowej krajom związkowym w przypadku inwestycji o szczególnym znaczeniu; wyłączność Federacji w zakresie ustawodawstwa celnego i monopoli finansowych oraz określonych podatków; odrębna właściwość Federacji i krajów związkowych w zakresie zysków od monopoli finansowych i podatków; regulacja w drodze ustawy federalnej cła, monopoli finansowych i podatków konsumpcyjnych administrowanych przez federalne władze finansowe; regulacja postępowań federalnych organów skarbowych przez ustawę federalną; regulacja sądownictwa finansowego w drodze ustawy federalnej; samodzielność i wzajemna niezależność Federacji i krajów związkowych w zakresie własnej gospodarki budżetowej; stosunkowa odpowiedzialność Federacji i krajów związkowych w zakresie zachowania dyscypliny budżetowej wynikającej z aktów prawa unijnego; zupełność i zrównoważenie budżetu; uchwalanie budżetu w formie ustawy budżetowej; regulacje w zakresie dokonywania tzw. wydatków koniecznych; wymóg zgody federalnego ministra finansów w zakresie ponadplanowych i pozaplanowych wydatków; ustawy podwyższające wydatki budżetowe, zawierające nowe wydatki lub wydatki planowane w przyszłości Rządu Federalnego wymagają zgody Rządu Federalnego; obowiązki sprawozdawcze federalnego ministra finansów w zakresie wpływów, wydatków, majątku i zadłużeniu; rola Federalnej Izby Obrachunkowej w zakresie wykonywania budżetu; upoważnienie w drodze ustawy federalnej w przypadku zaciągania kredytów, poręczeń, gwarancji lub innych zabezpieczeń powodujących zwiększenie wydatków budżetowych; wpływy z kredytów nie mogą przekraczać sumy wydatków na inwestycje. Na podstawie powyższego można stwierdzić, że struktura wartości-zasad konstytucyjnych finansowego prawa niemieckiego daje podstawy do ustalenia, że dotyczą one przede wszystkim sfery rozdzielenia właściwości w sprawach finansowych Federacji i krajów związkowych Niemiec. Druga grupa wartości-zasad dotyczy rozdzielenia kompetencji w sprawach finansowych w tym zakresie Federacji i krajów związkowych. Dopiero trzecia grupa obejmuje wartości-zasady w zakresie spraw budżetu, grupa czwarta zaś dotyczy kwestii roz-

¹⁹ <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/niemcy.html> [dostęp: 3.08.2022].

dzielenia własności i kompetencji Federacji i krajów związkowych w odniesieniu do wydatków budżetowych oraz cel i podatków. Kolejna grupa wartości-zasad dotyczy kompetencji federalnego ministra finansów, Rządu Federalnego i Federalnej Izby Obrachunkowej odznaczającej się niezawisłością sędziowską jej członków. Ostatnia grupa zasad zawiera regulacje odnośnie do obowiązków sprawozdawczych oraz relacji w zakresie spraw kredytowych i wydatkowych, jak również inwestycyjnych. Niewątpliwie taka klasyfikacja bierze się ze struktury polityczno-terytorialnej Republiki Federalnej Niemiec. Niemniej jednak rozbudowany katalog wartości-zasad skłania do wniosku o wyraźnym precyzyjnym uszczegółowieniu kwestii finansów publicznych, co niewątpliwie ułatwia regulację tychże kwestii w aktach niższego rzędu. Zwraca uwagę brak w omawianym zakresie przepisów dotyczących kontroli finansów publicznych.

5. Wartości (zasady) prawa finansowego z konstytucji francuskiej

Konstytucja Republiki Francuskiej z 4 października 1958 r.²⁰ już w Rozdziale 5 (art. 34-51 O stosunkach pomiędzy rządem a parlamentem) wskazuje na formę ustawy w zakresie wymiaru stawek i sposobów kształtowania wszelkiego rodzaju podatków i systemu emisji pieniędzy. W tymże Rozdziale przewidziano również, że ustawy finansowe określają dochody i wydatki państwa w myśl zasad i zgodnie z zastrzeżeniami przewidzianymi w ustawie organicznej oraz że Parlament uchwała ustawy finansowe w sposób przewidziany w ustawie organicznej. Ponadto, jeżeli ustawa finansowa ustanawiająca dochody i wydatki na dany rok budżetowy nie została przedłożona w terminie umożliwiającym jej promulgowanie przed rozpoczęciem roku budżetowego, rząd zwraca się do parlamentu z wnioskiem nagłym o upoważnienie do pobierania podatków i otwiera, w drodze dekretu, kredyty będące przedmiotem uchwały parlamentu przyjętej w roku ubiegłym. Izba Obrachunkowa służy pomocą parlamentowi i rządowi w kontroli wykonania ustaw finansowych. Natomiast w Rozdziale 12 (art. 72-75 O wspólnotach terytorialnych) przewidziano, że wspólnoty terytorialne korzystają ze źródeł dochodów, którymi mogą swobodnie dysponować na zasadach określonych w ustawie. Mogą one otrzymywać całość lub część podatków wszystkich rodzajów. Ustawa może upoważnić je do ustalania wymiaru i stawek podatku w określonych granicach. Dochody fiskalne i inne źródła własne wspólnot terytorialnych stanowią, dla każdej kategorii wspólnot, podstawową część całości ich źródeł dochodów. Ustawa organiczna ustala warunki, na jakich wprowadza się te zasady. Każdemu przekazaniu kompetencji między państwo a wspólnoty terytorialne towarzyszy przyznanie odpowiednich środków

²⁰ www.assemblee-nationale.fr/connnaissance/constitution.asp [dostęp: 3.08.2022].

do ich wykonania. Każdemu przyznaniu lub poszerzeniu kompetencji powodujących wzrost wydatków wspólnot terytorialnych odpowiada wzrost środków określonych w ustawie²¹. Analiza tychże wartości-zasad konstytucji francuskiej skłania do wniosku, że dzielą się one na dotyczące kształtowania obciążeń fiskalnych, relacji pomiędzy rządem a Parlamentem w zakresie ustaw finansowych i spraw finansowych wspólnot terytorialnych. Wydaje się, że zakres regulacji wartości-zasad konstytucyjnych Republiki Francuskiej nie jest zbyt rozbudowany, a obejmuje ewidentnie kwestie natury podstawowej, aczkolwiek dość szczegółowo podkreślając znaczenia finansowania wspólnot terytorialnych, zasadniczo inne kwestie delegując ustawom organicznym. W omawianym zakresie istotne miejsce zajmuje kwestia kontroli finansów publicznych.

6. Wartości (zasady) prawa finansowego z konstytucji hiszpańskiej

Konstytucja Hiszpanii z 27 grudnia 1978 r.²² w części dotyczącej praw i wolności (Tytuł 1, Rozdział 2) przewiduje, iż wszyscy wnoszą wkład w ponoszenie wydatków publicznych, stosownie do swoich możliwości, za pośrednictwem sprawiedliwego systemu podatkowego opartego na zasadach równości i progresywności, który w żadnym wypadku nie może przybrać rozmiarów konfiskaty. Wydatków publicznych dokonuje się przez sprawiedliwe przeznaczanie środków publicznych, a ich programowanie i wykonywanie winno odpowiadać kryteriom efektywności i gospodarności. Następnie w Tytule VII ustanowiono sprawy dotyczące gospodarki i finansów. W tej części Konstytucji stwierdzono, że podstawowa władza ustanawiania podatków przynależy wyłącznie państwu i jest wykonywana w drodze ustawy. Wspólnoty autonomiczne i korporacje lokalne mogą ustanawiać i ściągać podatki zgodnie z Konstytucją i ustawami. Wszelkie ulgi podatkowe dotyczące podatków na rzecz państwa powinny być ustanawiane na mocy ustawy. Administracja publiczna może zaciągnąć zobowiązania finansowe i dokonywać wydatków jedynie zgodnie z ustawami. Budżet państwa ma charakter roczny, obejmuje całość wydatków i dochodów publicznego sektora państwowego oraz określa kwotę ulg podatkowych, które dotyczą podatków na rzecz państwa. Rząd powinien przedstawić budżet państwa Kongresowi Deputowanych co najmniej na trzy miesiące przed upływem poprzedniego roku budżetowego. Jeżeli ustawa budżetowa nie zostanie uchwalona przed rozpoczęciem nowego roku budżetowego, następuje automatyczne przedłużenie obowiązywania budżetu z roku poprzedniego aż do uchwalenia

²¹ Szerzej o tym J. Szymanek, *Aksjologia konstytucji V Republiki Francuskiej*, „Przegląd Sejmowy” 2008, nr 6, s. 35-57.

²² https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Hiszpania_pol_300612.pdf [dostęp: 3.08.2022].

nowego budżetu. Po uchwaleniu budżetu państwa rząd może przedkładać projekty ustaw, które pociągają za sobą wzrost wydatków publicznych lub zmniejszenie dochodów, przypadających na dany rok budżetowy. Każdy pozarządowy projekt ustawy lub poprawka, które pociągają za sobą wzrost wydatków lub zmniejszenie wpływów budżetowych, wymagają zgody rządu dla ich rozpatrzenia. Ustawa budżetowa nie może ustanawiać podatków. Może wprowadzać do nich zmiany, jeśli tak stanowi określona ustawa podatkowa. Ponadto tylko ustawa może upoważnić rząd do emisji obligacji publicznych lub zaciągnięcia kredytu. Kredyty dla zaspokojenia płatności odsetek i kapitału długu publicznego państwa są zawsze ujęte w zestawieniu wydatków budżetowych i nie mogą być przedmiotem poprawki lub modyfikacji, dopóki odpowiadają warunkom ustawy emisyjnej. Naddo Trybunał Obrachunkowy jest najwyższym organem kontroli rachunków i działalności gospodarczej państwa oraz sektora publicznego. Podlega on bezpośrednio Korteżom Generalnym i sprawuje swoje funkcje z ich upoważnienia, w zakresie badania i zatwierdzania zamknięcia rachunków państwowych. Rachunki państwa i publicznego sektora państwowego są przedkładane Trybunałowi Obrachunkowemu i przez niego kontrolowane. Trybunał Obrachunkowy, bez uszczerbku dla swych uprawnień, przekazuje Korteżom Generalnym roczną informację, w której informuje o naruszeniach, które mogły mieć miejsce, oraz ewentualnej odpowiedzialności. Członkowie Trybunału Obrachunkowego cieszą się taką samą niezawisłością i nieusuwalnością jak sędziowie, podlegają także tym samym zasadom niepołączalności ich stanowiska z innymi funkcjami. Skład, organizację i funkcje Trybunału Obrachunkowego określa ustawa organiczna. W Tytule VIII zaś stwierdzono, że finanse lokalne powinny dysponować środkami wystarczającymi do wykonywania zadań, które ustawa powierza odpowiednim korporacjom, i pochodzić przede wszystkim z własnych podatków i udziału w podatkach na rzecz państwa i wspólnot autonomicznych. Artykuł 149 natomiast wyłącza tylko dla kompetencji państwa m.in. sprawy finansów publicznych i długu państwa, jak i ustawodawstwo podatkowe²³. Warto odnotować, że w dniu 27 września 2011 r. nastąpiła zmiana Konstytucji Hiszpanii, gdzie w art. 135 wzmocniono zasadę zapewnienia stabilności budżetowej. Analiza tychże wartości-zasad pozwala na dokonanie odpowiedniej klasyfikacji, gdzie można wyszczególnić: dotyczące powszechności opodatkowania i zasad sprawiedliwego systemu podatkowego oraz wydatków; prymat państwa w zakresie ustanawiania praw finansowych (podatkowych) z wyjątkami dla wspólnot autonomicznych i korporacji lokalnych; prymat ustawy dla ustanawiania ulg podatkowych; obowiązki finansowe administracji publicznej; dotyczące ustawy budżetowej; kompetencje kredytowe; rola i znaczenie Trybunału Obrachunkowego; kompetencje finansowe w obrębie

²³ Szerzej w tym zakresie J. Marczak, *Kwestie finansowe, budżetowe i podatkowe w konstytucji Hiszpanii*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania...*, s. 305-317.

finansów lokalnych. Wnioski w tym zakresie nasuwają skojarzenia z regulacjami finansów publicznych przewidzianymi Konstytucją RP, są jednakże bardziej szczegółowe i rozbudowane. Konstytucja hiszpańska, podobnie jak rozwiązania francuskie, zawiera istotne przepisy w zakresie kontroli finansów publicznych.

7. Wnioski

Podsumowując powyższe, należy w moim przekonaniu odpowiedzieć na kilka kluczowych pytań. Przede wszystkim, jakie są naczelne wartości-zasady wspólnie obecne w zaprezentowanych konstytucjach państw europejskich i do jakich materii się odnoszą oraz czy stanowią wystarczającą podstawę dla kształtowania pożądanego uniwersalnego (europejskiego, kontynentalnego) ładu finansów publicznych w odniesieniu do zaprezentowanych modeli europejskich, uwzględnivszy uwarunkowania ustrojowe wybranych państw. Ponadto czy i w wystarczającym stopniu, jako wartości i zasady, zostały wyeksponowane kwestie kontroli finansów publicznych.

Biorąc pod uwagę, że każdy porządek prawny w omawianym zakresie dotyczy obszaru prawa kontynentalnego, należy założyć spójność argumentacji natury aksjologicznej dla wybranych porządków prawnych. Spośród wymienionych wartości-zasad konstytucyjnych prawa finansowego wybranych państw europejskich można zaś sformułować kilka naczelných, kardynalnych i wspólných, a mianowicie: powszechność opodatkowania; podstawa gospodarki finansowej państwa przewidziana w formie ustawy budżetowej; wymóg ustawy w zakresie nakładania danin publicznych; ustalenie elementów ustawy podatkowej; rozdzielenie właściwości oraz kompetencji w sprawach finansowych między sferą rządową a terytorialną; podkreślenie znaczenia organów obrachunkowych oraz administracji w sprawach finansowych. Natomiast wśród wspólných wartości-zasad naczelných o charakterze materialnoprawnym można wymienić: ochronę równowagi budżetowej i wartości pieniądza; ochronę przedstawicielskich procedur nakładania danin publicznych; samodzielność dochodów i wydatków sfery terytorialnej; wskazanie relacji pomiędzy wpływami a wydatkami; kwestie nieuchwalenia ustawy budżetowej w terminie; określenie kompetencji w zakresie kredytów. Wynik badań w przedstawionym zakresie może skłaniać do wniosku, że zasadniczo w kwestiach wartości-zasad konstytucyjnych prawa finansowego (finansów publicznych) przyjęte rozwiązania konstytucyjne posiadają elementy podkreślające znaczenie w materii budżetu, ustaw podatkowych, zadań finansowych państwa i jednostek terytorialnych oraz spraw gromadzenia, wydatkowania oraz organizacji ładu finansowego. Niewątpliwie zwraca uwagę fakt, że zaprezentowane modele konstytucyjne w omawianym zakresie przewidują podobne rozwiązania w kwestii ładu finansów publicznych, pomimo określonych różnic pod względem ustroju politycznego i terytorialnego poszczegól-

gólnych państw. Skłania to do dalszego wniosku, że przyjęte wszędzie rozwiązania prawne w postaci wskazanych wartości-zasad nadal stanowią sprawdzony od dziesięcioleci i istotnie niezmienny model konstrukcji ładu finansowego, który sprawdza się w różnych warunkach, biorąc pod uwagę na przykład występujące niejednokrotnie kryzysy ekonomiczne, europejską i światową koniunkturę finansową oraz przynależność do systemu prawnego i ekonomicznego Unii Europejskiej. W zakresie postulatów *de lege ferenda* należy zgodzić się z poglądem doktryny, że zarówno art. 84 i art. 216 Konstytucji RP nie odwołują się do utrwalonych w innych państwach postanowień zapewniających gwarancje trwałego i niezmiennego systemu podatkowego, a więc wprowadzenia do polskiej Konstytucji przepisów o zasadzie sprawiedliwości, ekonomiczności i stabilności, ustaleniu przedmiotowo określonego katalogu podatków obciążających ludność i przedsiębiorstwa, ustaleniu katalogu lokalnych podatków obligatoryjnych oraz udziału w podatkach państwa²⁴. Z drugiej zaś strony omówione wartości i zasady, tylko oprócz rozwiązań niemieckich, dotyczą także kontroli finansów publicznych. W formule ustawy regulowany jest bowiem system kontroli państwowej, w tym kontroli finansowej i budżetowej.

Literatura

- Banaszak B., *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2004.
- Bartoszewicz M., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, Warszawa 2014, art. 219.
- Brzeziński B., *Zarys prawa finansów publicznych*, Toruń 1998.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. J. Głuchowski, Białystok 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Konstytucyjne prawo finansowe – wyzwania czasu*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020.
- Działocha K., *Hierarchia norm konstytucyjnych i jej rola w rozstrzyganiu kolizji norm*, [w:] *Charakter i struktura norm konstytucji*, red. J. Trzciniński, Warszawa 1997.
- Florczak-Wątor M., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021, art. 216.
- Gajl N., *Problematyka finansów publicznych i Skarbu Państwa we współczesnych konstytucjach*, [w:] *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania. Księga pamiątkowa ku czci prof. Janiny Zakrzewskiej*, Warszawa 1996.
- Kelsen H., *Reine Rechtslehre, Einleitung in die Rechtswissenschaftliche Problematik*, Leipzig 1934.
- Kelsen H., *Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence*, „Harvard Law Review” 1941, t. 55.
- Longchamps F., *Z problemów poznania prawa*, Wrocław 1968.
- Marczak J., *Kwestie finansowe, budżetowe i podatkowe w konstytucji Hiszpanii*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. J. Głuchowski, Białystok 2010.

²⁴ N. Gajl, *Problematyka finansów publicznych i Skarbu Państwa we współczesnych konstytucjach*, [w:] *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania. Księga pamiątkowa ku czci prof. Janiny Zakrzewskiej*, Warszawa 1996, s. 122, za: B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2004, s. 254-255.

- Pomorska A., *Zasady ogólne finansów publicznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2002, nr 6.
- Seidler G.L., Groszyk H., Malarczyk J., *Wstęp do teorii państwa i prawa*, Lublin 1991.
- Sobolewski M., *Podstawy teorii prawa*, Kraków 1986.
- Szymanek J., *Aksjologia konstytucji V Republiki Francuskiej*, „Przegląd Sejmowy” 2008, nr 6.
- Wronkowska S., *Spory o sposób pojmowania prawa*, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994.
- Zaremba J., *Aksjologia prawa finansowego*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2020, vol. 25, nr 1.
- Zdyb M., *Publiczne prawo gospodarcze*, Lublin 1995.
- Zdyb M., *Publiczne prawo gospodarcze*, Lublin 1998.

Przemysław Panfil

Uniwersytet Gdański

ORCID 0000-0003-3717-4664

przemyslaw.panfil@ug.edu.pl

Finansowanie Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej – wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*

Słowa kluczowe: siły zbrojne, stabilność fiskalna, reguły fiskalne, dług publiczny

Streszczenie. Początek wojny na Ukrainie drastycznie pogorszył sytuację geopolityczną Polski. W rezultacie 11 marca 2022 roku polski ustawodawca przyjął ustawę o obronie Ojczyzny, która zakłada gwałtowne zwiększenie wydatków na Siły Zbrojne RP. Na mocy tej ustawy tworzono również Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych, który został umieszczony w Banku Gospodarstwa Krajowego. Takie rozwiązanie pozwala władzom publicznym na obejście przepisów ograniczających poziom zadłużenia publicznego. W tym sensie powołanie Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych jest formą tworzenia iluzji fiskalnych. Jednocześnie do Sejmu wpłynęły dwa projekty ustaw, w których zaproponowano modyfikację stabilizującej reguły fiskalnej oraz konstytucyjnego limitu zadłużenia. Ewentualne przyjęcie tych ustaw stanowi zagrożenie dla stabilności fiskalnej Polski.

Financing of the Armed Forces of the Republic of Poland – conclusions *de lege lata* and *de lege ferenda*

Keywords: armed forces, fiscal sustainability, fiscal rules, public debt

Summary. The beginning of the war in Ukraine drastically worsened the Polish geopolitical situation. As a result, on March 11, 2022, the Law on Defense of the Fatherland was passed. This law abruptly increased the expenditure on the Polish Armed Forces. It also established the Armed Forces Support Fund, which was placed at Bank Gospodarstwa Krajowego. This solution allows public authorities to circumvent the regulations limiting the level of public debt. In this sense, the establishment of the Armed Forces Support Fund is a form of creating fiscal illusions. At the same time, two bills were introduced to the Sejm, in which it was proposed to modify the stabilizing fiscal rule and the constitutional debt limit. The possible adoption of these laws poses a threat to Poland's fiscal stability.

Wstęp

W dniu 24 lutego 2022 r. Federacja Rosyjska rozpoczęła zakrojoną na szeroką skalę inwazję na Ukrainę. Krok ten doprowadził do drastycznej zmiany sytuacji geopolitycznej w Europie. Konsekwencją takiego stanu rzeczy są między innymi zapowiedzi skokowego wzrostu wydatków na obronność państw członkowskich Unii Europejskiej. Ze względu na swoje położenie geograficzne także Polska stoi

przed pilną koniecznością zwiększenia potencjału swoich Siły Zbrojnych (dalej jako: SZ). W ostatnich miesiącach polskie media obieły informacje o planowanym zakupie czołgów podstawowych (M1 Abrams oraz K2), lekkich samolotów bojowych (FA-50), samobieżnych armato-haubic 155 mm (AHS Krab oraz K9), śmigłowców (AW149), bojowych wozów piechoty (K-21 lub AS-21 Redback) czy też systemów przeciwlotniczych (Patriot i SkySabre) oraz systemów artylerii raketowej wysokiej mobilności (HIMARS oraz K239 Chunmoo). Część uzbrojenia trafiającego do Polski w najbliższych latach będzie służyć trzem podstawowym celom: a) zastąpienie sprzętu przekazanego Ukrainie; b) wymiana najbardziej wykorzystawanego sprzętu postsowieckiego; c) uzupełnienie najgroźniejszych luk w systemie obrony. Tymczasem skala planowanych zakupów po 2025 roku sugeruje chęć realizacji zapowiedzianego przez Radę Ministrów znaczącego zwiększenia liczebności polskich SZ (do 300 tys. personelu) oraz budowy dwóch nowych dywizji ogólnowojskowych¹. Przeszkodą dla realizacji tak ambitnego planu rozbudowy armii mogą okazać się jednak dwa czynniki o charakterze obiektywnym: demografia (szczególnie w połączeniu z sytuacją na rynku pracy) i brak odpowiednich środków finansowych. Próbą odpowiedzi na ten ostatni problem wydają się rozwiązania legislacyjne zawarte w ustawie z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny² (dalej jako: u.o.o.) oraz propozycje zmiany reguł fiskalnych uregulowanych w art. 216 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku³ (dalej jako: Konstytucja RP) i art. 112aa ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴ (dalej jako: u.f.p.).

Celem artykułu jest próba określenia konsekwencji, jakie dla długoterminowej stabilności fiskalnej mogą przynieść nowo uchwalone, a także proponowane rozwiązania legislacyjne kształtujące zasady finansowania polskich SZ. Osiągnięcie założonego celu badawczego wymaga nie tylko oceny aktualnego stanu prawnego, ale także skonfrontowania go z regulacjami obowiązującymi na gruncie uchylonej już ustawy z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej⁵ (dalej jako: u.f.s.z.). Niezbędna okazuje się także analiza danych statystycznych dotyczących wielkości wydatków na polskie SZ. Analiza ta powinna objąć nie tylko ostatnie lata, ale także okres bezpośrednio poprzedzający rok 2014, który zapowiadał istotną zmianę sytuacji geopolitycznej w Europie. Jako źródło danych statystycznych moż-

¹ Obecnie Polska posiada cztery podstawowe związki taktyczne w postaci: 11. Lubuskiej Dywizji Kawalerii Pancerniej oraz 12. (Szczecińskiej), 16. (Pomorskiej) i 18. Dywizji Zmechanizowanej. Dodatkowo w skład Wojsk Lądowych wchodzi dwie brygady aeromobilne (6. Brygada Powietrznodesantowa oraz 25. Brygada Kawalerii Powietrznej).

² Dz.U. z 2022 r. poz. 655 z późn. zm.

³ Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

⁴ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.

⁵ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 161.

na przy tym wykorzystać sprawozdania z wykonania ustaw budżetowych za lata 2012-2021. Jednocześnie do realizacji celu artykułu wykorzystana zostanie analiza dogmatyczno-prawna, czyli jedna z najczęściej stosowanych w naukach prawnych metod badawczych.

1. Finansowanie SZ w latach 2002-2021

W okresie od 1 stycznia 2002 do 22 kwietnia 2022 finansowanie polskich SZ odbywało się w oparciu o regulacje u.f.s.z. Kluczowe znaczenie w tym zakresie odgrywały przepisy zawarte w art. 6 i art. 7 wspomnianej ustawy. Pierwsza z przywołanych jednostek redakcyjnych wskazywała źródła finansowania programu rozwoju SZ⁶. Natomiast art. 7 u.f.s.z. określał początkowo minimalny poziom nakładów na finansowanie tego programu, a następnie – począwszy od 22 maja 2004 r. – na finansowanie potrzeb obronnych RP.

W pierwotnej wersji art. 6 u.f.s.z. do źródeł finansowania programu rozwoju SZ zaliczono: a) budżet państwa; b) środek specjalny Ministra Obrony Narodowej; c) przychody z prywatyzacji przemysłowego potencjału obronnego; d) darowizny, spadki i zapisy. Powyższy katalog uległ zmianie 1 stycznia 2005 r., kiedy to weszła w życie nowelizacja ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych⁷. Nowelizacja ta zlikwidowała środki specjalne, a więc specyficzną formę zarządzania środkami publicznymi przez jednostki budżetowe. Jednocześnie środek specjalny Ministra Obrony Narodowej został zastąpiony przez nowo utworzony państwowy fundusz celowy w postaci Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych (dalej jako: FMSZ)⁸. Źródła finansowania tej jednostki określono w art. 11 ust. 3 u.f.s.z. Obejmowały one przykładowo: wpływy za wsparcie udzielone wojskom obcym oraz udostępnianie im poligonów, odpisy z wyniku finansowego brutto Agencji Mienia

⁶ Dokument ten, zgodnie z art. 4 ust. 1 u.f.s.z., przyjmował formę zarządzenia Ministra Obrony Narodowej, które było wydawane po zasięgnięciu opinii komisji sejmowej właściwej w sprawach obrony narodowej. Jednocześnie, stosownie do art. 4 ust. 1 u.f.s.z., program rozwoju SZ określał: a) zadania dotyczące modernizacji wyposażenia SZ; b) liczebność oraz skład bojowy poszczególnych elementów SZ; c) zamierzenia w enumeratywnie wskazanych zakresach (np. systemy obronne SZ, zobowiązania wynikające z umów międzynarodowych, szkolenie SZ, dyslokacja jednostek wojskowych i infrastruktury wojskowej).

⁷ Chodzi tutaj o ustawę z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z 2004 r., Nr 273, poz. 2703).

⁸ Na marginesie warto zauważyć, że tworzenie specjalnych funduszy do finansowania wydatków zbrojeniowych ma w Polsce długą tradycję, sięgającą okresu dwudziestolecia międzywojennego. Doskonałym przykładem jest tutaj Fundusz Obrony Narodowej, który został powołany do życia za sprawą dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 9 kwietnia 1936 r. o Funduszu Obrony Narodowej (Dz.U. z 1936 r., Nr 28, poz. 225). Była to jednostka gospodarki pozabudżetowej, odpowiadająca swoją konstrukcją dzisiejszej formie organizacyjno-prawnej, jaką jest państwowy fundusz celowy. Równoległe do Funduszu Obrony Narodowej w II RP funkcjonował także Fundusz Obrony Morskiej, którego rola była jednak zdecydowanie mniejsza.

Wojskowego, odszkodowania lub kary umowne otrzymane w toku realizacji umów dotyczących zakupu uzbrojenia i sprzętu wojskowego. Począwszy od 22 sierpnia 2015 r., źródłem przychodów FMSZ stały się także darowizny, spadki i zapisy.

Ostatecznie, po dodatkowych zmianach redakcyjnych, zawarty w art. 6 u.f.s.z. katalog źródeł finansowania programu rozwoju SZ skurczył się do trzech pozycji: a) budżetu państwa; b) środków FMSZ; c) przychodów ze zbycia akcji lub udziałów spółek przemysłowego potencjału obronnego. W tym wypadku ustawodawca wykorzystał typowy dla polskiego systemu finansów publicznych model równoległego finansowania określonych zadań środkami pochodzącymi z budżetu państwa i państwowego funduszu celowego. Niezrozumiałe było natomiast umieszczenie w katalogu z art. 6 u.f.s.z. przychodów ze zbycia akcji lub udziałów spółek przemysłowego potencjału obronnego. Przychody tego typu trafiają bowiem do budżetu państwa i nie stanowią odrębnego od tego budżetu źródła finansowania zadań. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na treść art. 12 u.f.s.z., zgodnie z którym na finansowanie programu rozwoju SZ należało przeznaczać co najmniej 35% całości kwoty, o której mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej⁹. Jednocześnie w myśl tego ostatniego przepisu to ustawa budżetowa corocznie określa przewidywaną kwotę przychodów uzyskiwanych w zamian za zbycie akcji lub udziałów spółek przemysłowego potencjału obronnego. W konsekwencji w przypadku środków pochodzących z tego źródła dochodzi do przełamania zasady jedności materialnej wyrażonej w art. 42 ust. 2 u.f.p., co w żaden sposób nie zmienia ich „budżetowego” charakteru. Tak więc umieszczenie przychodów ze zbycia akcji lub udziałów spółek przemysłowego potencjału obronnego w katalogu źródeł finansowania programu rozwoju SZ było błędem ustawodawcy, który nie rodził jednak żadnych praktycznych konsekwencji¹⁰. Błąd ten został następnie powtórzony w art. 39 u.o.o.

Jak zostało to już zasygnalizowane, w pierwotnej wersji u.f.s.z. ustawodawca określił także minimalną wielkość wydatków budżetowych na realizację programu rozwoju SZ w latach 2002-2006. Początkowo, zgodnie z art. 7 ust. 1 u.f.s.z., na realizację tego programu miano przeznaczać corocznie nie mniej niż 1,95% produktu krajowego brutto (dalej jako: PKB)¹¹. Jednocześnie udział wydatków majątkowych w minimalnym poziomie wydatków budżetowych miał wynosić co najmniej 19% w 2003 r. i 23% w 2006 r. Oba kryteria, w myśl art. 7 ust. 4 u.f.s.z., miały być

⁹ T.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1663 z późn. zm.

¹⁰ Należy także podkreślić, że omawiane źródło finansowania programu rozwoju SZ miało w analizowanym okresie znikome znaczenie, w związku z tym zostanie pominięte w dalszych rozważaniach.

¹¹ Wydatki te nie obejmowały jednak realizowanych na podstawie odrębnych przepisów wydatków na sfinansowanie wyposażenia SZ w samoloty wielozadaniowe.

uwzględnianie przez Radę Ministrów w projektach ustaw budżetowych albo projektach ustaw o prowizorium budżetowym.

Wejście w życie u.f.s.z. zbiegło się w czasie z istotnym spowolnieniem wzrostu gospodarczego w Polsce. Okoliczności te przełożyły się na niższą dynamikę wzrostu wpływów podatkowych i pogorszenie stanu finansów publicznych. Widocznym znakiem tej sytuacji była szybka akumulacja zadłużenia. Relacja państwowego długu publicznego do PKB pod koniec 2001 r. wynosiła 41,9%, dwa lata później zaś sięgnęła poziomu 50,1%. W tym kontekście założenia przyjęte w pierwotnej wersji art. 7 ust. 1 u.f.s.z. okazały się zbyt ambitne i w ciągu kolejnych lat były kilkakrotnie modyfikowane. Szczególnie istotne były zmiany, które weszły w życie w latach 2003–2004. Po pierwsze, art. 7 ust. 1 u.f.s.z. zaczął określać minimalny poziom wydatków budżetowych na finansowanie potrzeb obronnych RP, a nie na finansowanie programu rozwoju SZ. Po drugie, ustawodawca przesądził, że do wydatków tych zalicza się zarówno wydatki części budżetu państwa „obrona narodowa”, jak i wydatki w dziale „obrona narodowa” w innych częściach budżetu państwa. Po trzecie, punktem odniesienia przy ustalaniu minimalnego poziomu finansowania stał się PKB z roku poprzedniego, a nie – jak było to w pierwotnej wersji ustawy – PKB prognozowany na nadchodzący rok budżetowy. W okresie wzrostu gospodarczego zmiana ta w sposób oczywisty prowadziła do zmniejszenia minimalnego poziomu finansowania potrzeb obronnych RP. Po czwarte, obniżono minimalny udział wydatków majątkowych w wydatkach związanych z potrzebami obronnymi do 20%. Udział ten miał być przy tym osiągnięty począwszy od 2006 r.

Asumptem do kolejnych zmian w treści art. 7 u.f.s.z. stały się ustalenia poczynione w 2014 r. podczas szczytu NATO w walijskim Newport. W jego trakcie państwa członkowskie zobowiązały się do podniesienia wydatków na obronność do poziomu co najmniej 2% PKB w ciągu kolejnej dekady. Zdecydowano także, że co najmniej 20% tych wydatków będzie przeznaczona na badania, rozwój i pozyskanie sprzętu obronnego¹². U podstaw powyższych decyzji leżało pogorszenie się sytuacji geopolitycznej w Europie w związku z aneksją Krymu przez Federację Rosyjską oraz powstanie separatystycznych republik ludowych w Doniecku i Ługańsku na Ukrainie.

W efekcie nowelizacji art. 7 ust. 1 u.f.s.z. minimalny poziom wydatków budżetowych na potrzeby obronne RP został podniesiony – z dniem 22 sierpnia 2015 r. – do 2% PKB z roku poprzedniego. Nie oznacza to jednak, że Polska zaczęła automatycznie spełniać wymogi określone w trakcie szczytu NATO w Newport. Niektóre z wydatków ponoszonych z części budżetowej „obrona narodowa” mają bowiem niewiele wspólnego z obronnością kraju. Dobrym przykładem są tutaj świadczenia pieniężne z zaopatrzenia emerytalnego dla byłych żołnierzy zawo-

¹² Warto podkreślić, że ustalenia takie poczyniono po raz pierwszy w 2006 r., jednak do szczytu w Newport miały one dobrowolny charakter.

dowych. Świadczenia te są ponoszone w ramach części budżetowej „obrona narodowa”. Okoliczność ta determinuje ich formalne zakwalifikowanie do „wydatków budżetowych na potrzeby obronne RP”, o których mowa w art. 7 ust. 1 u.f.s.z. Nie wpływa jednak na treści ekonomiczne stojące za świadczeniami pieniężnymi z zaopatrzenia emerytalnego. Z materialnego punktu widzenia mają one niewiele wspólnego z obronnością RP, o czym pośrednio świadczy fakt, że klasyfikowane są do działu budżetowego „obowiązkowe ubezpieczenia społeczne”. Warto podkreślić, że są to przy tym kwoty niemałe i procentowo istotne. W 2021 roku świadczenia pieniężne z zaopatrzenia emerytalnego dla byłych żołnierzy zamknęły się kwotą 7969 mln zł¹³. Tymczasem wydatki budżetowe na potrzeby obronne, a w więc suma wydatków części budżetowej „obrona narodowa” oraz wydatków działów „obrona narodowa” znajdujących się w pozostałych częściach budżetowych, wyniosły 57 499 mln zł (tab. 1).

Do kolejnej zmiany art. 7 ust. 1 u.f.s.z. doszło z dniem 14 listopada 2017 r., kiedy to w przywołanej jednostce redakcyjnej zapisano algorytm stopniowego zwiększania minimalnego poziomu wydatków budżetowych na potrzeby obronne RP. Poziom ten miał zacząć rosnąć, począwszy od 2020 roku, by ostatecznie osiągnąć równowartość 2,5% PKB w roku 2030. Pozornie zmiana została więc odłożona w czasie, gdyż w latach 2018-2019 minimalny poziom wydatków budżetowych na potrzeby obronne RP miał nadal wynosić 2% PKB. W rzeczywistości został on realnie zwiększony, a to za sprawą nowo dodanego do ustawy art. 7 ust. 1a. Zgodnie z tym przepisem punktem odniesienia do ustalania minimalnego poziomu wydatków na nadchodzący rok budżetowy stała się wartość PKB określona w założeniach budżetowych na ten sam rok, a nie – jak było to dotychczas – wartość PKB z roku poprzedniego.

Analiza danych statystycznych za lata 2012-2021 obrazuje sukcesywny wzrost wydatków budżetowych na finansowanie potrzeb obronnych RP. W ujęciu nominalnym wzrosły one z 28,1 mld do 57,5 mld zł (tab. 1), zaś w ujęciu realnym z poziomu 1,7% do 2,2% PKB. W rzeczywistości w latach 2020-2021 minimalny wymagalny prawem poziom wydatków budżetowych na finansowanie potrzeb obronnych RP został osiągnięty w sposób sztuczny, noszący znamiona kreatywnej rachunkowości. W tym okresie, w związku z opóźnieniem realizacji planowanych kontraktów zbrojeniowych, dokonano z budżetu państwa dwóch transferów środków na rzecz FMSZ na łączną kwotę 9,3 mld zł. Odpowiadał im skokowy wzrost stanu funduszu z niecałych 0,7 mld zł na koniec 2019 roku do prawie 10,1 mld zł na koniec 2021 roku. Warto podkreślić, że z tej kwoty ponad 6,4 mld zł zostało przejętych przez Ministra Finansów w zarządzanie i wykorzystane do finansowania potrzeb

¹³ Rada Ministrów, Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. Tom I, Warszawa 2022, s. 2/47.

pożyczkowy Skarbu Państwa. Środki te *de facto* „wróciły” do budżetu i nie wpłynęły na wzrost potencjału polskich SZ. Dodatkowy kontekst dla oceny zastosowanego rozwiązania tworzy analiza kosztów ponoszonych przez FMSZ w latach 2012–2021, które w poszczególnych latach kształtowały się na poziomie od 27 do 238 mln zł. Z punktu widzenia finansowania SZ źródło to miało więc drugorzędny i jedynie uzupełniający charakter.

Tabela 1. Wydatki budżetowe na finansowanie potrzeb obronnych RP oraz koszty FMSZ w latach 2012–2021 (w mln zł)

Źródło finansowania	2012	2013	2014	2015	2016
Budżet państwa	28 105	29 124	31 501	37 404	35 104
FMSZ	58	27	60	103	148
Źródło finansowania	2017	2018	2019	2020	2021
Budżet państwa	36 697	42 366	44 238	51 921	57 499
FMSZ	142	198	238	205	168

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Rada Ministrów, Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za lata 2012–2021, Warszawa 2013–2022.

2. Finansowanie SZ od 2022 roku

Zasady finansowania polskich SZ uległy zmianie 23 kwietnia 2022 r., czyli wraz z wejściem w życie u.o.o. Projekt tej ustawy wniesiono do łaski marszałkowskiej 25 lutego 2022 r. – dzień po rozpoczęciu przez Federację Rosyjską agresji na Ukrainę. Jednocześnie Rada Ministrów uznała projekt za pilny, korzystając tym samym z możliwości przewidzianej w art. 123 ust. 1 Konstytucji RP. Wpłynęło to na bardzo szybki tryb procedowania ustawy, która została ostatecznie uchwalona 11 marca i podpisana przez Prezydenta siedem dni później.

Na płaszczyźnie finansowej wejście w życie u.o.o. przyniosło dwie istotne zmiany – modyfikację katalogu źródeł finansowania programu rozwoju SZ oraz skokowe podniesienie minimalnego poziomu wydatków budżetowych na potrzeby obronne RP. Pierwsza z tych zmian jest efektem zastąpienia FMSZ przez Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych (dalej jako: FWSZ). Istotą tej zmiany nie jest bynajmniej kosmetyczna modyfikacja nazwy funduszu będącego jednym z trzech źródeł finansowania programu rozwoju SZ. FMSZ był państwowym funduszem celowym, a więc – zgodnie z art. 9 u.f.p. – jednostką sektora finansów publicznych. Co szczególnie istotne, do źródeł finansowania tego funduszu nie zaliczały się przychody pochodzące z szeroko pojętej pożyczki publicznej. Tymczasem FWSZ jest funduszem utworzonym w Banku Gospodarstwa Krajowego (dalej jako: BGK) na mocy art. 41 ust. 1 u.o.o. Jako że nie nadano mu formy państwowego funduszu celowego, znaj-

duje się on poza sektorem finansów publicznych. Jednocześnie wśród przychodów FWSZ – określonych w art. 41 ust. 4 u.o.o. – znalazły się początkowo środki pochodzące z obligacji wyemitowanych na jego rzecz przez BGK. Jednak już 1 września 2022 r. katalog przychodów zasilających FWSZ został powiększony o kolejne źródła zwrotnych środków finansowych¹⁴. W szczególności do obligacji dołączyły pożyczki i kredyty zaciągane na rzecz omawianego funduszu przez BGK.

Zobowiązania zaciągane przez BGK na rzecz FWSZ zostały objęte gwarancją Skarbu Państwa (art. 45 ust. 2 u.o.o.). Zgodnie z art. 45 ust. 4 u.o.o. jest ona udzielana do wysokości 100% pozostających do spłaty świadczeń pieniężnych wynikających z kredytu, pożyczki lub wyemitowanych obligacji wraz ze 100% należnych odsetek od tej kwoty i innych kosztów bezpośrednio związanych z kredytem, pożyczką lub obligacjami. Dodatkowo, na mocy art. 45 ust. 3 u.o.o., do gwarancji udzielanej przez Skarb Państwa za zobowiązania zaciągnięte przez BGK na rzecz FWSZ nie stosuje się zasadniczo przepisów ustawy z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1613). Jest to o tyle istotne, że akt ten zawiera różne rozwiązania, które zmniejszają ryzyko, jakie Skarb Państwa ponosi w związku z udzielanymi poręczeniami i gwarancjami. Warto także podkreślić, że BGK jest zwolniony z obowiązku ustanawiania zabezpieczenia od gwarancji (art. 45 ust. 7 u.o.o.), zaś sama gwarancja jest wolna od opłaty prowizyjnej (art. 45 ust. 5 u.o.o.).

Z punktu widzenia potencjalnej skali wykorzystania zwrotnych środków finansowych przez FWSZ kluczowe znaczenie ma fakt, że fundusz ten nie jest częścią sektora finansów publicznych. Tym samym zobowiązania zaciągnięte na rzecz tego funduszu przez BGK nie są uwzględniane przy obliczaniu państwowego długu publicznego i nie podlegają ograniczeniom nałożonym przez regułę fiskalną ustanowioną w art. 216 ust. 5 Konstytucji RP. Natomiast istotną przeszkodą dla szerszego wykorzystania środków FWSZ do finansowania programu rozwoju SZ jest stabilizująca reguła wydatkowa z art. 112aa u.f.p. Ogranicza ona dynamikę wzrostu wydatków większości jednostek sektora finansów publicznych, a także funduszy ulokowanych w BGK. Utrzymanie dotychczasowego kształtu reguły fiskalnej z art. 112aa u.f.p. oznaczałoby, że wzrost zaangażowania FWSZ w finansowanie programu rozwoju SZ mógłby odbywać się wyłącznie w drodze ograniczenia wydatków na inne zadania publiczne. W obecnej sytuacji społeczno-gospodarczej rozwiązanie to wpływałoby jednak w sposób oczywisty na poziom poparcia dla poszczególnych partii politycznych. Warto przy tym podkreślić, że w roku 2020 zastosowanie stabilizującej reguły wydatkowej zostało „wyłączone” za sprawą uruchomienia tzw. klauzuli wyjścia, której mechanizm uregulowano w art. 112d u.f.p.

¹⁴ Stało się tak za sprawą wejścia w życie ustawy z dnia 5 sierpnia 2022 r. o zmianie ustawy o ochronie Ojczyzny oraz ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1715).

Natomiast w latach 2021–2022 obowiązywał okres przejściowy, w którym realizowana była prawnie zdeterminowana ścieżka dojścia do pełnego rygoryzmu reguły z art. 112a u.f.p. W tym kontekście nie jest zaskoczeniem fakt, że we wrześniu 2022 r. do łaski marszałkowskiej wpłynął rządowy projekt ustawy, który zakłada czasowe (lata 2022–2023) wyłączenie spod ograniczeń stabilizującej reguły wydatkowej wydatków państwowych funduszy celowych, funduszy działających w BGK oraz Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej¹⁵.

Drugą, sygnalizowaną już zmianą, jaką na płaszczyźnie finansowej przyniosła u.o.o., jest skokowy wzrost minimalnego poziomu wydatków budżetowych na potrzeby obronne RP. Zgodnie z art. 40 ust. 1 tej ustawy począwszy od 2023 r. mają one wynosić co najmniej 3% PKB. Bez zmian pozostała przy tym definicja pojęcia „wydatki budżetowe na potrzeby obronne RP” oraz punkt odniesienia, jakim jest wartość PKB określona na dany rok budżetowy w założeniach projektu budżetu państwa. Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie ma *de facto* charakter rewolucyjny. Doskonale świadczy o tym porównanie wydatków budżetowych na potrzeby obronne RP z ustawy budżetowej na rok 2022 i projektu ustawy na rok 2023. Wynoszą one odpowiednio 57,6 mld zł oraz 97,4 mld zł. Oczywiście w pewnej mierze zmiana ta wynika z założonego wzrostu nominalnego PKB, będącego przede wszystkim efektem procesów inflacyjnych. Niemniej, o ile w 2022 r. udział wydatków budżetowych na potrzeby obronne RP w łącznej sumie planowanych wydatków budżetu państwa wynosił 11%, o tyle w 2023 sięgnął aż 14,5%. Należy także pamiętać, że w kolejnych latach wzrost wydatków budżetowych będzie następować równoległe do dynamicznego wzrostu wydatków pozabudżetowych, który umożliwia finansowanie FWSZ ze środków zwrotnych pozyskiwanych przez BGK.

W obecnej sytuacji politycznej w Polsce trudno oczekiwać, że skokowe podniesienie wydatków budżetowych na potrzeby obronne RP zostanie skompensowane odpowiednią redukacją wydatków przeznaczonych na inne cele. Okoliczność ta będzie prowadzić do dalszego wzrostu wielkości deficytu budżetowego i skali wykorzystania pożyczki publicznej. W średniookresowej perspektywie istotnym wyzwaniem staje się więc utrzymanie państwowego długu publicznego w ryzach narzuconych przez art. 216 ust. 5 Konstytucji RP, czyli na poziomie nieprzekraczającym wartości 60% PKB. Za próbę rozwiązania tego problemu należy natomiast uznać poselski projekt zmiany ustawy zasadniczej, który został złożony do łaski marszałkowskiej w dniu 7 kwietnia 2022 r.¹⁶ Projekt ten zakłada między innymi modyfikację kształtu konstytucyjnego limitu zadłużenia polegający na pominię-

¹⁵ Projekt ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej, Druk sejmowy nr 2630, Warszawa 2022, s. 38.

¹⁶ Projekt ustawy o zmianie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Druk sejmowy nr 2263, Warszawa 2022, s. 3.

ciu – przy obliczaniu relacji państwowego długu publicznego do PKB – pożyczek, gwarancji i poręczeń finansowych służących finansowaniu potrzeb obronnych RP.

3. Wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*

Celem zmiany wprowadzonych przez u.o.o. jest między innymi zwiększenie wydatków na finansowanie polskich SZ. Biorąc pod uwagę obecną sytuację geopolityczną w Europie trudno jest kwestionować słuszność tej decyzji. Ostatecznie to właśnie SZ jawią się jako kluczowy instrument ochrony tak doniosłych dóbr konstytucyjnych jak niezależność i integralność terytorialna RP. Jednocześnie skala i tempo zwiększenia wydatków na obronę narodową wymyka się ocenie dokonywanej z prawnofinansowego punktu widzenia. Zmienne te są bowiem funkcją założonego harmonogramu osiągnięcia pożądanych zdolności SZ. Otwartym pytaniem pozostaje natomiast to, na ile realna jest szybka absorpcja dodatkowych środków finansowych, które przeznaczono na obronę narodową. Ostatecznie nie zależy ona wyłącznie od polskich władz publicznych, ale także od decyzji podejmowanych przez zagraniczne ośrodki polityczne, tempa zawierania kontraktów na dostawę uzbrojenia czy też mocy produkcyjnych firm zbrojeniowych. Ewentualne opóźnienia w tym zakresie mogą w poszczególnych latach rodzić problemy z osiągnięciem minimalnego wymaganego poziomu wydatków budżetowych dla potrzeb obronnych RP i wymuszać transfer środków do FMSZ.

O ile sama idea zwiększenia minimalnego poziomu wydatków budżetowych na potrzeby obronne RP nie rodzi większych kontrowersji, o tyle trudno jest zaakceptować rozwiązanie polegające na likwidacji FMSZ i powołanie w jego miejsce FWSZ. Krok ten umożliwia zaciągnięcie zobowiązań na finansowanie programu rozwoju SZ poza formalnymi ramami sektora finansów publicznych. Zobowiązania te nie są więc wliczane do państwowego długu publicznego, mimo że są gwarantowane przez Skarb Państwa i zaciągane przez bank państwowy na rzecz funduszu realizującego zadania publiczne. W konsekwencji nie podlegają ograniczeniom narzuconym przez konstytucyjny limit zadłużenia. Powołanie do życia FWSZ wpisuje się w szereg podobnych działań podejmowanych w Polsce od kilkunastu lat, polegających na realizacji zadań publicznych przez fundusze ulokowane w BGK (np. Krajowy Fundusz Drogowy i Fundusz Przeciwdziałania COVID-19) oraz spółki Skarbu Państwa (np. Państwowy Fundusz Rozwoju S.A.). Najlepszą miarą skali tego zjawiska są różnice pomiędzy wielkością długu publicznego obliczanego w oparciu o polską i unijną metodologię. Na koniec drugiego kwartału 2022 roku państwowy dług publiczny wynosił 1175 mld zł, zaś dług sektora instytucji rządo-

wych i samorządowych aż 1453 mld zł. W ujęciu realnym, na koniec 2021 roku, różnica między obiema miarami zadłużenia sięgała równowartości 10% PKB¹⁷.

Na płaszczyźnie teoretycznej utworzenie FWSZ i ulokowanie go w BGK należy uznać za przejaw kreatywnej rachunkowości, będącej jedną z odmian niestrukturalnych dostosowań fiskalnych. To ostatnie pojęcie obejmuje takie działania władz publicznych, które zmniejszają wartość wskaźników fiskalnych (przede wszystkim salda budżetowego, długu publicznego oraz wydatków publicznych). Oznacza to, że zmiana wartości tych wskaźników nie odpowiada rzeczywistym przeobrażeniom stanu finansów publicznych¹⁸. Wykorzystanie niestrukturalnych dostosowań fiskalnych umożliwia władzom publicznym obchodzenia ograniczeń narzuconych przez numeryczne reguły fiskalne. Jest także instrumentem budowy tzw. iluzji fiskalnych, czyli błędnych wyobrażeń obywateli na temat stanu finansów publicznych. Ulokowanie FWSZ w BGK zmniejsza także jawność finansów publicznych oraz ogranicza kompetencje Parlamentu, wyłączając spod jego władztwa decyzje o sposobie wydatkowania środków, które mają *de facto* publiczny charakter.

Na negatywną ocenę zasługują także wniesione do laski marszałkowskiej projekty aktów prawnych, których uchwalenie prowadziłoby do zmiany stabilizującej reguły wydatkowej oraz konstytucyjnego limitu zadłużenia. W obecnej sytuacji politycznej modyfikacja reguły fiskalnej z art. 112aa u.f.p. wydaje się być przesądzona. Pozwoli ona znacząco zwiększyć finansowanie SZ za pośrednictwem FWSZ bez konieczności dokonania kompensacyjnej redukcji wydatków jednostek sektora finansów publicznych lub innych funduszy ulokowanych w BGK. Zmiana konstytucyjnego limitu zadłużenia jest oczywiście dużo mniej prawdopodobna. Natomiast jej potencjał znacząco wykracza poza finansowe aspekty funkcjonowania SZ w Polsce. Wyłączenie zobowiązań zaciągniętych na finansowanie potrzeb obronnych RP z ograniczeń narzuconych przez art. 216 ust. 5 Konstytucji RP sankcjonowałoby bowiem istnienie deficytu budżetowego odpowiadającego wielkości wydatków przeznaczonych na ten cel. Rada Ministrów mogłaby bowiem dążyć do zbilansowania budżetu we wszystkich częściach i działach budżetowych innych niż „Obrona narodowa”. Natomiast potrzeby obronne RP – sięgające minimum 3,5% PKB – w całości mogłyby być finansowane przychodami pochodzącymi z emisji specjalnych obligacji obronnych, które byłyby neutralne z punktu widzenia reguły fiskalnej z art. 216 ust. 5 Konstytucji RP. W ten sposób konstytucyjny limit zadłużenia utraciłby jakiegokolwiek praktyczne znaczenie. Sytuacja ta mogłaby doprowadzić do niekontrolowanej akumulacji państwowego długu publicznego. Co

¹⁷ Ministerstwo Finansów, *Zadłużenie Sektora Finansów Publicznych II kw./2022*, Warszawa, 12 września 2022 r., s. 1, 6.

¹⁸ T.C. Irwin, *Accounting Devices and Fiscal Illusions*, „IMF Staff Discussion Note” 2012, no. SDN/12/02, s. 5.

szczególnie niebezpieczne, następowałyby ona równolegle do wzrostu długu tych jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych, które nie są jednocześnie zaliczane do sektora finansów publicznych.

Ocena wdrożonych i planowanych modyfikacji zasad finansowania SZ prowadzi do wniosku, że ignorują one okoliczności, które przemawiają przeciwko dalszemu luzowaniu kształtu polityki fiskalnej w Polsce. Zarówno polskiemu ustawodawcy, jak i projektodawcom zmian reguł fiskalnych zdaje się umykać obowiązek nałożony na kraje członkowskie Unii Europejskiej przez art. 5 dyrektywy Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich¹⁹ (dalej jako: dyrektywa Rady 2011/85/UE). Zgodnie z tym przepisem każde państwo członkowskie musi dysponować, specyficznymi dla niego, numerycznymi regułami fiskalnymi, które w wieloletniej perspektywie skutecznie wspierają realizację przez sektor instytucji rządowych i samorządowych jako całość zobowiązań wynikających z Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskich²⁰ (dalej jako: Traktat) w zakresie polityki budżetowej. W szczególności reguły te mają wspierać stosowanie się do wartości referencyjnej dotyczącej deficytu i długu oraz przyjęcie wieloletniej perspektywy planowania budżetowego, w tym przestrzeganie średniookresowych celów budżetowych założonych przez dane państwo członkowskie. Już w chwili obecnej można mieć poważne wątpliwości, czy obowiązujące w Polsce krajowe reguły fiskalne wypełniają wymogi nałożone przez art. 5 dyrektywy 2011/85/UE. Wydaje się, że wymogów tych nie spełnia konstytucyjny limit zadłużenia. Niewątpliwie nie przyczynia się on do realizacji zobowiązań wynikających z Traktatu przez polski sektor instytucji rządowych i samorządowych traktowany jako całość. Najlepiej świadczą o tym rosnące rozbieżności pomiędzy wartością zadłużenia tego sektora a państwowym długiem publicznym. Nieco inaczej kwestia ta wygląda na poziomie stabilizującej reguły wydatkowej. Zakres podmiotowy tej reguły nie obejmuje całego sektora instytucji rządowych i samorządowych. Niemniej, w swoim dotychczasowym kształcie, ograniczała ona możliwość wzrostu wydatków funduszy ulokowanych w BGK²¹. Ewentualna modyfikacja stabilizującej reguły wydatkowej w sposób zaproponowany w poselskim projekcie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej sprawi, że konstrukcja także i tej reguły definitywnie oderwie się od kształtu reguł ponadnarodowych, wynikających z prawa unijnego²². W kon-

¹⁹ Dz.Urz. UE L 306 z 23.11.2011, s. 41.

²⁰ Wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47 ze zm.

²¹ Oczywiście poza okresem, w którym zachodziły przesłanki aktywujące tzw. klauzulę wyjścia.

²² Na marginesie należy zauważyć, że umieszczenie propozycji zmiany stabilizującej reguły wydatkowej w projekcie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej jest oczywistym złamaniem podstawowych zasad techniki legislacyjnej.

sekwencji Polska przestanie realizować obowiązek nałożony przez art. 5 dyrektywy Rady 2011/85/UE, co doprowadzi – w bliższej lub dalszej perspektywie – do kolejnego sporu z Komisją Europejską.

Polski ustawodawca, jak i projektodawcy zmian reguł fiskalnych ignorują także ryzyko utraty stabilności fiskalnej, do jakiej może doprowadzić dalsze rozluźnianie polityki fiskalnej. Warto podkreślić, że w nowoczesnym ujęciu stabilność fiskalna jest rozumiana bardzo szeroko. Oznacza ona unikanie nadmiernego wzrostu zobowiązań rządu – obciążających przyszłe pokolenia – przy jednoczesnej zdolności do dostarczania społeczeństwu niezbędnych usług publicznych, w tym stosownego zabezpieczenia w trudnych czasach, a także przy możliwości zmiany prowadzonej polityki w odpowiedzi na nowe wyzwania²³. O trafności tej definicji świadczą chociażby doświadczenia płynące z gospodarczych i fiskalnych konsekwencji pandemii wywołanej przez wirus SARS-CoV-2. Stabilność fiskalną należy traktować jako czyste dobro publiczne, warunek *sine qua non* zrównoważonego rozwoju społeczno-gospodarczego oraz wartość wpisującą się w koncepcję dobra wspólnego, o którym mowa w art. 1 Konstytucji RP²⁴. Ostatecznie należy ją postrzegać jako jeden z fundamentów niepodległości kraju. Utrata stabilności fiskalnej wiąże się bowiem z zachwianiem zdolności państwa do adekwatnej odpowiedzi na pojawiające się zagrożenia, w tym wynikające z jego geopolitycznego otoczenia. Warto przy tym pamiętać, że może do niej dojść na skutek dynamicznych procesów zachodzących na rynku finansowym, aktywowanych na skutek pogorszenia wiarygodności kredytowej kraju. Zdolność państwa do finansowania potrzeb pożyczkowych, w tym refinansowania zadłużenia, nie zależy wyłącznie od woli władz publicznych, ale także – a może przede wszystkim – od sumy indywidualnych decyzji podejmowanych przez uczestników rynku finansowego. Decyzje te nie zawsze są przy tym racjonalne, wyważone i słuszne, często bywają natomiast irracjonalne i niesprawiedliwe, wręcz historyczne²⁵. Ponadto przy wysokim poziomie długu publicznego reakcje inwestorów stają się wysoce nieliniowe²⁶. Niektóre zjawiska i procesy mają także charakter samospełniających się przepowiedni. Paradoksalnie racjonalne decyzje indywidualne mogą prowadzić do katastrofalnego wyniku zbiorowego²⁷ i generować na poziomie związku publicznoprawnego zjawisko podobne do runu na bank²⁸. Analizując problematykę stabilności fiskalnej, nie można więc uciekać od

²³ European Commission, Fiscal Sustainability Report 2012, „European Economy” 2012, no. 8, s. 1-2.

²⁴ P. Panfil, *Reguły i iluzje fiskalne w Polsce*, Warszawa 2021, s. 323.

²⁵ A. Wernik, *Finanse publiczne*, Warszawa 2011, s. 102.

²⁶ J. Escolano, *A practical guide to public debt dynamics, fiscal sustainability, and cyclical adjustment of budgetary aggregates*, „IMF Technical Notes and Manuals” January 2010, s. 11.

²⁷ T.F. Geithner, *Stress Test. Reflections on Financial Crises*, New York 2014, s. 61.

²⁸ C. Arellano, N. Kocherlakota, *Internal debt crises and sovereign defaults*, „NBER Working Paper” 2008, no. 13794, s. 4.

próby odpowiedzi na pytanie o to, kto jest potencjalnym pożyczkodawcą Skarbu Państwa i co determinuje jego zachowanie²⁹.

Pogorszenie sytuacji geopolitycznej w Europie w związku z wybuchem wojny na Ukrainie uzasadnia zmianę priorytetów polskiej polityki fiskalnej, a nie jej paradygmatu. Polski, będącej średniej wielkości państwem europejskim pretendującym dopiero do miana kraju wysoko rozwiniętego, zwyczajnie „nie stać” na skokowe podniesienie nakładów na SZ i jednocześnie utrzymanie stopnia realizacji innych zadań publicznych. Konieczne jest przesunięcie dostępnych środków pomiędzy różnymi kierunkami ich wydatkowania. Dalsze, nadmierne wykorzystanie szeroko pojętej pożyczki publicznej przez jednostki zaliczane do sektora instytucji rządowych i samorządowych generuje poważne zagrożenie dla stabilności fiskalnej, a w konsekwencji także dla realizacji programu rozwoju polskich SZ. Całkowicie błędne jest przy tym pojawiające się w krajowej debacie publicznej odwołanie do przykładu tych państw, które charakteryzują się wysokim poziomem zadłużenia. Należy podkreślić, że wśród członków takich organizacji jak UE lub OECD, kraje z długiem publicznym znacząco przekraczającym poziom 60% PKB należą do wyjątków. Co więcej, są to wyjątki, które nie mogą stanowić wzoru dla Polski. Z jednej strony są to bowiem kraje należące do grona największych światowych gospodarek, o wysokim poziomie ocen ratingowych i wiarygodnej historii kredytowej (USA, Japonia, Francja, Wielka Brytania, Kanada). Z drugiej zaś państwa, które znalazły się w samym epicentrum kryzysu zadłużeniowego lat 2010-2012 (Grecja, Portugalia, Hiszpania, Włochy). Do pierwszej grupy Polska z przyczyn obiektywnych pretendować nie może, do drugiej w żadnym przypadku pretendować nie powinna. Dodatkowo należy zauważyć, że państwa z drugiej grupy znajdują się w zgoła odmiennej sytuacji instytucjonalnej niż Polska. Należą bowiem do strefy euro, co samo w sobie zmienia sposób ich postrzegania przez rynek finansowy. W razie problemów ze stabilnością fiskalną mogą bowiem korzystać z pomocy takich pożyczkodawców ostatniej instancji jak Europejski Mechanizm Stabilności i – być może przede wszystkim – Europejski Bank Centralny. W efekcie kraje, które w porównaniu do Polski charakteryzują się dużo wyższym poziomem zadłużenia i niższą notą ratingową (np. Włochy i Grecja), korzystają jednak z niższej rentowności skarbowych papierów wartościowych.

Podsumowanie

Wybuch wojny na Ukrainie stanowi czynnik, który w dużej mierze będzie determinował kształt polskiej polityki fiskalnej w najbliższych latach. Niewątpliwie

²⁹ H. Bohn, *The sustainability of Fiscal Policy in the United States*, „CESifo Working Paper” 2005, no. 1446, s. 13.

Polska stoi przed koniecznością pilnego wzmocnienia potencjału swoich SZ, co wiązać się będzie z istotnymi nakładami finansowymi. Niezbędna wydaje się więc zmiana priorytetów polityki fiskalnej i zmniejszenia wydatków na realizację mniej ważnych zadań publicznych. Wygospodarowane w ten sposób środki mogłyby zostać przeznaczone na finansowanie zwiększonych potrzeb obronnych RP. Niestety, regulacje zawarte w u.o.o. (w szczególności dotyczące FWSZ) oraz propozycje zmiany polskich reguł fiskalnych zdają się świadczyć o tym, że potrzeby te będą finansowane przede wszystkim przychodami pochodzącymi z pożyczki publicznej. Podejście takie ignoruje obiektywne ograniczenia wynikające z konieczności zachowania stabilności fiskalnej. Od stabilności tej zależy natomiast zdolność państwa do adekwatnej odpowiedzi na nowe wyzwania, w tym wynikające z otoczenia geopolitycznego. W tym sensie działania stanowiące zagrożenie dla stabilności fiskalnej mogą w średnio- lub długoterminowej perspektywie zniweczyć plany rozwoju polskich SZ.

Literatura

- Arellano C., Kocherlakota N., *Internal debt crises and sovereign defaults*, „NBER Working Paper” 2008, no. 13794.
- Bohn H., *The sustainability of Fiscal Policy in the United States*, „CESifo Working Paper” 2005, no. 1446, s. 13.
- Escolano J., *A practical guide to public debt dynamics, fiscal sustainability, and cyclical adjustment of budgetary aggregates*, „IMF Technical Notes and Manuals” 2010, January.
- Geithner T.F., *Stress Test. Reflections on Financial Crises*, New York 2014.
- Irwin T.C., *Accounting Devices and Fiscal Illusions*, „IMF Staff Discussion Note” 2012, no. SDN/12/02.
- Panfil P., *Reguły i iluzje fiskalne w Polsce*, Warszawa 2021.
- Wernik A., *Finanse publiczne*, Warszawa 2011.

Ewelina Bobrus-Nowińska

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID 0000-0003-4995-3307

e.bobrus-nowinska@uwb.edu.pl

Czynności sprawdzające jako forma nadzoru nad realizacją zobowiązań podatkowych

Słowa kluczowe: czynności sprawdzające, ordynacja podatkowa, prawa podatnika

Streszczenie. Czynności sprawdzające stanowią procedurę uregulowaną w Ordynacji podatkowej i skierowaną w głównej mierze na weryfikację pod kątem formalnym, nie służą one załatwianiu kwestii spornych. Przeprowadzone rozważania pozwalają na wniosek, iż stanowią one odrębną i konkurencyjną procedurę wobec postępowania podatkowego i kontroli podatkowej. Praktyka organów oraz niewyczerpujące uregulowanie ustawowe powodują, że są często wykorzystywane do celów odmiennych niż te, które leżały u podstaw przedmiotowej instytucji. Co więcej, znaczne uproszczenie procedury może spowodować ryzyko naruszenia praw podatnika.

Keywords: measures of control, tax ordinance, taxpayer's rights

Summary. Measures of control are a procedure regulated by the Tax Ordinance aimed primarily at verifying the actions of obligated parties from a formal point of view, they are not used to settle disputes. The considerations carried out allow to conclude that they constitute a separate and competitive procedure to tax proceedings and tax inspection. The practice of the authorities and the non-exhaustive statutory regulation mean that they are often used for purposes different from those underlying the institution in question. Moreover, the considerable simplification of the procedure may risk violating the taxpayer's rights.

Wprowadzenie

Weryfikacja poprawności zadeklarowanej kwoty zobowiązania podatkowego może wystąpić w drodze trzech procedur przewidzianych w Ordynacji podatkowej¹: postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających. Są to odrębnie uregulowane instytucje o.p., o zróżnicowanych celach i ideach². Czynności sprawdzające na przełomie lat były w doktrynie różnie oceniane. W piśmiennic-

¹ Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz.1540 z późn. zm., zwana dalej: o.p.).

² Szerzej na temat zarządzania procedurami podatkowymi: H. Filipczyk, *O dyskrejonalnej władzy zarządzania procedurami podatkowymi*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2022, nr 2, LEGALIS/el.

twie można znaleźć poglądy, zgodnie z którymi czynności sprawdzające uważa się za część kontroli podatkowej, różniącą się od niej tylko techniką postępowania³. Czynności sprawdzające często określa się jako wstępną kontrolę podatkową o charakterze formalnym⁴. Część doktryny uważa je natomiast za rodzaj postępowania odrębnego, prowadzonego poza jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym i stanowiącego odmienny typ postępowania quasi-kontrolnego⁵. W orzecznictwie niejednokrotnie zaś podkreślano odrębność procedur⁶.

Wskazany postulat unikania sytuacji, kiedy to dochodzi do przenikania się poszczególnych procedur, należy w pełnym zakresie zaakceptować. Czynności sprawdzające stanowią bowiem tryb o charakterze konkurencyjnym wobec kontroli czy postępowania podatkowego nie powinien być traktowany łącznie ani zamiennie z tymi postępowaniami.

Obserwacja stosowania czynności sprawdzających w praktyce może prowadzić do wniosku, iż organy wykorzystują omawianą instytucję często do celów innych niż te, które leżały u podstaw jej wprowadzenia. Niejednokrotnie przekraczają one bowiem tradycyjne ramy i zmierzają w kierunku profiskalnym, realizując cele odbiegające od celów pierwotnie przypisanych przedmiotowej instytucji.

Czynności sprawdzające są procedurą najmniej sformalizowaną, w założeniu najmniej uciążliwą dla podatnika, przeznaczoną dla spraw niebudzących wątpliwości. W konsekwencji może się pojawić wątpliwość, czy uproszczenie tej procedury jednocześnie nie stanowi ryzyka właściwej realizacji praw podatnika, w tym możliwości kwestionowania ustaleń poczynionych w trakcie takich czynności.

Jak wynika z informacji opublikowanych przez szefa KAS, w roku 2021 w okresie od stycznia do listopada przeprowadzono 2 271 427 czynności sprawdzających, co jednoznacznie wskazuje na skalę analizowanej instytucji⁷. W odniesieniu do poprzedniego roku stanowi to wzrost o 8,4%. Jak wynika z komunikatów Ministra Finansów wzrost ilości prowadzonych czynności sprawdzających ma być trwałą tendencją. Wynika to głównie z faktu, iż czynności sprawdzające stanowią procedurę mniej skomplikowaną i tańszą niż pozostałe procedury weryfikujące kwotę podatku zadeklarowaną przez podatnika.

Celem artykułu jest podjęcie analizy instytucji czynności sprawdzających w kontekście nadzoru nad właściwą realizacją zobowiązań podatkowych, przy wykorzy-

³ Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2008, s. 316.

⁴ Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2007, s. 31; por. R. Kubacki, *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5, s. 31.

⁵ Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2015, s. 1124.

⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2011 r., III SA/Wa 1452/10, LEX nr 994892 oraz z 13 kwietnia 2004 r., I SA/Łd 620/03.

⁷ <https://www.gov.pl/web/kas/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> [dostęp: 28.11.2022].

staniu metody dogmatyczno-prawnej oraz przy uwzględnieniu dorobku judykatury oraz doktryny.

1. Cele czynności sprawdzających

Czynności sprawdzające są najprostszą formą kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, a jednocześnie najmniej uciążliwą, najmniej sformalizowaną. Biorąc pod uwagę upowszechnienie w materialnym prawie podatkowym powstawania zobowiązań podatkowych z mocy prawa, a w konsekwencji szerokiego stosowania samoobliczenia tych zobowiązań lub obliczenia ich przez płatników, rola czynności sprawdzających jest trudna do przecenienia. Niezbędne jest wyposażenie organów podatkowych w instrumenty prawne, które pozwolą im na bezkonfliktowe i stosunkowo proste weryfikowanie prawidłowości wywiązywania się z tego obowiązku. Czynności sprawdzające powinny być traktowane jako pewnego rodzaju czynności o charakterze kontrolnym, choć o jasno sprecyzowanym i zawężonym względem innych procedur celu⁸.

Celem przedmiotowej instytucji jest ograniczenie w sprawach niebudzących kontrowersji obowiązku kontaktów zobowiązanego z organami podatkowymi. Jak podkreślono w orzecznictwie, czynności sprawdzające służą korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych (np. związanych ze zwolnieniami podatkowymi) wad deklaracji. Eliminacja tych ostatnich wymaga przeprowadzenia stosownego postępowania podatkowego⁹. Stosownie do art. 272 o.p. organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 272a, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu:

- 1) sprawdzenie terminowości:
 - a) składania deklaracji,
 - b) wpłacania podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
- 2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wymienionych w pkt. 1;
- 3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami;
- 4) weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;

⁸ Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 93.

⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 marca 2009 r., III SA/Wa 2001/08, LEX 531453.

- 5) weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej¹⁰;
- 6) weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego zgodnie z art. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹¹ oraz zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego zgodnie z art. 16b tej ustawy;
- 7) sprawdzenie spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz rzetelności i terminowości składania oświadczenia podatnikowi przez jej udziałowca albo akcjonariusza, o których mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Na gruncie pierwszego ze wskazanych powyżej celów warto zwrócić uwagę, co ustawodawca rozumie pojęciem „deklaracji”. Definicja legalna zawarta jest w art. 3 pkt 5 o.p., zgodnie z którym pod tym pojęciem należy rozumieć również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. W konsekwencji pod pojęciem deklaracji, o których mowa w art. 272 o.p., należy rozumieć również składane na potrzeby podatku od nieruchomości informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych (art. 6 ust. 6 u.p.o.l.¹²), na potrzeby podatku rolnego informacja o gruntach (art. 6a ust. 6 u.p.r.¹³) oraz na potrzeby podatku leśnego informacja o lasach (art. 6 ust. 2 u.p.l.¹⁴). Podobnie należy się odnieść do zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (art. 17a ust. 1 u.p.s.d.) oraz deklaracji do wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Powyższe deklaracje, informacje, zeznania stanowią wyłącznie źródło danych, które są potrzebne do wymierzenia podatku w drodze stosownej decyzji o charakterze ustalającym. Nie wiążą się więc one z samoobliczeniem zobowiązania. W doktrynie wskazywano, że czynności sprawdzające dotyczą w pewnym zakresie jedynie deklaracji *sensu stricto*, czyli takich, w których wykazuje się kwotę podatku¹⁵, to jednak nie można wykluczyć ich zastosowania również w odniesieniu do przedmiotowych informacji i zeznań. Biorąc pod uwagę wskazaną wcześniej zasadę konku-

¹⁰ Zob. E. Prejs, *Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4, s. 22.

¹¹ Dz.U. z 2022 r. poz. 143 z późn. zm.

¹² Ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1452 z późn. zm., zwana dalej: u.p.o.l.).

¹³ Ustawa z dnia 15.11.1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 333 z późn. zm., zwana dalej: u.p.r.).

¹⁴ Ustawa z dnia 30.10.2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 888 z późn. zm., zwana dalej: u.p.l.).

¹⁵ Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 198-199.

rencyjności procedur, należy podkreślić, że znajdują do nich zastosowanie jedynie niektóre uregulowane w dziale V o.p. instytucje¹⁶.

W tym miejscu niezbędne jest wskazanie art. 165 § 7 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadku złożenia zeznania podatkowego przez podatników podatku od spadków i darowizn, a także informacji przez podatników podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego oraz deklaracji do wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. W tych przypadkach, stosownie do art. 165 § 8 o.p., za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się odpowiednio datę złożenia zeznania, deklaracji lub informacji. Skoro więc w momencie złożenia wskazanych dokumentów następuje wszczęcie postępowania podatkowego, to ich weryfikacja nie jest już możliwa w ramach czynności sprawdzających¹⁷. Wyjaśnienia co do ich poprawności będą uzyskiwane przez organ podatkowy na podstawie przepisów regulujących postępowanie podatkowe, w szczególności art. 155 § 1 o.p. W przypadkach, gdy zeznań, deklaracji, informacji w ogóle nie złożono, organ podatkowy może korzystać z uprawnienia, jakie daje mu art. 274a § 1 o.p., a więc ma prawo jeszcze przed wszczęciem postępowania wezwać podatnika do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji.

Czynności sprawdzające obejmują terminowość wpłacania podatków, pod pojęciem których należy rozumieć zaliczki na podatki, raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe (art. 3 pkt 3 o.p.). Organy podatkowe na podstawie wskazanego przepisu mogą zweryfikować zatem m.in. terminowość wpłaty zaliczek na podatek dochodowy.

Stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji w ramach czynności sprawdzających odbywa się w szczególności poprzez zbadanie, czy deklarację złożono na wymaganym formularzu, czy zawiera wszystkie wymagane dane i czy nie ma oczywistych błędów rachunkowych w przeprowadzonych w niej wyliczeniach¹⁸.

Kolejnym celem czynności sprawdzających jest ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Do jego realizacji służą środki dowodowe określone w art. 275 i 276 o.p., czyli prawo organu do zażądania od podatnika okazania dokumentów lub składania ich fotokopii, jeśli podmiot skorzystał z ulg podatkowych, ponadto uzyskiwanie informacji z banków, zakładów ubezpieczeń i funduszy inwestycyjnych w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską i towarzystw funduszy inwestycyjnych,

¹⁶ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, LEX 2022.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Wyrok NSA w Gdańsku z dnia 14 listopada 2003 r., I SA/Gd 2146/00, LEX nr 111143.

również w zakresie ulg wykazanych przez podatnika, wreszcie prawo do oględzin lokalu mieszkalnego lub obiektu, z którym związane były ulgi inwestycyjne¹⁹. Należy podkreślić, iż jest to ograniczenie zasady, iż w ramach czynności sprawdzających gromadzone dane powinny być związane wyłącznie ze złożonymi deklaracjami.

Rozszerzenie czynności sprawdzających na weryfikowanie wydatków i przychodów w zakresie związanym z opodatkowaniem dochodów nieujawnionych stanowi konsekwencję uwzględnienia w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz Ordynacji podatkowej wyroków TK z 29.07.2014 r.²⁰ oraz z 18.07.2013 r.²¹ W szczególności w art. 25g u.p.d.o.f. wskazano, że ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku spoczywa na podatniku. Przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika w prowadzonych w zakresie wskazanych kategorii przychodów postępowaniach podatkowych uzasadniało modyfikację zakresu czynności sprawdzających. To zgromadzone w toku czynności sprawdzających wyjaśnienia i dokumenty będą bowiem stanowiły dla organu podatkowego podstawę do ustalenia celowości prowadzenia postępowania podatkowego. Należy jednak podkreślić, że za rozszerzeniem zakresu czynności sprawdzających z art. 272 o.p. nie poszły zmiany w regulacjach szczegółowych²². W konsekwencji – w przypadku wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji na podatek dochodowy – art. 274 oraz 274a o.p. nie dają podstaw do żądania od podatnika jakichkolwiek dokumentów. W ramach tych przepisów możliwe jest żądanie od niego wyjaśnień, które – co już z regulacji prawnej nie wynika – mogą być uzupełnione o dokumenty potwierdzające jego wydatki i przychody.

Cel czynności sprawdzających wskazany w art. 272 pkt 5 i 6 o.p. został dodany w związku z wątpliwościami co do możliwości weryfikacji danych i dokumentów w tej procedurze w odniesieniu do podatników dokonujących zgłoszeń rejestracyjnych, w tym w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Zgłoszenia takie mieszczą się wprawdzie w pojęciu deklaracji w szerokim znaczeniu, jakim posługują się przepisy Ordynacji podatkowej (art. 3 pkt 5 o.p.), jednakże wskazanie wprost na możliwość prowadzenia czynności sprawdzających w tym zakresie sprawia, że nie ma żadnych wątpliwości co do tego, że zgłoszenia rejestracyjne podlegają formalnej ocenie w ramach czynności sprawdzających.

Cel wskazany w art. 272 pkt 7 o.p. uprawnienie wynika z wprowadzonych od początku 2021 r.²³ nowych zasad zryczałtowanego opodatkowania spółek (art. 28c

¹⁹ Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 39.

²⁰ P 49/13, OTK-A 2014/7, poz. 79.

²¹ SK 18/09, OTK-A 2013/6, poz. 80.

²² *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*

²³ Dodany przez art. 4 pkt 5 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2122).

i n. u.p.d.o.p.) i stanowi istotne rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających, które w tym przypadku obejmują nie tylko formalną weryfikację składanych oświadczeń, ale także pozwalają na sprawdzenie samego prawa do korzystania z ryczału.

2. Działania podejmowane przez organy podatkowe w ramach czynności sprawdzających

Działania podejmowane przez organy w ramach czynności sprawdzających mają znacznie węższy zakres w porównaniu do pozostałych procedur przewidzianych w o.p. Powyższe wynika z istoty omawianej instytucji – zarezerwowanej dla sytuacji najprostszych, niebudzących wątpliwości. Analizując przepisy działu V o.p., można wskazać na następujące działania organów, podejmowane w ramach czynności sprawdzających: korygowanie deklaracji (art. 274 § 1 pkt 1 o.p.); wzywanie sprawdzanego do złożenia niezbędnych wyjaśnień oraz do skorygowania składanej przez niego deklaracji (art. 274 § 1 pkt 2 o.p.); żądanie wyjaśnienia przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwania do złożenia deklaracji (art. 274a § 1 o.p.); wezwanie do udzielenia w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, ze wskazaniem przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych (art. 274a § 2 o.p.); żądanie od sprawdzanych prowadzących działalność gospodarczą przedstawienia określonych przez organ dokumentów (art. 274c o.p.); żądanie okazania dokumentów lub złożenia fotokopii dokumentów, których posiadania przez podatnika w określonym czasie wymaga przepis prawa, jeśli ze złożonej deklaracji wynika, iż podatnik skorzystał z ulg (art. 275 § 1 o.p.); żądanie od instytucji finansowych informacji o zdarzeniach stanowiących podstawę do skorzystania przez podatnika z ulgi podatkowej, jeśli z deklaracji wynika, iż podatnik z niej skorzystał (art. 275 § 2 o.p.); żądanie informacji od zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych i dobrowolnych funduszy emerytalnych, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych i indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, oraz domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską, towarzystw funduszy inwestycyjnych i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (art. 275 § 3 o.p.); oględziny lokalu mieszkalnego lub jego części (art. 276 o.p.)²⁴.

Jak wskazano powyżej, w toku czynności sprawdzających kontrolowana jest m.in. formalna poprawność dokumentów składanych przez podatników, płatników i inkasentów. W tym zakresie możliwa jest korekta realizowana z inicjatywy organu i dokonywana przez niego (jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku

²⁴ A. Mariański (red.), D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006, s. 242-244.

do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5000 zł) lub z inicjatywy organu, ale dokonywana przez podatnika. Przesłankami dokonania korekty jest w obydwu przypadkach stwierdzenie, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami²⁵. Jak wskazuje się w doktrynie, w sprawach oczywistych, związanych z błędami formalnymi deklaracji nieuzasadnione jest angażowanie podatnika w proces korekty, a samodzielna korekta organu jest jego obowiązkiem²⁶. Co istotne, podatnik w sytuacji korekty realizowanej przez organ podatkowy może w terminie 14 dni od doręczenia uwierzytelnionej kopii deklaracji wnieść wobec niej sprzeciw. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę w tym znaczeniu, że następuje powrót do pierwotnej deklaracji złożonej przez podatnika. Zatem w istocie należy przyjąć, że korekta dokonana przez organ podatkowy nie wywołuje żadnych skutków prawnych i organ ten powinien podjąć działania związane w szczególności z określeniem prawidłowej wysokości zobowiązania. O ile bowiem w następstwie anulowania korekty deklaracji w obrocie prawnym pozostałaby deklaracja z nieprawidłową wysokością zobowiązania podatkowego, kwotą nadpłaty lub zwrotu podatku albo też kwotą nadwyżki do przeniesienia lub wysokością straty, o tyle zasadne jest po uprzednim wszczęciu postępowania wydanie jednej z decyzji, o których mowa w art. 21 § 3, 3a lub 4 o.p.²⁷

W ramach czynności sprawdzających organy mają ograniczone możliwości gromadzenia materiału dowodowego²⁸. Punktem wyjścia dla rozważań dotyczących możliwości podejmowania przez organy podatkowe czynności dowodowych w ramach przedmiotowej procedury jest art. 280 o.p., zgodnie z którym w sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 143, art. 193a oraz rozdziałów 1-3a, 5, 6, 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 14, 16, 22 i 23 działu IV. Brak w tym przepisie odesłania do rozdziału 11 działu IV o.p. dotyczącego dowodów. W rezultacie w ramach czynności sprawdzających nie mogą być podejmowane czynności dowodowe, do których organy nie zostały upoważnione na podstawie działu V, czy też wykraczające poza zakres dopuszczalnych czynności określonych w art. 272 o.p.²⁹ Warto podkreślić, iż w ramach czynności sprawdzających może mieć zastosowanie art. 155 § 1 o.p. stanowiący o wezwaniu strony lub innych osób do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika

²⁵ Zob. I. Kowalska, *Czynności sprawdzające w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 11, s. 51.

²⁶ *Ordynacja podatkowa...*

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Zob. A. Mariański, *Rodzaje postępowania w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 36.

²⁹ M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX 2017.

lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Przy czym nie można uznać, aby przepis ten mógł stanowić samodzielną podstawę uprawnień organów, które zobowiązane są do realizacji celów określonych w art. 272 o.p.

Ograniczony zakres możliwości dowodowych organów podejmowanych w ramach czynności sprawdzających jest wyraźnie widoczny na gruncie przywołanego wcześniej art. 272 pkt 3 o.p. Przepis ten wskazuje cel polegający na ustaleniu stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Wskazany przepis bywa interpretowany w sposób rozszerzający w kontekście gromadzenia materiału dowodowego, który może być wykorzystany na potrzeby przyszłego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Tymczasem uprawnienia wskazane przez ustawodawcę w dziale V o.p. mają umożliwić wyłącznie realizację celów wskazanych w art. 272 o.p. Zatem uzasadnione jest stwierdzenie, iż charakter czynności sprawdzających nie pozwala na prowadzenie postępowania dowodowego w szerszym zakresie³⁰.

Przykładem sytuacji, kiedy to działania organów wykraczają poza tradycyjne rozumienie czynności sprawdzających, jest art. 274a. W myśl wskazanego przepisu organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub sprawozdania finansowego lub wezwać do ich złożenia, jeżeli nie zostały złożone mimo takiego obowiązku. W razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. Wskazany przepis daje zatem organowi możliwość zakwestionowania danych zawartych w deklaracji, a tym samym ingerowanie w jej treść merytoryczną. Oznacza to możliwość badania zgodności dokumentu ze stanem rzeczywistym, a nie tylko stwierdzenie jego formalnej poprawności³¹. W doktrynie podkreśla się, że organ podatkowy, działając w trybie 274a § 2 o.p., wykracza poza zakres formalnej kontroli poprawności deklaracji podatkowej³². W konsekwencji uzyskał bowiem uprawnienie do wezwania podatnika do udzielenia wyjaśnień w związku z pojawieniem się wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji i to nie tylko kwestii bezpośrednio związanych z deklaracją, ale danymi odnoszonymi do tej deklaracji.

³⁰ D. Strzelec, *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Legalis/el 2010.

³¹ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 360.

³² K. Teszner, *Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, [w:] *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012, s. 90.

Poza tradycyjne ramy czynności sprawdzających wykraczają również uprawnienia organu wskazane w art. 272 pkt 3, art. 275 (okazanie dokumentów w przypadku skorzystania przez podatnika z ulgi) i art. 276 o.p. (ogłędziny lokalu mieszkalnego). Wskazane działania organów sprawiają, że czynności sprawdzające nabierają cech postępowania dowodowego³³. Przy czym nie podlegają one ograniczeniom czasowym czy ilościowym jak ma to miejsce w przypadku postępowania podatkowego.

W tym kontekście warto wskazać na inne uprawnienie organów realizowane w ramach czynności sprawdzających, które nie mieści się w klasycznym rozumieniu omawianej instytucji. Na mocy bowiem art. 275c organy podatkowe zostały wyposażone w możliwość prowadzenia w ramach czynności sprawdzających tzw. kontroli krzyżowej. W myśl wskazanego przepisu organ podatkowy, w związku z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą:

- 1) przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym postępowaniem lub kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;
- 2) przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych.

Po pierwsze, w ujęciu podmiotowym wskazany przepis stanowi podstawę do prowadzenia czynności sprawdzających nie wobec podatnika, lecz wobec jego kontrahenta. Co więcej, nie musi być to kontrahent bezpośredni. Jak podkreślono w wyroku WSA w Krakowie³⁴, kontrahentem podmiotu kontrolowanego jest nie tylko ten podmiot, który bezpośrednio zawarł umowę (transakcję) z podmiotem kontrolowanym, ale każdy podmiot, który uczestniczył w dostawie tego samego towaru lub usługi. O uznaniu konkretnego podmiotu za kontrahenta podmiotu kontrolowanego decyduje więc tożsamość towaru będącego przedmiotem transakcji. Zaznaczyć tylko należy, że w przypadku podmiotów, których z podmiotem kontrolowanym nie łączy bezpośrednia więź (bezpośrednia umowa lub bezpośrednio zawarta transakcja), prawo do żądania przedstawienia dokumentów, o którym mowa w tym przepisie, obejmuje jedynie dokumenty związane z dostawą tego konkretnego towaru lub wykonanej usługi.

³³ Zob. H. Dzwonkowski, *Porostawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 202.

³⁴ I SAB/Kr, LEX nr 014485.

Po drugie, zakres uprawnień, które nadano organowi podatkowemu w ramach art. 274c o.p., wykracza znacznie poza stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów oraz terminowości składania deklaracji³⁵. Jak podkreślono w orzecznictwie, użyte w przepisie art. 274c pojęcie dokumentów należy rozumieć szeroko. W wyroku NSA z 27.04.2010 r.³⁶ wskazano, że wyprowadzenie z treści art. 274c § 1 o.p. wniosku, że żądanie organu odnośnie do przedłożenia dokumentów może dotyczyć tylko faktur, a nie innych dokumentów będących w posiadaniu podatnika, nie jest uzasadnione, z treści powołanego przepisu wynika bowiem, że organ może żądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Mogą to być zatem wszelkie dokumenty mające znaczenie dla ustalenia faktów istotnych w sprawie w związku z kontrolą podatkową lub postępowaniem podatkowym, prowadzonym wobec kontrahenta przedsiębiorcy, a nie tylko faktury. Z analizowanego przepisu wynika wprost, że w pojęciu dokumentów mieszczą się również wyciągi z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych.

Działania organów podejmowane w ramach czynności sprawdzających prowadzą do gromadzenia dowodów, które mogą być następnie wykorzystane w postępowaniu podatkowym (art. 181 o.p.). Przy czym postępowanie dowodowe prowadzone w trakcie czynności sprawdzających jest nieograniczone w czasie, może być prowadzone kilkakrotnie, również w tym samym zakresie. Co więcej, ustalenia poczynione w trakcie czynności nie tworzą powagi rzeczy osądzonej. Powyższe może spowodować pogorszenie sytuacji podatnika. Jednakże, co należy podkreślić, organy nie posiadają w tym zakresie pełnej swobody. Podejmując bowiem po raz kolejny czynności sprawdzające u tego samego podmiotu, dotyczące tych jego działań, które już były sprawdzane, musi pamiętać, że obowiązują go zasady ogólne postępowania podatkowego i kontrolnego, do których odsyła się w art. 280 o.p. Szczególnie istotne jest w tym aspekcie prowadzenie czynności sprawdzających zgodnie z prawem (art. 120 o.p.), w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.)³⁷. W tym aspekcie można by postawić tezę, że zbyt częste stosowanie wobec tego samego podmiotu i w tym samym zakresie czynności sprawdzających może być skutecznym zarzutem nieprawidłowości działania organu kontrolnego w postępowaniu podatkowym czy też w postępowaniu kontrolnym.

³⁵ *Ordynacja podatkowa...*

³⁶ II FSK 1916/08, LEX nr 596080.

³⁷ M. Niezgodka-Medek, S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, *Komentarz do art. 272, [w:] Ordynacja podatkowa...*

3. Formy gwarancji obrony praw podatnika na etapie czynności sprawdzających

Cechą charakterystyczną czynności sprawdzających jest ich niesformalizowane wszczęcie oraz ich niesformalizowane zakończenie. Co więcej, dokonywanie czynności sprawdzających nie jest ograniczone czasowo, mogą być one podejmowane wielokrotnie, nawet w tym samym zakresie przedmiotowym i podmiotowym³⁸.

W konsekwencji działania podejmowane w ramach czynności sprawdzających przez organy podatkowe nie podlegają zaskarżeniu w drodze odwołania, zażalenia czy skargi do sądu. Nie oznacza to jednakże, że nie podlegają one żadnej weryfikacji. W tym zakresie model kontroli ma charakter pośredni, polegający na sprawdzeniu prawidłowości czynności poprzez odwołanie od decyzji lub postanowienia opartych na ustaleniach dokonanych przez organy na podstawie czynności, którym stawia się zarzuty naruszenia prawa procesowego³⁹. W przypadku działań podejmowanych w ramach czynności sprawdzających kontrola nie jest zatem realizowana poprzez zaskarżanie konkretnej czynności czy też aktu niebędącego decyzją lub postanowieniem⁴⁰. Weryfikacja czynności sprawdzających występuje dopiero na etapie postępowania przed II instancją, kiedy to podatnik składa odwołanie od decyzji, która została wydana na podstawie dowodów uzyskanych w ramach czynności sprawdzających⁴¹. W przypadku zaskarżenia decyzji albo postanowienia organ drugiej instancji zobligowany jest do zbadania legalności całego procesu stosowania prawa przez organy I instancji. Powyższe oznacza, że kontrolą objęte są wszystkie podjęte w danej sprawie czynności materialno-techniczne oraz wszystkie akty, które są nierozzerwalnie związane z danym postępowaniem podatkowym. Przykładem wadliwości czynności sprawdzających, którą można wykazać na etapie postępowania odwoławczego, jest żądanie złożenia wyjaśnień przez kontrahenta kontrolowanego. Takie wyjaśnienia nie mogą stanowić dowodu, bowiem art. 274c stanowi, iż dowodem z takich czynności jest protokół sporządzony na podstawie przedstawionych przez kontrahenta dokumentów⁴².

W kontekście kontroli czynności sprawdzających warto zwrócić uwagę na wyrok WSA w Warszawie z dnia 4.02.2011 r.⁴³, zgodnie z którym naruszenie przepisów o czynnościach sprawdzających samo w sobie nie może stanowić przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji, ponieważ czynności te dokonywane są poza po-

³⁸ Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających w orzecznictwie sądów*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 2.

³⁹ D. Zalewski, *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej*, LEX/el 2021.

⁴⁰ Zob. D. Zalewski, *Środki zaskarżania czynności kontrolnych organów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 1, LEGALIS/el.

⁴¹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 stycznia 2008 r., I SA/Łd 717/07, CBOSA.

⁴² Zob. D. Zalewski, *Ochrona praw...*

⁴³ III SA/Wa 1452/10.

stępowaniem podatkowym, w którym to postępowaniu wydawane są decyzje. Tym samym wadliwość czynności sprawdzających, jeżeli nawet ma miejsce, nie oznacza wadliwości postępowania podatkowego, w którym zapadła decyzja ostateczna.

Akty wydawane w trakcie czynności sprawdzających nie podlegają również kognicji sądów. W myśl art. 3 § 2 pkt 4 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁴⁴ kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na inne niż określone w pkt 1-3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych m.in. w ramach postępowań określonych w działach IV, V i VI o.p. (tj. w postępowaniu podatkowym, w czynnościach sprawdzających i w kontroli podatkowej). Wskazany przepis zyskał obecnie obowiązujące brzmienie w 2015 r.⁴⁵

W uzasadnieniu projektu ustawy z 20.02.2015 r. o zmianie ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁴⁶ wyjaśniono, że celem powyższej zmiany jest wykluczenie zaskarżania do sądu administracyjnego poszczególnych aktów i czynności podejmowanych w ramach sformalizowanych procedur. Podkreślono, iż zmiana ta nawiązuje do stanowiska zajętego w doktrynie, że nadmierne rozszerzenie granic kontroli sądownoadministracyjnej może mieć wpływ na standard ochrony zabiegających o nią podmiotów. W interesie skarżącego lepiej jest odczekać, aż sprawa dojrzeje do rozpoznania przez sąd administracyjny, który – w sytuacji bezpośredniej i rzeczywistej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki – będzie mógł zagwarantować realną, a nie przedwczesną czy też pozorną ochronę prawną. Ochrona ta miałaby być realizowana pośrednio, przy okazji rozpatrywania skargi na inne akty lub czynności organów administracji, a więc wtedy, gdy można w pełni ocenić skutki i znaczenie kwestionowanych zachowań. Uznano zatem, że w przypadku sformalizowanego postępowania administracyjnego przepisy dają dostateczną ochronę stronie przy rozpoznawaniu skargi na decyzję lub postanowienie, a zatem nie ma powodów, aby strona otrzymywała ochronę już na etapie aktów lub czynności podjętych na podstawie procedur. W tym wypadku rozstrzygnięcie sądu administracyjnego byłoby bowiem przedwczesne⁴⁷. Należy zauważyć, że ustanowione w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. ograniczenie zaskarżalności wspomnianych aktów i czynności zostało powiązane ze ściśle określonymi w tym

⁴⁴ Ustawa z dnia 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 329 z późn. zm., zwana dalej: u.p.s.a.).

⁴⁵ Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2015 r., poz. 658).

⁴⁶ Druk sejmowy nr 1633 i 2539.

⁴⁷ A. Skoczylas, P. Szustakiewicz, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Legalis 2023.

przepisie ustawami procesowymi, a zatem obejmuje tylko te akty i czynności, które wydano lub podjęto w ramach tych postępowań⁴⁸.

Złożenie sprzeciwu na korektę deklaracji oraz zaskarżenie postanowień i decyzji wydanych na podstawie ustaleń zrealizowanych w trakcie czynności sprawdzających to nie jedyne narzędzia, z których podatnik może skorzystać na etapie czynności sprawdzających. W myśl bowiem art. 3 § 2 pkt 9 p.p.s.a. kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania w sprawach dotyczących innych niż określone w pkt 1-3 aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa podjętych w ramach postępowania administracyjnego określonego w ustawie Kodeks postępowania administracyjnego oraz postępowań określonych w działach IV, V i VI o.p. oraz postępowań, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw. W ten sposób ustawodawca stworzył podstawy prawne zaskarżania bezczynności lub przewlekłego prowadzenia czynności sprawdzających.

W tym zakresie jednakże pojawia się wątpliwość co do wskazania, kiedy ma miejsce przewlekłość czy bezczynność, zwłaszcza w kontekście braku formalnego rozpoczęcia czynności sprawdzających, podobnie jak ich zakończenia. Przepisy art. 139 o.p. nie mają zastosowania do czynności sprawdzających. Zatem w przypadku czynności sprawdzających nie obowiązują terminy na załatwienie sprawy. Nie oznacza to jednak, że istnieje w tym zakresie pełna dowolność. Przepis art. 280 o.p. odsyła bowiem do rozdziału 1 stanowiącego o zasadach ogólnych, tj. zasada legalizmu, zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie, zasada szybkości i prostoty postępowania podatkowego. Stosowanie w trakcie czynności sprawdzających zasad oznacza, iż organ podatkowy nie ma pełnej dowolności w zakresie czasu, kiedy to prowadzi w stosunku do podatnika czynności. Za działanie sprzeczne z podstawowymi zasadami może być zatem uznane prowadzenie czynności sprawdzających przez czas przekraczający termin niezbędny dla realizacji podstawowych celów określonych w art. 272 o.p.

Podsumowanie

Czynności sprawdzające stanowią odrębną procedurę o.p., o ustawowo określonych celach, charakteryzującą się znacznym uproszczeniem w stosunku do pozostałych

⁴⁸ Na gruncie omawianej zmiany pojawiały się stanowiska, że skutkiem nowelizacji komentowanego przepisu będzie ograniczenie możliwości kwestionowania działań organów administracji podejmowanych w postępowaniach sformalizowanych, co – zdaniem autora – stanowi nieuzasadniony przejaw ograniczenia prawa do sądu (zob. J. Chmielewski, *Glosa do wyroku WSA w Białymstoku z 21.10.2014 r., II SA/Bk 619/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2015, nr 11, s. 1512 i n.).

procedur o.p. Instytucja ta służy przede wszystkim organom podatkowym jako element nadzoru nad procesem realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników (płatników, inkasentów) w drodze samoobliczenia. Ograniczenie wymogów formalnych pozwala na przyjęcie, iż jest to instytucja znacznie mniej uciążliwa dla podatnika i tańsza. Ustawodawca nie wprowadza ograniczeń co do czasu ich prowadzenia, nie wprowadza formalnych zasad ich rozpoczęcia i zakończenia, mogą być podejmowane wielokrotnie wobec tego samego podatnika i w tym samym zakresie, nie tworzą powagi rzeczy osądzonej. Jednakże organy, prowadząc czynności sprawdzające, są obowiązane do przestrzegania zasadach ogólnych postępowania, tj. prowadzenia czynności zgodnie z prawem i w sposób budzący zaufanie do organów. Co więcej, praktyka organów i niewyczerpujące uregulowanie prawne powodują, że widoczne jest zwiększenie zakresu czynności sprawdzających, które często wychodzą poza obszar *stricte* działań o charakterze materialno-technicznym. Uzasadniony jest wniosek, iż czynności sprawdzające obecnie stały się dodatkowym sposobem na gromadzenie materiału dowodowego, wykorzystywanego następnie do postępowania podatkowego. W tym zakresie niezwykle istotne jest zapewnienie ochrony praw podatnika pozbawionego możliwości bezpośredniej weryfikacji poprawności podejmowanych przez organy działań.

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2008.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2015.
- Chmielewski J., *Glosa do wyroku WSA w Białymstoku z 21.10.2014 r., II SA/Bk 619/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2015, nr 11.
- Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Filipczyk H., *O dyskrejonalnej władzy zarządzania procedurami podatkowymi*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2022, nr 2, LEGALIS/el.
- Kowalska I., *Czynności sprawdzające w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 11.
- Kubacki R., *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5.
- Łoboda M., Strzelec D., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX 2017.
- Mariański A. (red.), Strzelec D., Miłek T., Kubiak S., *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006.
- Mariański A., *Rodzaje postępowania w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- Niezgódka-Medek M., Babiarsz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Rudowski J., *Komentarz do art. 272, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2019.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, LEX 2022.
- Prejs E., *Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4.

- Skoczylas A., Szustakiewicz P., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Legalis 2023.
- Strzelec D., *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Legalis/el 2010.
- Strzelec D., Łoboda M., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017.
- Teszner K., *Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, [w:] *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012.
- Zalewski D., Melezini A., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012.
- Zalewski D., Melezini A., *Rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających w orzecznictwie sądów*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 2.
- Zalewski D., *Środki zaskarżania czynności kontrolnych organów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 1, LEGALIS/el.
- Zalewski D., *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej*, LEX/el 2021.

Janusz Orłowski

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID 0000-0002-0345-9103

janusz.orlowski@uwm.edu.pl

Granice uznania administracyjnego w prawie podatkowym – współczesne stanowiska doktryny i orzecznictwa

Słowa kluczowe: uznanie administracyjne, granice uznania administracyjnego, stosowanie prawa podatkowego, podstawy granic uznania

Streszczenie. Upoważnienia do działania w ramach uznania administracyjnego są elementem niektórych instytucji prawnopodatkowych. Zakres takiej swobody organów administracji limituje konstrukcja granic uznania. Nie mają one legalnej definicji. Ich podstawy i charakter są przedmiotem ustaleń nauki i orzecznictwa sądów administracyjnych. Wskazano tu zwłaszcza na zasady konstytucyjne, zasady postępowania podatkowego, dyrektywy wyboru konsekwencji.

The boundaries of discretionary power in tax law – contemporary jurisprudence and court rulings

Keywords: discretionary power, boundaries of discretionary power, application of tax law, grounds for boundaries of discretion

Summary. Certain tax-law institutions comprise the authority to act within the scope of discretionary power. The extent of such discretion on the part of administrative authorities is limited by the notion of boundaries of discretion. Such boundaries lack a legal definition. Their grounds and nature are subject to discovery by the jurisprudence and administrative courts' case law. Attention is drawn in the present paper specifically to the constitutional principles, rules of tax procedure and directives for selection of legal consequences.

1. Uwagi wstępne. Przedmiot opracowania

Pojęcie uznania administracyjnego „jest wytworem doktryny prawniczej i nie ma legalnej definicji”¹. Oznacza możliwość wyboru przez organ administracji jednego

¹ M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrecyjnej administracji publicznej*, [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, wyd. 2, *Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015, s. 256-275. Por. też J.M. Biłas, *Sądowa kontrola decyzji uznaniowych wydawanych przez organy administracji*, „Rocznik Samorządowy” 2015, t. 4, s. 29-30, 33 i cyt. tam literatura. O uznaniu stanowi art. 233 § 3 Ordynacji podatkowej z 29.08.1997 r. (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.): „Samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy pra-

z przewidzianych prawem wariantów rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej. Taką formułę działania można uzasadnić dążeniem do stabilności prawa, trudnej do zachowania w unormowaniach kazuistycznych i gdy nie jest możliwe precyzyjne uregulowanie sytuacji faktycznych w stosunkach społecznych².

Upoważnienia do uznania wzbudzają obawy przed arbitralnością administracji, nadużyciem władzy czy uchylaniem się organów od załatwiania indywidualnych spraw³. Sfera uznania nie może być całkowicie swobodna i nieprzewidywalna, choć wywodzono ją pierwotnie z samodzielnego wypełniania zadań przez administrację w szeroko pojętym interesie publicznym i w sytuacjach prawem nieuregulowanych.

Uznanie, w przeważającym we współczesnej nauce tzw. wąskim ujęciu, nie obejmuje wykładni pojęć nieostrych i nazw abstrakcyjnych celowo wprowadzonych w przepisach prawnych⁴. Sformułowania takie wraz z odesłaniami do wartości z klauzul generalnych⁵ pojawiają się jednak często wraz z upoważnieniami do uznania. Mogą wyznaczać dyrektywy wyboru konsekwencji, kształtując w ten sposób granice uznania⁶.

Koncepcję granic uznania sformułowano w XIX wieku⁷ i choć podlegała ona ewolucji, to także współcześnie pełni kluczową rolę w kontroli działań administracji publicznej związanych ze swobodą wyboru konsekwencji w sprawach indywidualnych. Zagadnienie to zasługuje na bliższą uwagę, głównie z racji nieostrych jego konturów, co dostrzec można w wypowiedziach współczesnej polskiej doktryny prawa podatkowego i administracyjnego oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Ograniczenie analizy do stanowisk sięgających początku XXI wieku

wa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylecia zaskarżonej decyzji”.

² Por. R. Dowgier, *Uznanie w prawie podatkowym*, „Przegląd Naukowy Disputatio”, t. XII, Gdańsk 2011, s. 76.

³ Por. M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 308.

⁴ Por. szerzej: K. Świątczak, *Czy zasadne byłoby zlikwidowanie uznania administracyjnego przy wydawaniu decyzji przez organy podatkowe?*, [w:] *Bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo obrotu prawnego w Polsce*, red. nauk. J. Mojak, A. Żywicka, L. Bielecki, Lublin 2019, s. 220-222; M. Wojtuń, *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych*, „Glosa” 2016, nr 2, s. 95-96 i tam cyt. źródła; K. Jaśniewicz, *Dyskrecjonalność w postępowaniu podatkowym – istota oraz kontrola sądowa*, [w:] *Dyskrecjonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemiński, M. Jędrzejczak, Poznań 2015, s. 378-384; A. Kotowski, *Dyskrecjonalność władzy administracyjnej – próba nowego ujęcia*, „Krytyka Prawa” 2014, nr 3 (t. 6, nr 1), s. 51-77 i tam cyt. literatura.

⁵ A. Hanusz, P. Krukowska-Siembida, *Ważny interes podatnika i interes publiczny w klauzulach generalnych Ordynacji podatkowej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Lublin-Polonia” 2016, Sectio G, Vol. LXIII, 2, s. 186-187.

⁶ Por. A. Szot, *Śluszność a uznanie administracyjne*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2011, nr 15, s. 177.

⁷ Pojęcie „szranków” uznania wprowadził do literatury naukowej F. Tezner w pracy: *Zur Lehre von dem freien Ermessen der Verwaltungsbehörden als Grund der Unzuständigkeit der Verwaltungsgerichte*, Wien 1888, cyt. za: G. Stoll, *Ermessen im Steuerrecht*, Wien 2001, wyd. 2, s. 52-53.

jest uzasadnione bardzo szerokim omówieniem wcześniejszych poglądów polskiej i obcej nauki prawa administracyjnego dotyczących uznania i jego granic⁸.

Celem przedstawionego opracowania jest próba sprecyzowania współczesnego ujęcia granic uznania administracyjnego, zasadności wyróżniania jego granic wewnętrznych i zewnętrznych oraz ich podstaw wywodzonych z zasad konstytucyjnych oraz przepisów kształtujących przesłanki, tryb zastosowania oraz następstwa zastosowania instytucji prawnopodatkowych z elementem tego uznania.

2. Wewnętrzne i zewnętrzne granice uznania – współczesne ujęcie doktrynalne

Wyróżnienie wewnętrznych i zewnętrznych granic „swobodnej oceny” – jak dawniej określano uznanie – ma długą tradycję⁹. We współczesnym polskim piśmiennictwie naukowym praktyczne znaczenie przypisuje się granicom zewnętrznym uznania¹⁰, choć koncepcji granic wewnętrznych nie odrzucono¹¹. W orzecznictwie zaś takie zróżnicowanie nie występuje i powoływane są tu elementy kontroli działania administracji odpowiadające koncepcji granic zewnętrznych uznania.

Wewnętrzne granice uznania dostrzegano dawniej w moralności administracyjnej i etyce, obowiązku działania w interesie publicznym, zasadach słuszności¹². Współcześnie takie kryteria mogą mieć znaczenie, gdy ich podstawy wynikną z przepisów prawnych powszechnie obowiązujących¹³. Zdaniem Małgorzaty Jaśkowskiej źródłem wewnętrznych granic uznania są akty określające zasady polityki danego resortu, akty planowania i orzecznictwo¹⁴.

⁸ Por. M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 237-276; A. Nałęcz, *Uznanie administracyjne a reglamentacja działalności gospodarczej*, Warszawa 2010, s. 24-69; A. Habuda, *Granice uznania administracyjnego*, Opole 2004, *passim*; J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, *passim*; A. Hanusz, *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, z. 8, s. 5 i n.

⁹ Por. Z. Kmiecik, J. Wegner-Kowalska, *O ułomności formuły sądowej kontroli uznania administracyjnego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 5, s. 21, oraz przedstawioną tam krytykę niektórych koncepcji granic uznania.

¹⁰ Por. A. Matan, *Granice uznania administracyjnego w sprawach z zakresu pomocy społecznej. Studium przypadku*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2020, vol. 9(1), s. 124-126.

¹¹ Por. J. Orłowski, *Granice uznania administracyjnego w sprawach podatkowych*, [w:] *Człowiek a tożsamość w procesie integracji Europy*, red. B. Sitek, G. Dammacco, J.J. Szczerbowski, A. Kowalska, 2004, s. 587-597. Zob. też A. Nałęcz, *Uznanie administracyjne a reglamentacja działalności gospodarczej*, Warszawa 2010, s. 69-72 i 79-80 oraz M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 290 i cyt. tam literatura.

¹² Por. szerzej J. Orłowski, *Granice uznania administracyjnego...*, s. 588-592.

¹³ Por. *ibidem*, s. 594-595.

¹⁴ M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 261-264. Por. też K. Tyc, *Granice uznania administracyjnego*, „Przegląd Naukowy Disputatio”, t. XII, Gdańsk 2011, s. 94.

Na uwagę zasługuje stanowisko Wojciecha Jakimowicza¹⁵, iż granice uznania współcześnie wskazują sferę rozszerzonej elastyczności działania organu administracji. Jego obowiązkiem jest realizacja zadań wskazanych przez ustawodawcę, a nie samodzielnie zakładanych. Granice uznania wynikają z norm determinujących proces stosowania prawa administracyjnego; ich podstawą nie jest ogólnie ujęta istota administracji publicznej. Zewnętrzne granice uznania są zatem obiektywnie wyznaczone przez ustawodawcę¹⁶.

W świetle powyższego stanowiska skorzystanie z kompetencji uznaniowej przez organ wymaga odkodowania normy kompetencyjnej i prawidłowego określenia normy zadaniowej. Na konstytucyjną normę zadaniową składają się zasady dobra wspólnego oraz demokratycznego państwa prawnego, z których wynika nakaz realizowania przez organy władzy interesu publicznego; poza tym wiele norm zadaniowych wprowadzają przepisy ustawowe¹⁷.

Zewnętrzne granice uznania wiążą się zatem z przestrzeganiem upoważnienia do działania, przypisanych temu celów i dyrektyw wyboru¹⁸ oraz wartości, które reprezentuje system prawny w ogólności i w danej dziedzinie prawa¹⁹.

Wskazać należy także na stanowisko Katarzyny Tyc, wedle której normy prawne stanowiące granice uznania administracyjnego mają przede wszystkim charakter materialnoprawny. Upoważnienie do decyzji uznaniowej i jednocześnie jej treść oraz granice wynikają właśnie z przepisów prawa materialnego. Jednakże z tak wyznaczonymi granicami powiązane są polityczne i społeczne aspekty państwa. Ograniczenia uznania mogą wynikać też z przyrzeczeń administracyjnych czy informacji urzędowych²⁰.

Stanowiska powyższe są próbą ustalenia prawnych podstaw granic uznania administracyjnego. Zauważyć wypada, że upoważnienia do uznania są formułowane w przepisach o charakterze materialnoprawnym, jak też w przepisach normujących elementy procedur administracyjnych. Uznanie organu administracji jest ograniczone w każdym przypadku upoważnienia do takiej formuły działania; nie jest to sfera prawem nieuregulowana. Granice zewnętrzne wyprowadza się wprost z treści przepisów prawnych. Nawet jeśli z danego przepisu nie dałoby się odczytać dyrek-

¹⁵ W. Jakimowicz, *Zewnętrzne granice uznania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 5, s. 42-54. Por. też A. Niezgoda, *Sądowa kontrola decyzji organów podatkowych w sprawach ulg opartych na uznaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3-4(96-97), s. 144.

¹⁶ W. Jakimowicz, *Zewnętrzne granice...*, s. 54.

¹⁷ *Ibidem*, s. 50.

¹⁸ Por. K. Radzikowski, *Zasady podejmowania i kontroli sądowej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych w świetle uznania administracyjnego*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 6/4, s. 178.

¹⁹ Por. P. Janiszewski, *Aksjologiczne uwarunkowania uznania administracyjnego*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2020, vol. 9(1), s. 110-111.

²⁰ K. Tyc, *op. cit.*, s. 98.

tyw wyboru konsekwencji, to działanie organu będzie determinowane zasadami konstytucyjnymi, unormowaniami procedur, wymogami celowości i racjonalności.

Na metodę czy model załatwiania spraw indywidualnych przez organy podatkowe wpływają – w różnym stopniu – wytyczne organów wyższego stopnia, realizowana polityka administracyjna i podatkowa, stanowiska orzecznictwa. W koncepcji granic wewnętrznych uznania dopatrywano się dawniej własnych motywów, jakimi urzędnik kierować się miał w ramach swobody kształtowania praw czy obowiązków jednostki. Również współcześnie nie sposób zakładać, że na luz decyzyjny nie mają wpływu pewne okoliczności (np. przekonania, przyjęte postawy, wyznaczane organowi cele działania) wprost w przepisach prawnych niewyrażone. Wskazanie podstaw tak rozumianych granic uznania jest trudniejsze, aniżeli granic zewnętrznych i w aktualnym stanie prawnym – przy braku przepisów wyznaczających ogólne zasady orzekania w sprawach uznania – tak pojęte kryterium granic wewnętrznych może wydawać się mało użyteczne w praktyce czy przekonujące. W doktrynie podkreślono jednak, iż granice uznania administracyjnego są ściśle powiązane z prowadzoną przez państwo polityką administracyjną oraz zwiększoną odpowiedzialnością urzędniczą²¹ i tego praktycznego aspektu nie sposób pomijać.

Stwierdzić wypada, że utrwalony w nauce podział na zewnętrzne i wewnętrzne granice uznania nie tylko wnosi walor poznawczy w kwestii oceny zgodności z prawem takiej swobody działania administracji, ale także pozwala wyróżniać czynniki, jakie mają wpływ na działania organu i ustalenie zakresu jego swobody przy załatwieniu sprawy indywidualnej. W dawnym ujęciu – opisanym już szerzej w literaturze naukowej – pojęcie granic wewnętrznych wiązano z kwalifikacją luzu, którego zasięg organ administracji wyznaczał samodzielnie. Skoro współczesna koncepcja uznania takie założenie konsekwentnie odrzuca, może wydawać się, że i konstrukcja wewnętrznych granic uznania traci rację bytu. Jednak, jak wskazano wyżej, pozostają pewne czynniki wpływające na ukształtowanie sposobu załatwiania spraw indywidualnych w ramach uznania. Ich ujęcie, jako wewnętrznych granic uznania, choć dość marginalne w świetle współczesnego polskiego piśmiennictwa, dowodzi kontynuacji w tej kwestii wcześniejszych poglądów polskiej nauki. W związku z tym, nie wykraczając znacząco poza założone ramy opracowania, można zasygnalizować odmienne ujęcie wewnętrznych granic uznania w niemieckiej nauce prawa podatkowego. Wynikają one z treści normy upoważniającej do takiej formuły działania, konstytucyjnych praw podstawowych czy zasad: państwa prawa, proporcjonalności i równości wobec prawa. Przez granice zewnętrzne rozumie się

²¹ A. Błaś, J. Jendrośka, *Granice dyskrecjonalnych uprawnień administracji publicznej*, [w:] *Administracja publiczna u progu XXI wieku. Prace dedykowane Prof. zw. dr. hab. Janowi Szreniawskiemu z okazji jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, red. zbior., Przemysł 2000, s. 84 i cyt. tam stanowisko J. Szreniawskiego.

natomiast określone w przepisach maksymalne ramy działania, rozumiane jako kres możliwości ukształtowania sytuacji jednostki wskutek zastosowania danej instytucji prawnej²².

3. Czynniki wpływające na ustalenie granic uznania w prawie podatkowym

Skoro uznanie jest pojęciem języka prawniczego, to nie można go ująć w definicji operacyjnej²³. Postuluje się – na potrzeby praktyki – formułowanie założeń działania „na zasadach uznania”, wywodzonych z obowiązujących przepisów prawnych, ogólnych zasad systemu prawa i wartości w nich wyrażonych²⁴. Przekroczenie tak ustalonych granic uznania administracyjnego można oceniać jako błędy uznania²⁵. W orzecznictwie i doktrynie przedstawiany jest w związku z tym pogląd o potrzebie rozszerzonej sądowej kontroli aktów uznaniowych związanej ze zwiększonym tu ryzykiem naruszenia czy nadużycia prawa²⁶.

Wyznaczenie granic uznania administracyjnego w prawie podatkowym jest uzależnione od pewnych czynników. Wyróżnić tu można:

a) związanie upoważnień do uznania z konstrukcją poszczególnych instytucji prawnopodatkowych przy braku ogólnych przepisów określających cele takiej swobody działania organów podatkowych. Dlatego granice uznania wywodzić należy nie tylko z zasad konstytucyjnych²⁷, zasad ogólnych postępowania podatkowego, ale też z treści normy upoważniającej do ukształtowania sytuacji adresata aktu administracyjnego. Istota uznania administracyjnego jako luzu

²² R. Dauven, *Ermessenentscheidungen und ihre (gerichtliche) Überprüfung im Steuerrecht*, „Steuer und Studium 2009”, nr 6, s. 257.

²³ Por. A. Halasz, *Stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w poszukiwaniu woli ustawodawcy*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, No 3978, „Przegląd Prawa i Administracji” CXX/1, Wrocław 2020, s. 599-608.

²⁴ Zauważyć wypada propozycję wyróżnienia materialnych i formalnych granic – por. Z. Kmieciak, J. Wegner-Kowalska, *op. cit.*, s. 25-30. W kwestii form ograniczania uznania i związanej z tym problematyką por. K. Ziemiński, M. Jędrzejczak, *Pojęcie dyskrecjonalności a pojęcie luzów decyzyjnych*, [w:] *Dyskrecjonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemiński, red. nauk. M. Jędrzejczak, Poznań 2015, s. 23-26.

²⁵ Por. J. Orłowski *Zgodność z prawem decyzji i postanowień uznaniowych w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2-3, s. 41-60; Z. Kmieciak, J. Wegner-Kowalska, *op. cit.*, s. 20-23 i cyt. tam literatura; M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 298-299.

²⁶ Por. J.M. Biłas, *op. cit.*, s. 42-43; M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5-6, s. 174-181.

²⁷ Por. szerzej A. Habuda, *Granice uznania administracyjnego wynikające z zasad Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego. Studia dedykowane prof. Wincentemu Bednarkowi*, red. S. Pikulski, W. Pływaczewski, J. Dobkowski, Olsztyn 2002, s. 126-139.

- wyboru konsekwencji prawnych nie zmienia się w unormowaniach je przewidujących, a jedynie różne są następstwa ich zastosowania;
- b) elementy procedur podatkowych o szczególnym znaczeniu dla załatwiania spraw pozostawionych uznaniu (zwłaszcza dotyczące gromadzenia dowodów i ich oceny, udziału strony w postępowaniu, uzasadnienia aktu administracyjnego wydanego w ramach uznania);
 - c) znaczenie wartości pozaprawnych, do których odsyłają klauzule generalne²⁸ występujące przy upoważnieniach do uznania;
 - d) stanowiska sądów administracyjnych, w szczególności gdy kształtują się linie orzecznicze w kwestiach kryteriów oceny zgodności z prawem działań administracji w sferze uznania.

Granice uznania administracyjnego to brzegowe (krańcowe) kryteria oceny zgodności z przepisami prawnymi działania organu administracji, wynikające z przepisów prawnych, ale mogące mieć szczególnie ukształtowaną treść i zakres, gdy na zakres uznania wpływa ustalenie i ocena w danej sprawie treści pojęć nieostrych i klauzul generalnych²⁹.

Można podjąć próbę klasyfikacji wyznaczników swobody działania administracji (np. kryteria z Konstytucji, zasady ogólne i cele unormowań prawa podatkowego, zasady ogólne postępowania podatkowego, treść przesłanek stosowania instytucji prawnej upoważniającej do uznania oraz dyrektywy wyboru konsekwencji) i takie ujęcie jest zauważalne w aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych.

Paweł Artymionek stwierdził, że kontrola podstaw uznania polega na sprawdzeniu, czy w przepisach istniało upoważnienie organu administracji do wydania decyzji; z kolei kontrola granic uznania obejmuje zbadanie, czy przy wydawaniu decyzji uznaniowej organ przestrzegał wszystkich przepisów prawa materialnego i procesowego, w tym jak dokonał ich interpretacji³⁰.

Z kolei zdaniem Marii Jędrzejczak jako granice stosowania uznania administracyjnego należy traktować dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych. Ich naruszenie wiązać się będzie z przekroczeniem zakresu uznaniowej swobody przyznanej organowi. Jeżeli – jak jej zdaniem w świetle doktryny i orzecznictwa – przepis prawa materialnego nie zawiera dyrektyw wyboru konsekwencji prawnych, to wybór

²⁸ Por. M. Münnich, *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017, s. 155-163. Por. także P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, *passim*.

²⁹ W szczególności „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny” wymagają zobiektywizowanej oceny; por. szerzej A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013, s. 80-100.

³⁰ P. Artymionek, *Kryteria sprawowanej przez sądy administracyjne kontroli decyzji uznaniowych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2013, No 3508, Prawo CCCXV/1, s. 15 i cyt. tam praca J. Jagielskiego.

rozstrzygnięcia może być ograniczony przez zasady ogólne prawa administracyjnego bądź dyrektywy ogólne stosowania prawa³¹.

Z przytoczonych powyżej stanowisk współczesnego piśmiennictwa wywieść należy, iż granice uznania wiązać należy zarówno z przepisami prawa materialnego (w szczególności dyrektywy wyboru konsekwencji), jak i prawa procesowego (np. zasady ogólne postępowania). Konstrukcja prawna granic uznania pozwala odróżnić istotę takiej swobody działania od formuły załatwiania spraw w przypadkach tzw. decyzji związanej, czyli gdy przepisy prawne nie wprowadzają możliwości wyboru przez organ administracji wariantu rozstrzygnięcia. Uznanie jako swoboda wyboru nie jest samoistną wartością w działalności administracji, lecz wiąże się z obowiązkiem działania w razie wystąpienia przewidzianych prawem przesłanek. Przy tym, o ile w toku instancji dopuszczalna jest kontrola merytoryczna uznaniowego rozstrzygnięcia³², o tyle nie sprawują jej sądy administracyjne. Kwestia ta jest przedmiotem ożywionej dyskusji w piśmiennictwie³³.

4. Stanowiska w orzecznictwie sądów administracyjnych w kwestii granic uznania administracyjnego w sprawach podatkowych

Orzecznictwo w sprawach stosowania przepisów prawa podatkowego upoważniających do uznania jest bardzo obszerne. To pozwala na wyróżnianie pewnych wiodących elementów określenia granic uznania. Zwykle jednym z podstawowych zarzutów wobec skarżonych aktów administracyjnych jest „przekroczenie granic uznania”, którym obejmuje się naruszenia przepisów o postępowaniu oraz przepisów wprowadzających daną instytucję prawa materialnego. W przedstawionym poniżej przeglądzie tez orzecznictwa uwaga zostanie skupiona na podstawach i kryteriach wytyczania granic uznania w stosowaniu instytucji prawa podatkowego.

W pierwszym nurcie zakresienia (wytyczenia) granic swobody uznaniowego działania przy załatwianiu spraw podatkowych wyróżnia się wartości konstytucyjne oraz racjonalność, celowość i słuszność rozstrzygnięcia. Interesujące jest założenie współwystępowania takich wymogów. Organ podatkowy przy podejmowaniu decyzji w następstwie wystąpienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego porusza się w obrębie pewnych granic uznania administra-

³¹ M. Jędrzejczak, *Koncepcje ograniczające swobodę organu w ramach uznania administracyjnego*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3, s. 9-10.

³² Por. szerzej K. Czichy, *Odwołanie od decyzji organów podatkowych wydanych na podstawie uznania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 2007, nr 7-8, s. 111-118.

³³ Por. M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 285-309; K. Radzikowski, *Zasady podejmowania i kontroli sądowej...*, s. 168-178; W. Piątek, *Zakres kognicji polskiego sądu administracyjnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, nr 4, s. 67-76; J.M. Biłas, *op. cit.*, *passim*.

cyjnego. Przekroczenie tych granic nastąpi, gdy wybór jednego z alternatywnych rozstrzygnięć zostanie dokonany: a) z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości, b) wskutek uwzględnienia nieistotnych (bagatelnych) lub nieracjonalnych kryteriów, c) w oparciu o fałszywe przesłanki³⁴. Na założeniach takich opiera się próba zaznaczenia specyficznych obostrzeń działania w ramach uznania, choć na pierwszy ogład można z nich wywieść ogólne podstawy kontroli sądowej aktów administracyjnych. Argumenty nieistotne lub nieracjonalne mogą dotyczyć różnych wadliwych motywów decyzji, skrywających zwłaszcza zamiar uchylecia się od załatwienia sprawy. Wydaje się jednak, że we wskazanym wyżej stanowisku właściwie kładzie akcent na potrzebę eliminacji uproszczeń czy pozorowania załatwienia sprawy (wydania rozstrzygnięcia z powołaniem się na niemające znaczenia okoliczności). Rzecz w tym, by właśnie w ramach luzu decyzyjnego organ nie kierował się nieistotnymi czy nieracjonalnymi kryteriami, skoro samodzielnie je ustala w danej sprawie.

W orzecznictwie zaznaczono³⁵, że spod sądowej kontroli administracji publicznej nie są wykluczone przypadki korzystania przez organy z przyznanej im kompetencji w sposób woluntarystyczny, nieracjonalny czy sprzeczny z podstawowymi zasadami konstytucyjnymi. Takie kryteria oceny działania organu, wykluczając dowolność, ograniczają pozostawioną organom sferę uznania. Działanie dowolne, arbitralne ma miejsce w razie sprzeczności z zasadami logiki, doświadczenia życiowego i nieuwzględnienia znaczenia dowodów w sprawie³⁶.

Skoro organy mają obowiązek działać na podstawie prawa i w jego granicach, to brak wyraźnych reguł determinujących uznaniowe rozstrzygnięcie w sprawie nie oznacza, że decyzja może abstrahować od jakichkolwiek kryteriów prawnych. Wiąże się z tym choćby wywiedziony z Konstytucji i Ordynacji podatkowej obowiązek działania na podstawie i w granicach prawa. Działania organu winny być zgodne z normami mającymi charakter zasad prawa, które wynikają z porządku konstytucyjnego i prawa międzynarodowego. Ważne jest też wykluczenie ujęcia legalizmu jako formalistycznie pojętej zgodności z prawem, bo wymaga ona wyważenia znaczenia wartości i zasad prawnych³⁷.

Dla oceny zachowania granic uznania w sprawach podatkowych istotne znaczenie ma jasne oraz wyczerpujące przedstawienie uzasadnienia rozstrzygnięcia

³⁴ Wyrok NSA z 02.03.2016 r., II FSK 2474/15, CBOSA; S. Bogucki, *Granice uznania administracyjnego. II Wiosenny Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, Toruń 2017, s. 6-8. Por. też A. Gomułowicz, *Głosa do wyroku NSA z 03.08.2016 r., II FSK 1968/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2017, nr 6, A 56, s. 26-40 oraz wyrok NSA z 3.08.2016 r., II FSK 3507/14, CBOSA.

³⁵ Wyroki NSA z 14.01.2020 r., II FSK 819/19, Lex nr 2825520 i z 4.01.2017 r., II FSK 3615/14, CBOSA.

³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z 18.02.2015, V SA/Wa 2356/14, CBOSA.

³⁷ Wyroki NSA z 14.06.2017 r., II FSK 620/17, CBOSA oraz z 3.11.2006 r., II FSK 1397/05, CBOSA.

organu. Prawidłowe uzasadnienie decyzji uznaniowej ma kluczowe znaczenie dla waloru jej legalności³⁸. Wynikać z niego ma proces argumentacyjny, aby rozstrzygnięcie nie mogło być postrzegane jako arbitralne. Jednostka nie może znaleźć się w sytuacji, w której ważenie wartości konstytucyjnych mogłoby zostać wyrażone w decyzji w sposób dorozumiany. Teza ta wydaje się dość oczywista i ma umocowanie choćby w ogólnej zasadzie przekonywania; nie można wszak oczekiwać od strony decyzji, by odgadywała motywy działania organu podatkowego. Uzasadnienie decyzji ma przedstawiać wyjaśnienie i ocenę przesłanek warunkujących jej wydanie oraz uwidocznic analizę sytuacji wnioskodawcy w tym zakresie. Należy tu przedstawić wszystkie kryteria załatwienia sprawy, a w szczególności mające oparcie w wartościach konstytucyjnych³⁹.

Jednym z kluczowych kryteriów zakreślenia granic uznania administracyjnego jest w ujęciu orzecznictwa sprawiedliwość społeczna. W szczególności w sprawach ulg w spłacie podatków w orzecznictwie podkreśla się, iż uzasadnieniem ich udzielenia we współczesnych konstrukcjach ustaw są społecznie uzasadnione przypadki⁴⁰. Ingerencja sądu administracyjnego w prawidłowość zastosowania uznania administracyjnego w sprawach takich ulg może być usprawiedliwiona w szczególnych sytuacjach, kiedy rozstrzygnięcie – choć podjęte w granicach uznania – budzi zastrzeżenia poprzez jego obiektywną niesprawiedliwość. Ocenę taką wywieść można z zasad konstytucyjnych – m.in. proporcjonalności i równości wobec prawa⁴¹ czy poszanowania minimum egzystencji. Podmioty znajdujące się w tej samej sytuacji faktycznej i prawnej mają podstawy do oczekiwania tożsamyh rozstrzygnięć, także wydawanych w ramach uznania administracyjnego. Założenie odmienne podważałoby konstytucyjną zasadę równości oraz wynikającą z niej dyrektywę wyboru, ograniczającą uznanie administracyjne⁴².

Naruszenia sprawiedliwości podatkowej nie można natomiast dostrzegać w samym unormowaniu ulg w spłacie podatków. Ustawodawca wprowadził je, godząc się na takie szczególne odstępstwo od zasady ponoszenia podatków. Uzależnił to jednocześnie od wystąpienia określonych przesłanek. Stąd przekroczeniem granic uznania będzie argumentacja zaprzeczająca istocie ulg w spłacie podatków, gdy stanowi podstawę odmowy ich zastosowania⁴³.

Znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego i zakresu sądowej kontroli uznania dla wyznaczenia granic uznania znalazło wyraz w stanowisku, iż roz-

³⁸ Wyrok NSA z 4.02.2016 r., II FSK 2922/15, CBOSA.

³⁹ Wyrok NSA z 30.10.2009 r., I FSK 805/08, CBOSA.

⁴⁰ Wyrok NSA z 10.10.2001 r., III SA 1168/00, niepublikowany.

⁴¹ Por. wyrok NSA z 5.09.2018 r., II FSK 3325/15, CBOSA oraz wyroki NSA z 14.01.2020 r., II FSK 819/19, Lex nr 2825520 i z 14.10.2016 r., II FSK 2427/14, CBOSA.

⁴² Wyrok WSA w Warszawie z 6.11.2019 r., III SA/Wa 733/19, Lex nr 3111325.

⁴³ Wyrok NSA z 4.01.2017 r., II FSK 3615/14, CBOSA.

strzygnięcie organu podatkowego ma nastąpić w wyniku wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy oraz wszechstronnego zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia materiału dowodowego, a uzasadnienie decyzji ma spełniać przewidziane prawem wymogi.

W kwestii zakresu sądowej kontroli działania organów w ramach uznania administracyjnego występuje pogląd, iż jest ona ograniczona⁴⁴. Jako „związany” etap stosowania prawa oceniono w orzecznictwie dokonywanie w sprawie ustaleń faktycznych przez organ podatkowy⁴⁵. Podlega on pełnej ocenie tak jak w każdej sprawie indywidualnej. Z kontrolą uznania – jako swobody działania – łączą się bliżej kwestie ustalania treści ogólnych pojęć prawnych i zwrotów nieostrych czy innych elementów techniki prawodawczej, a ponadto celowości zastosowania przepisów je wprowadzających. Kontroli sądowej podlega poprawność ich rozumienia i zastosowania w danej sprawie indywidualnej⁴⁶. Na tym etapie stosowania prawa organowi nie przysługują luzy wyboru konsekwencji (co do treści rozstrzygnięcia w sprawie), lecz nieprawidłowości tu popełnione prowadzić mogą do przekroczenia granic uznania.

Na krytyczną uwagę zasługuje przypadek akceptacji przez sąd administracyjny działań organu z góry zakładającego wariant przyszłego rozstrzygnięcia. Za niestanowiącą przekroczenia granic uznania uznano sytuację, gdy wobec braku zamiaru umorzenia zaległości podatkowych nie było niezbędne wystąpienie organu podatkowego o zajęcie stanowiska w tej sprawie przez organ gminy. Ponowne występowanie o zgodę zarządu jednostki samorządu terytorialnego, motywowane zmianą okoliczności sprawy oraz ze względu na ekonomikę postępowania i jego przedłużanie, sąd ocenił jako nieuzasadnione⁴⁷. Nie sposób podzielać takie stanowisko, bo właśnie oznacza ono akceptację apriorycznego założenia organu podatkowego co do sposobu załatwienia sprawy i dążenia do jego realizacji. Zaznaczyć przy tym wypada, że gdy organ gminy nie wyrazi zgody na zastosowanie ulgi w spłacie podatku, organ podatkowy nie może już działać w ramach uznania⁴⁸.

Podstawy granic uznania administracyjnego wywieść można ze sformułowania przesłanek stosowania danych instytucji prawnych. We współczesnym prawie podatkowym są one skonstruowane najczęściej z użyciem pojęć niedookreślonych i klauzul generalnych, których wykładnia – co nie budzi wątpliwości we współczesnym piśmiennictwie naukowym – nie należy jednak do istoty uznania⁴⁹.

⁴⁴ Por. np. wyrok NSA z 10.03.2009 r., I FSK 31/08, CBOSA.

⁴⁵ Wyrok NSA z 23.06.2022 r., III FSK 5067/21, CBOSA.

⁴⁶ Wyrok NSA z 3.08.2016 r., II FSK 3507, CBOSA.

⁴⁷ Wyrok NSA z 10.01.2012 r., II FSK 671/11, CBOSA.

⁴⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z 14.07.2022 r., I SA/GI 1644/21, CBOSA.

⁴⁹ Por. wyrok NSA z 03.12.2019 r., II FSK 1341/19, CBOSA, i tam cyt. orzecznictwo. W kwestii przesłanek stosowania instytucji uznaniowych w ujęciu orzecznictwa – por. szerzej J. Storzyski, *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych – wybrane zagadnienia*, „Roczniki Administracji i Prawa” 2016, nr 16/2, s. 269-297.

Przekroczeniem granic uznania będzie niedokonanie prawidłowych ustaleń w tym przedmiocie, zarówno na płaszczyźnie wykładni przepisów, jak też subsumcji ustalonego stanu sprawy⁵⁰. Praktycznym przykładem takiej sytuacji jest ściśle związanie ważnego interesu podatnika z sytuacjami nadzwyczajnymi czy losowymi, które uniemożliwiają uregulowanie zobowiązań podatkowych. Wskazuje się w orzecznictwie i doktrynie, że pomieścić tu należy również normalną (niezwiązaną z nadzwyczajnymi zdarzeniami) sytuację podatnika⁵¹. Ma on bowiem podstawy do oczekiwania oceny jego szczególnej sytuacji faktycznej w świetle „ważnego interesu”. Ocena wypełnienia tej przesłanki należy do organu, a prawidłowość ustaleń w tej kwestii stanowić będzie podstawę zastosowania lub odmowy zastosowania danej instytucji prawnej – po dodatkowym rozważeniu jej znaczenia w ramach oceny treści klauzuli generalnej interesu publicznego. Kontroli sądu podlega zbadanie przez organ sprawy w zakresie odesłań pozaprawnych oraz rozpatrzenia całego materiału dowodowego. Granicą uznania będą ustalenia w kwestii spełnienia przesłanek zastosowania instytucji uznaniowej⁵². Sformułowania „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” (choć przepisy Ordynacji podatkowej operują też innymi sformułowaniami o charakterze nieostrym w związku z upoważnieniem do uznania⁵³) stwarzają konieczność szerokiej oceny różnych wartości przez organ. Oceny te mogą mieścić się poza systemem prawa podatkowego, a nawet mieć charakter pozaprawny – obejmując np. zasady etyki, współżycia społecznego czy rachunku ekonomicznego⁵⁴. Ograniczają jednak zakres uznania organów, wskazując sytuację faktyczną, w której można zastosować instytucję uznaniową (np. umorzenie zaległości podatkowych)⁵⁵. Nawet „wprowadzenie podatnika w błąd niejasnością obowiązującego i zmieniającego się prawa podatkowego” może być przesłanką wymagającą ustaleń dowodowych i oceny w kwestii zastosowania ulgi w spłacie podatku⁵⁶.

5. Wnioski końcowe

W przepisach polskiego prawa podatkowego nie przewidziano ogólnych dla unormowań tej gałęzi prawa zasad limitowania zakresu uznania. Instytucje prawne skonstruowane z elementem uznania ze swej istoty mają pozwalać organom podatkowym na kształtowanie określonych praw i obowiązki jednostek. Uznanie

⁵⁰ Por. wyrok NSA z 11.07.2018 r., II FSK 1917/16, CBOSA.

⁵¹ Wyrok NSA z 11.07.2018 r., II FSK 1917/16, CBOSA.

⁵² Wyroki NSA z 16.07.2013 r., II FSK 2148/11 CBOSA oraz z 16.07.2013 r., II FSK 2148/11, CBOSA.

⁵³ Por. M. Münnich, *Aksjologia zewnętrzna klauzul generalnych obowiązujących w polskim prawie podatkowym*, „Studia Prawnicze KUL” 2021, nr 2(86), s. 155-163.

⁵⁴ Wyrok NSA z 31.10.2012 r., II FSK 510/11, CBOSA.

⁵⁵ Por. wyrok NSA z 26.07.2011 r., II FSK 426/10, CBOSA.

⁵⁶ Por. wyrok NSA z 21.08.2015 r., II FSK 1703/13, CBOSA.

wprowadzono m.in. w instytucjach normujących ulgi w spłacie podatków, kształtowanie niektórych innych form wygasania zobowiązań podatkowych, kierowanie przebiegiem postępowania podatkowego, stosowanie określonych sankcji podatkowych, zabezpieczanie wykonania zobowiązań podatkowych. Uznanie nie jest nieograniczoną swobodą działania organów, ale właśnie – jak potwierdza szerzej przytoczone w niniejszym opracowaniu orzecznictwo – wiąże się z podwyższonymi wymogami co do zgodności z prawem działań dotyczących załatwiania spraw oraz treści rozstrzygnięcia. Luz wyboru konsekwencji prawnych pozostaje swoistym wyzwaniem dla organów podatkowych, skoro to one same na etapie stosowania prawa muszą ich przestrzegać.

W przytoczonym w niniejszej pracy piśmiennictwie występują próby określenia ram granic uznania. Zwrot „działanie w granicach prawa” ma uniwersalne zastosowanie dla funkcjonowania całego systemu prawa, obejmując także granice uznania. W przedstawionych w niniejszym opracowaniu rozważaniach wskazano, że swoboda wyboru rozstrzygnięcia w sytuacji braku ogólnych reguł jego dokonania prowadzi do wyprowadzenia ich z szeregu unormowań, poczynając od zasad konstytucyjnych. Jak obrazuje to przytoczone piśmiennictwo oraz orzecznictwo, jest to zadaniem złożonym.

Operowanie pojęciem granic uznania w piśmiennictwie naukowym ostatnich lat stanowi kontynuację koncepcji wypracowanych we wcześniejszym, obszernym dorobku polskiej nauki prawa administracyjnego. Koncepcji zewnętrznych granic uznania przypisuje się wyraźne kontury prawne i to w takim ujęciu dokonywana jest kontrola uznaniowych rozstrzygnięć w sprawach podatkowych. Kwestii wewnętrznych granic uznania poświęca się mniej uwagi, zachowując ugruntowane poglądy doktryny. Z praktycznego punktu widzenia odróżnienie rodzajów granic uznania może pozwolić na zogniskowanie uwagi na wyraźnie wskazywanych, prawnych kryteriach kontroli działania administracji.

Podstawy i cele swobody uznaniowego działania administracji wyprowadza się z unormowań instytucji prawnych ją wprowadzających oraz zasad systemu prawnego. Stąd obraz takiej formuły załatwiania spraw okazuje się nie tyle nieprzejrzysty, co bardzo wysublimowany. Przekłada się to w praktyce stosowania prawa na trudności w przeprowadzeniu dowodów mających wykazać okoliczności określone za pomocą nieostrych pojęć, przekonującej argumentacji żądań strony, jak i stanowiska organu podatkowego czy też konieczność wieloaspektowej oceny stanu faktycznego w sprawie indywidualnej. Na wybór wariantu rozstrzygnięcia ma przy tym wpływ dokonywana przez organ wykładnia – występujących zwykle w przepisach upoważniających do uznania – pojęć niedookreślonych bądź klauzul generalnych.

Na pojmovanie kryteriów kształtujących ramy uznania administracyjnego istotny wpływ wywiera orzecznictwo sądów administracyjnych. Tu są objaśnia-

ne podstawy oceny zgodności z prawem swobody działania administracji, często niedostrzegane przez same organy stosujące prawo. Jako granice uznania – na co zwrócono uwagę w niniejszym opracowaniu – szczególną rolę pełnią zasady i wartości konstytucyjne, zasady postępowania podatkowego, wykładnia pojęć nieostrych zawartych w przepisach upoważniających do uznania oraz treści odesłań z klauzul generalnych. Sądy administracyjne wytykają, jako naruszenie granic uznania, nieracjonalność i obiektywną niesprawiedliwość rozstrzygnięć.

Pojęcie granic uznania, choć jest konstrukcją doktrynalną, nie może mieć znaczenia intuicyjnego. Nie może oznaczać bliżej niesprecyzowanych wymagań wobec działania administracji, ustalanych *de casu ad casum*, bo to podważałoby zasady sprawiedliwości czy zaufania do organów podatkowych. Sama koncepcja takich granic ma podstawę w tym, że swoboda działania administracji ma podstawy prawne, nie oznacza dowolności i winna służyć realizacji określonych prawem celów.

Literatura

- Artymionek P., *Kryteria sprawowanej przez sądy administracyjne kontroli decyzji uznaniowych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2013, No 3508, Prawo CCCXV/1.
- Biłas J.M., *Sądowa kontrola decyzji uznaniowych wydawanych przez organy administracji*, „Rocznik Samorządowy” 2015, t. 4.
- Błaś A., Jendrośka J., *Granice dyskrecjonalnych uprawnień administracji publicznej*, [w:] *Administracja publiczna u progu XXI wieku. Prace dedykowane Prof. zw. dr. hab. Janowi Szreniawskiemu z okazji jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, red. zbior., Przemysł 2000.
- Bogucki S., *Granice uznania administracyjnego. II Wiosenny Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, Toruń 2017.
- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.
- Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013.
- Czichy K., *Odwołanie od decyzji organów podatkowych wydanych na podstawie uznania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 2007, nr 7-8, s. 111-118.
- Dauven R., *Ermessenentscheidungen und ihre (gerichtliche) Überprüfung im Steuerrecht*, „Steuer und Studium” 2009, nr 6.
- Dowgier R., *Uznanie w prawie podatkowym*, „Przegląd Naukowy Disputatio”, t. XII, Gdańsk 2011.
- Gomułowicz A., *Glosa do wyroku NSA z 03.08.2016 r., II FSK 1968/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2017, nr 6, A 56.
- Habuda A., *Granice uznania administracyjnego wynikające z zasad Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego. Studia dedykowane prof. Wincentemu Bednarkowi*, red. S. Pikulski, W. Pływaczewski, J. Dobkowski, Olsztyn 2002.
- Habuda A., *Granice uznania administracyjnego*, Opole 2004.
- Halasz A., *Stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w poszukiwaniu woli ustawodawcy*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, No 3978, „Przegląd Prawa i Administracji” CXX/1, Wrocław 2020.
- Hanusz A., *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, z. 8.
- Hanusz A., Krukowska-Siembida P., *Ważny interes podatnika i interes publiczny w klauzulach generalnych Ordynacji podatkowej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Lublin-Polonia” 2016, Sectio G, Vol. LXIII, 2.
- Jakimowicz W., *Zewnętrzne granice uznania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 5.

- Janiszewski P., *Aksjologiczne uwarunkowania uznania administracyjnego*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2020, vol. 9(1).
- Jaśkowska M., *Uznanie administracyjne w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5-6.
- Jaśkowska M., *Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrecyjnej administracji publicznej*, [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, wyd. 2, *Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015.
- Jaśniewicz K., *Dyskrejonalność w postępowaniu podatkowym – istota oraz kontrola sądowa*, [w:] *Dyskrejonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemiński, M. Jędrzejczak, Poznań 2015.
- Jędrzejczak M., *Koncepcje ograniczające swobodę organu w ramach uznania administracyjnego*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3.
- Kmieciak Z., Wegner-Kowalska J., *O ułomności formuły sądowej kontroli uznania administracyjnego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 5.
- Kotowski A., *Dyskrejonalność władzy administracyjnej – próba nowego ujęcia*, „Krytyka Prawa” 2014, nr 3 (t. 6, nr 1).
- Matan A., *Granice uznania administracyjnego w sprawach z zakresu pomocy społecznej. Studium przypadku*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2020, vol. 9(1).
- Münnich M., *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017.
- Münnich M., *Aksjologia zewnętrzna klauzul generalnych obowiązujących w polskim prawie podatkowym*, „Studia Prawnicze KUL” 2021, nr 2(86).
- Nałęcz A., *Uznanie administracyjne a reglamentacja działalności gospodarczej*, Warszawa 2010.
- Nieżgoda A., *Sądowa kontrola decyzji organów podatkowych w sprawach ulg opartych na uznaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3-4(96-97).
- Orłowski J., *Zgodność z prawem decyzji i postanowień uznaniowych w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2-3.
- Orłowski J., *Granice uznania administracyjnego w sprawach podatkowych*, [w:] *Człowiek a tożsamość w procesie integracji Europy*, red. B. Sitek, G. Dammacco, J.J. Szczerbowski, A. Kowalska, Olsztyn 2004.
- Orłowski J., *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005.
- Piątek W., *Zakres kognicji polskiego sądu administracyjnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, z. 4.
- Radzikowski K., *Zasady podejmowania i kontroli sądowej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych w świetle uznania administracyjnego*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 6/4.
- Storczyński J., *Ułgi w spłacie zobowiązań podatkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych – wybrane zagadnienia*, „Roczniki Administracji i Prawa” 2016, nr XVI (2).
- Szot A., *Stuszność a uznanie administracyjne*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2011, nr 15.
- Świątczak K., *Czy zasadne byłoby zlikwidowanie uznania administracyjnego przy wydawaniu decyzji przez organy podatkowe?*, [w:] *Bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo obrotu prawnego w Polsce*, red. nauk. J. Mojak, A. Żywicka, L. Bielecki, Lublin 2019.
- Tezner F., *Zur Lehre von dem freien Ermessen der Verwaltungsbehörden als Grund der Unzuständigkeit der Verwaltungsgerichte*, Wien 1888, cyt. za Stoll G., *Ermessen im Steuerrecht*, Wien 2001, wyd. 2.
- Tyc K., *Granice uznania administracyjnego*, „Przegląd Naukowy Disputatio”, t. XII, Gdańsk 2011.
- Wojtuń M., *Ułgi w spłacie zobowiązań podatkowych*, „Głosa” 2016, nr 2.
- Ziemiński K., Jędrzejczak M., *Pojęcie dyskrejonalności a pojęcie luzów decyzyjnych*, [w:] *Dyskrejonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemiński, red. nauk. M. Jędrzejczak, Seria Prawo Nr 188, Poznań 2015.

Anna Wójtowicz-Dawid

Uniwersytet Rzeszowski

ORCID 0000-0003-3437-3289

anwojtowicz@ur.edu.pl

Kontrola efektywności wydatkowania środków przez jednostki sektora finansów publicznych z perspektywy ustawy Prawo zamówień publicznych

Słowa kluczowe: zasada efektywności, zamówienia publiczne, kontrola

Streszczenie. Ustawodawca w ustawie Prawo zamówień publicznych wprowadza nową zasadę do systemu prawa polskiego, a mianowicie zasadę efektywności. Przedmiotem artykułu nie jest określenie zakresu zasady efektywności, lecz spojrzenie na nią z perspektywy systemu kontroli. Autor, analizując obowiązujące przepisy, wskazuje, że żaden z uprawnionych organów kontrolnych nie posiada formalno-prawnych narzędzi do badania prawidłowości stosowania przez zamawiającego zasady efektywności. Obowiązujący system prawny uprawnia do kontroli celowości, gospodarności czy efektywności wydatkowania środków publicznych, jednakże jest to jedynie kontrola elementów służących do określenia efektywności, niebędąca kontrolą efektywności.

Zdaniem autora konieczne jest wprowadzenie obowiązku po stronie zamawiającego identyfikacji potrzeb zamawiającego, a następnie celów, które chce osiągnąć poprzez realizację zamówienia, ich gradacji i powiązanie ich z analizą skutków finansowych, jakie pociąga za sobą ich osiągnięcie. Tylko istnienie takiego obowiązku i powiązanie go z uprawnieniami kontrolnymi pozwoli na skuteczną analizę prawidłowości działań zamawiającego.

Obecny stan prawny, pomimo wprowadzenia zasady efektywności jako naczelnej zamówień publicznych, nie pozwala na skuteczną kontrolę jej stosowania.

Controlling the efficiency of spending by units of the public finance sector from the perspective of the Public Procurement Law

Keywords: efficiency principle, public procurement, control

Summary. The legislator in the Public Procurement Law introduces a new principle to the system of Polish law, namely the principle of effectiveness. The subject of the article is not to define the meaning scope of the principle of effectiveness, but to look at it from the perspective of the control system. The author, analysing the regulations in force, shows that none of the authorised controlling bodies has formal-legal tools to examine the correctness of the ordering party's application of the principle of effectiveness. The legal system in force entitles to control the purposefulness, economy or efficiency of spending of public funds, however, this is only controlling the components serving to determine the efficiency, not being the control of effectiveness.

In the author's opinion, it is necessary to introduce an obligation on the part of the contracting authority to identify the needs and then the objectives it wants to achieve through the execution of the contract, to gradate them and to link them with an analysis of the financial effects their achievement entails. Only the existence of such an obligation and linking it with a control power will allow for an effective analysis of the correctness of the contracting authority's actions.

The current state of the law, despite the introduction of the principle of efficiency as the guiding principle of public procurement, does not allow for effective monitoring of its application.

Wstęp

Ustawa z dnia 11 września 2019 roku Prawo zamówień publicznych (dalej zwana ustawą Pzp), która obowiązuje od 1 stycznia 2021 roku, wprowadza wśród obowiązujących zasad nową zasadę naczelną – zasadę efektywności, określając jej zakres pojęciowy art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy Pzp¹. Konstytuuje ona obowiązek udzielenia zamówienia w sposób zapewniający zarówno najlepszą jakość przedmiotu zamówienia (dostaw, usług oraz robót budowlanych) w stosunku do środków, które zamawiający może przeznaczyć na jego realizację, oraz najlepszy stosunek nakładów do efektów, w tym efektów społecznych, środowiskowych i gospodarczych. Zamawiający jest więc zobowiązany uwzględnić tę zasadę przy ustalaniu warunków zamówienia, w szczególności w zakresie opisu przedmiotu zamówienia, warunków udziału w postępowaniu i kryteriów oceny ofert.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza przyjętej przez ustawodawcę kryterium efektywności, w jakie wyposażono organy kontroli uprawnione do podejmowania czynności kontrolnych prowadzonych postępowań o udzielenie zamówienia publicznego, jako narzędzia formalno-prawnego pozwalającego ustalić, czy kontrolowana jednostka stosowała zasadę efektywności. Autor szuka odpowiedzi na pytanie, w jakim zakresie kontrola może badać stosowanie zasady efektywności.

Artykuł jest również próbą ustalenia, czy organy prowadzące kontrolę w zakresie udzielenia zamówień publicznych faktycznie mają legalną podstawę do prowadzenia czynności weryfikujących stosowanie zasady efektywności, a jeśli tak, to w jakim zakresie. Podjęto również próbę wykazania, iż obowiązująca w zakresie wydatkowania środków publicznych zasada efektywności wymaga dla skuteczności jej stosowania wprowadzenia właściwych narzędzi pozwalających na kontrolę poprawności jej stosowania przez jednostki sektora finansów publicznych. O doniosłości precyzyjnego określenia zakresu znaczeniowego zasady efektywności i określenia mierników będących podstawą jej badania świadczy weto Prezydenta RP wniesione do ustawy z dnia 8 czerwca 2017 r. o zmianie ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych². Jednym z powodów wniesionego weta był brak zdefiniowania kryterium gospodarności, które – zgodnie z nowelizowaną ustawą o regionalnych izbach obrachunkowych – miało być stosowane przy wykonywaniu kontroli spraw finansowych jednostek samorządu terytorialnego. Prezydent RP podniósł

¹ Ustawa z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1710 ze zm.).

² <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/50D05A87AB4A7F4CC1258161002FFFC3/%24File/1749.pdf> [dostęp: 21.09.2022].

w uzasadnieniu do weta, iż stosowanie przez regionalne izby obrachunkowe (dalej zwane również RIO) dodatkowego kryterium dla oceny gospodarki finansowej, w zakresie zadań własnych samorządu, może być dokonywane w sposób zbyt swobodny przez jednostki kontrolujące. Jeżeli ustawodawca, nie definiując kryterium gospodarności, nakazuje sprawowanie nadzoru na podstawie tego kryterium działania, cele nadzoru stają się szersze i obejmują zapewnienie wykonywania zadań publicznych w sposób preferowany przez organy sprawujące nadzór³.

Arktuł przygotowany został z wykorzystaniem metody prawnodogmatycznej, związanej z analizą i wykładnią aktów prawnych odnoszących się do problematyki efektywności wydatkowania środków publicznych. Uzupełniona ona została o metodę prawnoporównawczą, co pozwalało na analizę i zidentyfikowanie obowiązujących norm prawnych, a także oceny skuteczności wprowadzenia zasady efektywności.

1. Zasada efektywności

Efektywność pochodzi od łacińskiego słowa *effectus* i oznacza: skutek, działanie, wynik, osiągnięcie⁴. Według słownika wyrazów bliskoznacznych efektywny to wydajny, skuteczny, produktywny, dający pozytywne oczekiwane wyniki⁵. Za działanie efektywne uważa się działanie, które jest sprawne, minimalizujące nakłady wykorzystywane dla osiągnięcia założonych celów⁶. Należy jednak rozróżnić efektywność od skuteczności czy wydajności.

Skuteczność to działalność przynosząca konkretne efekty, czyli jest to działanie dające zidentyfikowane i oczekiwane rezultaty. Jednakże nie każde skuteczne działanie jest działaniem efektywnym i nie każde działanie efektywne musi być skuteczne.

Działanie efektywne będzie weryfikowane w kontekście korzyści netto, jakie wynikają z jego realizacji, czyli korzyści po potrąceniu kosztów. Niezbędne jest więc analizowanie kosztów, jakie w związku z danym działaniem ponosi jednostka sektora finansów publicznych. Jednakże w wielu sytuacjach zidentyfikowanie i wylczenie korzyści bywa niezmiernie trudne, głównie jeśli mówimy o efektach społecznych czy w zakresie ochrony środowiska.

Analizując wzajemne relacje między pojęciem skuteczności a efektywności, należy uznać, że nie są one synonimami. Nie należy uznawać ich za pojęcia równo-

³ <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/50D05A87AB4A7F4CC1258161002FFFC3/%24File/1749.pdf>, s. 5 [dostęp: 21.09.2022].

⁴ W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Warszawa 1975.

⁵ <https://synonim.net/synonim/efektywny> [dostęp: 3.09.2022].

⁶ E. Bukłaha, *Sukces, skuteczność i efektywność w zarządzaniu projektami*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów/Szkoła Główna Handlowa” 2012, nr 113, s. 24-34.

ważne, gdyż skuteczność jest komponentem efektywności, efektywność zaś stanowi kryterium oceny skuteczności, co więcej, skuteczność i efektywność są dwiema niezależnymi od siebie kategoriami oceny działania.

Niejednokrotnie obok, a nawet w miejsce efektywności wymienia się wydajność, przy czym nie są one pojęciami o równoważnym zakresie znaczeniowym. Wydajność wiąże się z działaniem, w ramach którego przy zachowaniu stałego poziomu finansowania osiągamy większe wyniki. Wydajność jest więc ściśle związana z wykorzystaniem zasobów. Efektywność jest zaś oceną stopnia czy też poziomu osiągnięcia zidentyfikowanych celów⁷. Należy więc stwierdzić, że wydajność jest miarą efektywności. Teoria organizacji wskazuje, że efektywność jest kategorią nadrzędną w stosunku do skuteczności i wydajności⁸.

Ustawodawstwo wspólnotowe, określając zasadę efektywności, dopuszcza stosowanie dwóch typów kryteriów ekonomicznych udzielania zamówień: najniższej ceny oraz oferty z punktu widzenia instytucji zamawiającej najkorzystniejszej ekonomicznie. Jednocześnie oferta najkorzystniejsza ekonomicznie określona zostaje poprzez przykładowo wskazany pakiet konkretnych kryteriów odnoszących się do przedmiotu zamówienia. Dyrektywa 2014/24⁹ wymienia w art. 67 takie kryteria, jak: jakość, cenę, wartość techniczną, właściwości estetyczne i funkcjonalne, aspekty środowiskowe, koszty użytkowania, rentowność, serwis posprzedażny oraz pomoc techniczną, termin dostarczenia albo czas dostarczenia lub realizacji. Dyrektywa 2014/25¹⁰ (sektorowa) zawiera w art. 82 prawie identyczny pakiet kryteriów.

W krajach rozwiniętych za podstawowe kryterium stosowane do oceny efektywności zamówień publicznych przyjmuje się korzyść lub wartość uzyskiwaną za wydatkowane pieniądze publiczne (*value for money*). Nie jest to jednakże jedyny sposób rozumienia tego pojęcia, np. jakość za cenę albo korzyść uzyskiwana z każdego zakupu lub każdej wydatkowanej kwoty albo maksimum korzyści dla organizacji zarówno z nabywanych przez nią, jak i dostarczanych dóbr i usług w ramach dysponowanych przez nią zasobów¹¹.

⁷ R.D. Pritchard, *Measuring and Improving Organizational Productivity: A Practical Guide*, New York 1990.

⁸ A. Rutkowska, *Teoretyczne aspekty efektywności – pojęcie i metody pomiaru*, „Zarządzanie Finansami” 2013, nr 1(11), cz. 4, s. 439-453.

⁹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE (Dz.Urz. UE L 94 z 28.3.2014 r., str. 65, z późn. zm.).

¹⁰ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, uchylająca dyrektywę 2004/17/WE (Dz.Urz. UE L 94 z 28.3.2014 r., str. 243, z późn. zm.).

¹¹ O. Lissowski, *Efektywność zamówień publicznych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2013, s. 176.

Ocena efektywności z perspektywy głównie efektywności ekonomicznej jest dominującym sposobem rozumienia i stosowania zasady efektywności. Nie ma jednakże w ustawie Pzp wytycznych czy też kryteriów będących podstawą do ustalenia wskaźników, mierników bądź elementów stanowiących o efektywności danego zamówienia. Pewne rozwiązania przynosi ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹² (dalej zwana również u.o.f.p.), jednakże nie mówiąc o efektywności, a odnosząc się do elementów składających się na efektywność, tj. do oszczędności i do celowości.

Art. 44 ust. 3 u.o.f.p. stanowi, że wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób:

- 1) celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad:
 - a) uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,
 - b) optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów;
- 2) w sposób umożliwiający terminową realizację zadań;
- 3) w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Ustawodawca pomimo powołania się na zasadę efektywności wydatkowania środków publicznych nie określa, według jakich kryteriów dokonuje doboru celów, a następnie oceny efektywności. Brak jest również wskazania, na jakiej podstawie w trakcie prowadzonej kontroli można uznać dobór efektów za niewłaściwy. Ustawodawca nie precyzuje także, na jakiej podstawie można uznać, że wybór metody i środków, które mają służyć do osiągnięcia celów, był niewłaściwy i przez to doszło do naruszenia obowiązujących przepisów prawa. I tu należy podnieść, że ustawodawca wskazuje na konieczność określenia celów, które jednostka sektora finansów publicznych w wyniku dokonania wydatkowania środków publicznych ma osiągnąć. Jednocześnie trudno doszukać się we właściwych przepisach, w tym przepisach ustawy Pzp, obowiązku sporządzania właściwej identyfikacji celów oraz analizy doboru metody, a przez to również środków pozwalających na osiągnięcie zidentyfikowanych celów. Na jednostkę sektora finansów publicznych nie nałożono obowiązku sporządzania na etapie przygotowania postępowania takiej analizy. Faktem jest, że zgodnie z art. 83 ustawy Pzp dla postępowań powyżej progów unijnych zamawiający sporządza analizę potrzeb, która ma zawierać w sobie ich identyfikację, jednakże wymagany przez ustawodawcę zakres nie odpowiada przywołanemu art. 44 ust. 3 u.o.f.p., mając raczej charakter informacyjny. Ponadto ustawodawca nie wymaga, aby była to analiza rozbudowana, sporządzona przez osoby posiadające określoną wiedzę niezbędną dla zakresu przedmiotu zamówienia. Brak wymogu, aby do analizy potrzeb odnosił się zamawiający po zakończeniu postępowania w kontekście poziomu osiągniętych zidentyfikowanych celów

¹² Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.).

oraz weryfikacji poziomu efektywności danego zamówienia czyni ją narzędziem, które nie służy do weryfikacji stosowania zasady efektywności.

Należy jednak przyjąć, iż zamawiający, będąc tzw. „inteligentnym klientem”, w systemie zamówień publicznych w sposób świadomy i celowy dokonuje wydatkowania środków. Co się z tym wiąże, niezbędne jest określenie przez niego celów, ale i potrzeb, jakie realizacja danego postępowania opartego na ustawie Pzp ma zaspokoić. W ocenie autora identyfikacja celów niezbędna jest dla każdego postępowania opartego na ustawie Pzp. Pozwoli ona zamawiającemu dokonać ich gradacji, poprzez wskazanie:

- 1) które z nich muszą zostać zaspokojone jako podstawowe i istotne z perspektywy realizacji zamówienia, a przez to osiągnięcia przyjętych przez zamawiającego celów;
- 2) które z nich mogą zostać zaspokojone, jednakże będzie to stanowiło dodatkowy atut przy realizacji zamówienia;
- 3) które z nich zaś, jeśli zostaną zaspokojone, będą dodatkowym elementem, jednakże celem zamawiającego nie jest osiągnięcie tychże celów za wszelką cenę.

Dokonana analiza sporządzona przez zamawiającego powinna być prowadzona z perspektywy skutków finansowych, jakie niesie ze sobą osiągnięcie zidentyfikowanych celów.

Trybunał Sprawiedliwości UE wskazuje, że unijna koordynacja procedur udzielania zamówień publicznych miała *inter alia* na celu zminimalizowanie ryzyka, że instytucje zamawiające, udzielając zamówień publicznych, będą się kierowały przesłankami innymi niż ekonomiczne¹³. Stanowisko to potwierdza, że podstawą podejmowania decyzji przez jednostki sektora finansów publicznych są w głównej mierze przesłanki o charakterze ekonomicznym. Środki, jakimi dysponują jednostki sektora finansów publicznych dla realizacji danego zadania, ale i również umiejętność identyfikowanie potrzeb i właściwa ich gradacja z określeniem skutków finansowych, jakie niesie ze sobą ich realizacja, są ze sobą ściśle powiązane.

Jak słusznie wskazuje Tadeusz Kocowski, wydatkowanie środków publicznych przeznaczonych na realizację zadań publicznych powinno odbywać się w sposób niewątpliwie efektywny, zaznaczając, że w zamówieniach publicznych chodzi o to, aby posiadane środki zapewniły maksymalną i optymalną realizację zadań publicznych poprzez zapewnienie największej ilości pożądanых w jego realizacji dóbr lub pozwoliły na zapewnienie najszerszego zakresu niezbędnych usług¹⁴. Aby to osią-

¹³ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 3 października 2000 r. w sprawie C-380/09 *The Queen przeciwko H.M. Treasury, ex parte University of Cambridge*, pkt 17.

¹⁴ T. Kocowski, *Zorganizowanie uczestników procesu zamówień publicznych a efektywność wykorzystania środków publicznych*, [w:] *Zamówienia publiczne jako instrument sprawnego wykorzystania środków unijnych*, red. E. Adamowicz, J. Sadowy, wyd. 2 rozszerzone, Gdańsk–Warszawa 2012, s. 23–24.

gnąć niezbędne jest jednak wykazanie przez zamawiającego, że dokonał on identyfikacji potrzeb i ich gradacji z uwzględnieniem skutków ekonomicznych, jakie niesie ich osiągnięcie. Jest to efekt określenia znaczenia pojęcia efektywności, które związane jest ściśle z ekonomicznym rozumieniem tego pojęcia.

Analizując efektywność z perspektywy zjawisk społecznych, w literaturze podnosi się, że efektywność musi być oderwana od kwestii ekonomicznych ze względu na inne jej postrzeganie jako wystąpienie pozytywnego przeobrażenia postaw społecznych, a więc w takiej sytuacji badanie i ocena efektywności winny być weryfikowane z perspektywy skuteczności¹⁵.

Obowiązujący art. 44 ust. 3 u.o.f.p. zmusza nas jednak do ścisłego powiązania efektywności ze sferą ekonomiczną i pomimo kierowania jej na osiąganie celów społecznych, środowiskowych, ze względu na ograniczoność środków, jakimi zamawiający dysponuje i zamierza przeznaczyć na realizację danego zamówienia, kwestia ekonomiczna nie może być pomijana.

Efektywność jest pojęciem analizowanym w nauce zarządzania, jakości, ekonomii i finansach. Pomimo wielu publikacji na temat efektywności pozostaje jednakże terminem nieostrym, niejednoznacznym, interpretowanym w różny sposób i, niestety, utożsamianym ze skutecznością bądź wydajnością.

2. Kontrola zamówień publicznych

Pojęcie kontroli zamówień publicznych nie zostało zdefiniowane ani w ustawie z 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, ani w ustawie z 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych. Stąd też dla prowadzenia właściwej analizy niezbędne jest określenie zakresu pojęciowego, wskazując na funkcjonujące różne jej ujęcia.

Pierwsze podstawowe ujęcie kontroli zamówień publicznych pozwala przyjąć podział na kontrolę *sensu stricto* i kontrolę *sensu largo*, biorąc pod uwagę kryterium formalnych źródeł prawa zamówień publicznych. Kontrola *sensu stricto* jest przewidziana w ustawie Pzp i oznacza kontrolę prowadzoną przez Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych (dalej zwany również Prezesem UZP), a także kontrolę przy wykorzystaniu środków ochrony prawnej określonych w wymienionej ustawie. Do tej kategorii kontroli można także zaliczyć czynności quasi-kontrolne podejmowane przez strony postępowania o udzielenie zamówienia, tj. zamawiającego i wykonawcę, którzy w ramach posiadanych uprawnień i narzędzi przewidzianych w ustawie Pzp podejmują czynności faktyczne, są przejawem kontroli działania

¹⁵ A. Pyszka, *Istota efektywności. Definicje i wymiary*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2015, nr 230, s. 13-25.

zamawiającego, w tym prawa do składania zapytań, wniosków, badania zgodności ofert z opisem przedmiotu zamówienia.

Kontrola zamówień publicznych *sensu largo* jest kontrolą prowadzoną przez organy kontroli państwowej bądź też organy, które – choć utworzone zostały w innym celu – posiadają również kompetencje do kontroli zamówień publicznych, wynikającą z odrębnych aktów prawnych (np. Najwyższa Izba Kontroli, RIO, Centralne Biuro Antykorupcyjne i inne).

Dodatkowo należy wyróżnić w sferze zamówień publicznych podział kontroli na wewnętrzną i zewnętrzną. Wewnętrzna oznacza kontrolę w ramach przepisów ustawy Pzp, w której mieści się kontrola sprawowana przez Prezesa UZP, kontrola odwoławczo-sądowa, quasi-kontrola, jak i kontrola prowadzona w ramach wykonywania zadań z zakresu kontroli zarządczej. Zewnętrzna z kolei to kontrola prowadzona w ramach np. unijnego lub światowego rynku przez specjalnie powołane do tego organy (przykładem mogą być instytucje Unii Europejskiej, Banku Światowego, Światowej Organizacji Handlu itp.).

Typologia rodzajów kontroli jest bardzo obszerna i pozwala wyróżnić różne aspekty oraz skutki prowadzonych działań kontrolnych. Wyodrębnienie jednakże rodzajów kontroli w ramach postępowań opartych na ustawie Pzp nie jest przedmiotem niniejszej analizy. Istotne dla prowadzonych rozważań jest ustalenie, który z organów uprawniony jest do prowadzenia kontroli efektywności zamówień i w jakim zakresie.

Nowe regulacje dotyczące kontroli, wprowadzone na mocy obowiązującej od 1 stycznia 2021 r. ustawy Pzp, mają zwiększyć ich efektywność i wyeliminować rozbieżności interpretacyjne w stosowaniu prawa przez różne organy prowadzące czynności kontrolne postępowań w sprawie zamówienia publicznego¹⁶.

Zgodnie z art. 596 ust. 1 ustawy Pzp do kontroli udzielania zamówień, w zakresie zgodności z przepisami ustawy, przeprowadzanej przez organy kontroli, stosuje się przepisy ustawy oraz przepisy odrębne, właściwe ze względu na organ upoważniony do przeprowadzenia kontroli. Zaś zgodnie z ust. 2 wskazanego artykułu organami kontroli postępowań w zakresie udzielania zamówień publicznych uregulowanymi w ustawie Pzp są:

- Prezes Urzędu Zamówień Publicznych,
- organy, o których mowa w art. 6 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej, z wyłączeniem Prezesa Rady Ministrów,
- regionalne izby obrachunkowe,
- instytucje zarządzające w rozumieniu przepisów dotyczących realizacji programów w zakresie polityki spójności oraz programów realizowanych z wykorzysta-

¹⁶ R. Kujawiński, *Nowe regulacje w kontroli zamówień publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2021, nr 5, s. 99.

niem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz funduszy wspierających sektory morski lub rybacki.

Dla właściwej analizy w zakresie wskazanym we wstępie artykułu, niezbędne jest zweryfikowanie zakresu prowadzonej przez poszczególne organy czynności kontrolnych.

Zgodnie z art. 601 ustawy Pzp głównym celem prowadzonych kontroli przez organy wskazane w art. 596 ustawy Pzp jest weryfikowanie, czy udzielenie zamówienia przeprowadzone zostało zgodnie, czy też niezgodnie z ustawą Pzp. W art. 602 ust. 1 ustawy Pzp przyjęto zasadę, że podstawą negatywnej oceny dokonanej przez kontrolera, a tym samym stwierdzenia, iż postępowanie o udzielenie zamówienia zostało przeprowadzone niezgodnie z ustawą, może być tylko takie naruszenie przepisu ustawy, które miało wpływ na wynik danego postępowania. Oznacza to, że naruszenia, które nie miały wpływu na wynik prowadzonego postępowania, nie będą wskazane jako naruszenie. Drobne uchybienia formalne nie powinny być więc podstawą uznania przez organy kontroli, że doszło do naruszenia prawa zamówień publicznych¹⁷. Najczęściej stwierdzane przez Prezesa UZP naruszenia, które mogły mieć wpływ na wynik postępowania, dotyczyły zaniechania odrzucenia oferty wykonawcy, który nie złożył wyjaśnień, w tym dowodów dotyczących elementów oferty mających wpływ na wysokość ceny, jak również zaniechania weryfikacji doświadczenia wykonawcy, którego oferta została wybrana jako najkorzystniejsza, w celu potwierdzenia spełnienia warunków udziału w postępowaniu¹⁸. Do naruszeń, które nie miały wpływu na wynik postępowania, dotychczas zaliczano przede wszystkim nieujednoczenie zapisów specyfikacji warunków zamówienia i ogłoszenia o zamówieniu, żądanie dokumentów, które nie są niezbędne do przeprowadzenia postępowania, zaniechanie określenia w dokumentacji postępowania wymogu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę¹⁹.

W przypadku kontroli postępowań o udzielenie zamówień współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej funkcjonuje odrębny system kontroli zamówień opartych na przepisach ustawy Pzp, uregulowany w odrębnych aktach prawnych, np. ustawie z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020 (Dz.U. z 2020 r. poz. 818 ze zm.) czy też rozporządzeniu Ministra Rozwoju z dnia 29 stycznia 2016 r. w sprawie warunków obniżania wartości korekt finansowych oraz wydatków poniesionych nieprawidłowo związanych z udzielaniem zamówień (Dz.U. z 2021 r. poz. 2179). Zgodnie z tymi regulacjami podstawą stwierdzenia, że postępowanie

¹⁷ A. Gawrońska-Baran, [w:] E. Wiktorowska, A. Wiktorowski, P. Wójcik, A. Gawrońska-Baran, *Prawo zamówień publicznych. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2022, art. 601.

¹⁸ <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/kontrole-prowadzone-przez-uzp/informacje-o-wynikach-kontroli-prezesa-urzedu-postepowania-wszczete-od-28.07.2016-r.> [dostęp: 21.09.2022].

¹⁹ *Ibidem*.

o udzielenie zamówienia zostało przeprowadzone niezgodnie z ustawą, może być nie tylko takie naruszenie przepisu ustawy, które miało wpływ na wynik danego postępowania, ale również naruszenie, które zostało zidentyfikowane jako nieprawidłowości indywidualne lub systemowe skutkujące korektami finansowymi²⁰.

Podstawa prawna dotycząca kontroli postępowań zawarta w ustawie Pzp nie wskazuje w żaden sposób, że brak efektywności w danym postępowaniu może być uznany za naruszenie, które będzie miało wpływ na wynik postępowania, a przez to zostanie uznane za naruszenie ustawy Pzp.

Kontrole postępowań opartych na ustawie Pzp prowadzone są przez RIO, zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych²¹ na podstawie kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym. Wykorzystują one do podejmowanych czynności kontrolnych sporządzony i opublikowany kwestionariusz kontroli. RIO zawiera w swoich kwestionariuszach kontrolnych zagadnienie kontrolowania prawidłowości stosowania zasad udzielania zamówień, jednakże nie ma odnośnika do zakresu i sposobu kontrolowania stosowania zasady efektywności czy też metodologii prowadzenia czynności kontrolnych w zakresie badania efektywności.

Najwyższa Izba Kontroli (dalej zwana również NIK) zgodnie z art. 202 Konstytucji RP jest podległym Sejmowi RP naczelnym organem kontroli państwowej. Oznacza to, że w świetle ustawy Pzp podlega pod regulację wskazaną w art. 601 ustawy Pzp.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli²² może ona przeprowadzać kontrolę pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Wskazany zakres nie obejmuje efektywności. Można próbować dostrzec podstawę badania efektywności, wskazując, że zakresem kontroli objęta jest gospodarność, co pozwala na kontrolę efektywności. Niezbędne jest jednak wskazanie zakresu pojęciowego gospodarności i relacji tego pojęcia do efektywności.

Mianem gospodarnego określamy kogoś, kto umie dobrze i oszczędnie gospodarować tym, co posiada lub tym, co mu powierzono; kto umiejętnie czymś zarządza; kto umiejętnie prowadzi jakąś działalność; kto – w wypadku zawiadywania pieniędzmi – właściwie je użytkuje, aby osiągnąć wyznaczony cel²³.

²⁰ M. Stachowiak, [w:] W. Dzierżanowski, Ł. Jaźwiński, J. Jerzykowski, M. Kittel, M. Stachowiak, *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 601.

²¹ Ustawa z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1668).

²² Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 roku o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2022 r. poz. 623 ze zm.).

²³ J. Miodek, *Ekspertyza na temat interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, [w:] *Specjalne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli poświęcone kryterium kontroli Najwyższej Izby Kontroli w świetle Konstytucji RP i ustawy o NIK*, Warszawa 2002, s. 5-6.

Gospodarność obejmuje ocenę danego stanu rzeczy w świetle wymogu oszczędnego i wydajnego wykorzystania środków, uzyskania właściwej relacji nakładów do efektów, wykorzystania możliwości zapobieżenia lub ograniczenia wysokości zaistniałych szkód w kontrolowanej jednostce. W teorii kontroli jest ona rozumiana dwuwariantowo: z jednej strony oznacza sprawdzenie, czy nakłady poniesione w trakcie działania jednostki kontrolowanej przyniosły możliwe maksymalne efekty (maksymalizację efektu), z drugiej: polegać może na osiągnięciu celu przy jak najmniejszych kosztach poszczególnych przedsięwzięć (minimalizacja nakładu) i równoczesnej dbałości o ich jakość²⁴. W doktrynie prawa można spotkać się też z poglądem, że pojęcie gospodarności w dziedzinie finansów jest „szersze od potocznie używanego pojęcia oszczędności, przez które rozumie się zazwyczaj jedynie oszczędne wydatkowanie środków finansowych, obniżanie jednostkowych kosztów produkcji itp.”²⁵. Gospodarność znajduje się w takich płaszczyznach jak: „najpełniejsze wykorzystywanie dostępnych i przyznanych mocą prawa źródeł dochodów; najbardziej racjonalne, celowe, zgodne z kierunkami planowanej działalności rzeczowej wydatkowanie będących w dyspozycji środków finansowych; stałe obniżanie kosztów własnych zarówno działalności ogólnej, jak i jednostki wyrobu – w przypadku produkcji materialnej; najbardziej racjonalne prowadzenie gospodarki materiałowej oraz eksploatacji majątku trwałego. Zadaniem zaś organu kontroli, który posługuje się tym kryterium, powinno być ustalenie, co w danej sytuacji i w danej jednostce kontrolowanej należy uważać za zgodne z zasadą gospodarności”²⁶.

Powyższe dowodzi, że gospodarność i efektywność nie są synonimami. Efektywność stanowi kryterium oceny gospodarności, a gospodarność jest jednym z komponentów efektywności. Zdecydowanie są to jednak dwie odmienne kategorie oceny działania. Nie każde działanie gospodarne musi być efektywne i nie każde działanie efektywne musi być gospodarne.

Zgodnie z treścią art. 596 ust. 1 ustawy Pzp Centralne Biuro Antykorupcyjne (dalej zwane CBA) nie należy do organów kontroli postępowań w oparciu o przepisy ustawy Pzp. CBA podejmuje czynności kontrolne na podstawie ustawy z 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (dalej zwana ustawą o CBA)²⁷, co jasno wynika z art. 46a ust. 2 ustawy o CBA, zgodnie z którym do kontroli udzielania zamówień publicznych nie stosuje się przepisów działu XI roz-

²⁴ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 890.

²⁵ M. Niezgodka-Medek, *Ekspertyza prawna interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 2 ust. 4 oraz art. 5 ustawy o Najwyższej Izby Kontroli*, [w:] *Specjalne posiedzenie...*, Warszawa 2002, s. 25.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Ustawa z dnia 9 czerwca 2006 roku o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1900 ze zm.).

działu 1 ustawy Pzp. W swoich działaniach CBA zajmuje się przede wszystkim badaniem, czy w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego nie dochodzi do zakazanych prawem porozumień pomiędzy zamawiającym a wykonawcą, gdzie występuje stosunkowo duże prawdopodobieństwo przekazania przez wykonawcę korzyści majątkowych osobie odpowiedzialnej za przeprowadzenie procesu zamówienia – art. 1 ustawy o CBA. Prowadzona przez CBA kontrola opiera się na przyjętym kwestionariuszu kontroli²⁸, w którym brak jest odwołania do badania stosowania zasady efektywności.

Inne organy państwa, takie jak Centrale Biuro Śledcze (dalej zwane również CBŚ) czy prokuratura, podejmując czynności kontrolne, wykonują je w zakresie wskazanym przez właściwe przepisy prawa, wśród których podstawowym zakresem nie jest kontrolowanie stosowania zasady efektywności w zamówieniach publicznych, a badanie, czy w zakresie podejmowanych czynności przez zamawiającego nie wystąpiły znamiona korupcji bądź czy nie mamy do czynienia ze zdarzeniami spełniającymi znamiona przestępstwa. Przedmiotem kontroli nie jest stosowanie zasady efektywności.

Od wielu lat w doktrynie prawa, jak i ekonomii postuluje się, aby zasada efektywności stała się podstawową zasadą, przez pryzmat której kontrolowane byłoby wydatkowanie środków publicznych. Miałyby ona charakter wiodącej zasady, zaś pozostałe miałyby charakter wtórny²⁹.

Adam Szewczuk wskazuje na potrzebę poszukiwania nowych i doskonalenia istniejących mierników pozwalających w pełnym zakresie stosować procedury wartościowania działalności samorządu terytorialnego³⁰. Z kolei Alicja Pomorska podnosi, że poddanie procesów wydatkowania środków publicznych wymaganiami efektywności ekonomicznej łączy się z koniecznością wprowadzenia wielu istotnych zmian w metodyce planowania finansowego, kwantyfikacji celów wydatków i mierzenia faktycznie uzyskanych efektów ponoszonych nakładów, w tym opracowania i wdrożenia systemu mierników jakościowych i ilościowych wykonania zadań³¹.

Oznacza to wykonanie dużej pracy nad umiejętnością jasnego i precyzyjnego formułowania celów, ustanawiania właściwych wskaźników do pomiaru stopnia ich

²⁸ E. Kowalczyk, *Nowe regulacje dotyczące kontroli*, „Przetargi Publiczne” 2021, nr 1, s. 41-44.

²⁹ *Budżet władz lokalnych*, red. S. Owsiak, Warszawa 2002, s. 53.

³⁰ A. Szewczuk, *Wartościowanie działalności samorządu terytorialnego*, [w:] *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego” 2010, nr 141, s. 204.

³¹ A. Pomorska, *Główne uwarunkowania procesu racjonalizacji wydatków*, [w:] *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2007, s. 330.

osiągnięcia oraz wprowadzenia ewaluacji, która w sektorze finansów bywa często określana mianem audytu efektywnościowego³².

Przyjmując, że kontrola to porównanie stanu faktycznego ze stanem ustalonym w obowiązujących przepisach prawnych, niezbędne jest zwrócenie uwagi, że ani przywołany wcześniej art. 17 ustawy Pzp, ani 601 ustawy Pzp czy art. 44 u.o.f.p. nie wskazują, w jaki sposób i jakimi miernikami czy metodologią należy prowadzić czynności kontrolne w zakresie stosowania zasady efektywności w postępowaniach opartych na ustawie Pzp.

Jak słusznie podnosi Radosław Kujawiński, zakreślone w ustawie Pzp ramy kontroli zawierają w sobie tylko badanie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Ze względu na definicję zawartą w ustawie Pzp, postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego oznacza okres od wszczęcia postępowania, przez czas podejmowania czynności prowadzących do wyboru najkorzystniejszej, do momentu zawarcia w tej sprawie umowy albo unieważnienia postępowania, z tym że zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego nie stanowi czynności w tym postępowaniu (art. 7 pkt 18 ustawy Pzp)³³. Skoro zakreślony został zakres kontroli przez ustawę Pzp, brak jest podstawy prawnej do badania, czy w postępowaniu poprawnie zastosowano zasadę efektywności, czy też nie. Wynika to z faktu braku podstawy do badania efektów, jakie przyniosła realizacja umowy w sprawie zamówienia publicznego. Uregulowana w ustawie Pzp kontrola udzielania zamówień publicznych jest przeprowadzana wyłącznie z uwzględnieniem kryterium legalności³⁴.

Należy więc uznać, iż obowiązujące przepisy prawa nie kształtują podstawy do kontrolowania efektywności w zamówieniach publicznych, jak i brak jest narzędzi pozwalających na kontrolowanie stosowania zasady efektywności we wskazanym zakresie. Skoro brak jest zasad tworzenia mierników do badania efektywności, nawet w sytuacji badania efektywności wyniki prowadzonych kontroli będą miały charakter swobodnej oceny osób podejmujących czynności kontrolne, niewynikające z żadnych przepisów prawa, gdyż brak jest narzędzi do prowadzenia czynności kontrolnych we wskazanym zakresie.

³² J. Górniak, *Ewaluacja jako instrument współczesnej polityki gospodarczej*, [w:] (red.), *Ewaluacja wobec wyzwań stojących przed sektorem finansów publicznych*, red. A. Haber, M. Szałas, Warszawa 2009, s. 16.

³³ R. Kujawiński, *Nowe regulacje w kontroli zamówień publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2021, nr 5, s. 104.

³⁴ *Ibidem*, s. 109.

Zakończenie

W ocenie autorki, pomimo iż ustawodawca wprowadził zasadę efektywności jako zasadę naczelną, obowiązującą we wszystkich postępowaniach opartych na ustawie Pzp, nie określił obowiązków zamawiającego w zakresie identyfikacji celów, ich gradacji czy też obowiązku analizy i wyboru właściwej metody weryfikacji skutków finansowych doboru oczekiwanych efektów. Brak jest w ustawie Pzp powiązania procesu planowania z etapem zakończenia realizacji zamówienia, tj. brak jest obowiązku po zakończeniu prowadzonego postępowania badania poziomu osiągnięcia założonych celów. Oznacza to, że brak jest narzędzi kontrolnych dla skutecznego weryfikowania poprawności stosowania zasady efektywności w prowadzonych postępowaniach.

Bez odpowiedniego zdefiniowania danego zamówienia poprzez określenie celów i zadań strategicznych niemożliwy jest jakościowy lub ilościowy monitoring skutków podejmowanych działań. Trudności napotka również badanie, czy prowadzone postępowanie oparte na ustawie Pzp jest efektywne. W związku z powyższym, jako wniosek *de lege ferenda* wskazać należy, jako niezbędne z perspektywy kontroli i badania poprawności stosowania zasady efektywności, wdrożenie po stronie zamawiającego obowiązku sporządzenia identyfikacji celów, jego gradacji oraz przeprowadzenia analizy od strony ekonomicznej skutków realizacji danego celu, a następnie weryfikacji poziomu osiągnięcia założonych celów. Dla prawidłowego prowadzenia czynności kontrolnych przez właściwe organy istotne jest wyposażenie ich w uprawnienia kontrolne w zakresie badania stosowania zasady efektywności.

W obecnym kształcie wydaje się, że pomimo iż zasada efektywności jest zasadą naczelną w systemie zamówień publicznych, brak jest faktycznych narzędzi formalno-prawnych do podejmowania czynności kontrolnych co do jej stosowania przez jednostki sektora finansów publicznych.

Literatura

- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Budżet władz lokalnych*, red. S. Owsiak, Warszawa 2002.
- Bukłaha E., *Sukces, skuteczność i efektywność w zarządzaniu projektami*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów/Szkoła Główna Handlowa” 2012, nr 113.
- Gawrońska-Baran A., [w:] E. Wiktorowska, A. Wiktorowski, P. Wójcik, A. Gawrońska-Baran, *Prawo zamówień publicznych. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2022, art. 601.
- Górnjak J., *Ewaluacja jako instrument współczesnej polityki gospodarczej*, [w:] *Ewaluacja wobec wyzwań stojących przed sektorem finansów publicznych*, red. A. Haber, M. Szałas, Warszawa 2009.
- Kocowski T., *Zorganizowanie uczestników procesu zamówień publicznych a efektywność wykorzystania środków publicznych*, [w:] *Zamówienia publiczne jako instrument sprawnego wykorzystania środków unijnych*, red. E. Adamowicz, J. Sadowy, wyd. 2 rozszerzone, Gdańsk–Warszawa 2012.
- Kopaliński W., *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Warszawa 1975.

- Kowalczyk E., *Nowe regulacje dotyczące kontroli*, „Przetargi Publiczne” 2021, nr 1.
- Kujawiński R., *Nowe regulacje w kontroli zamówień publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2021, nr 5.
- Lissowski O., *Efektywność zamówień publicznych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2013.
- Miodek J., *Ekspertyza na temat interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, [w:] *Specjalne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli poświęcone kryterium kontroli Najwyższej Izby Kontroli w świetle Konstytucji RP i ustawy o NIK*, Warszawa 2002.
- Niezgódka-Medek M., *Ekspertyza prawna interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 2 ust. 4 oraz art. 5 ustawy o Najwyższej Izby Kontroli*, [w:] *Specjalne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli poświęcone kryterium kontroli Najwyższej Izby Kontroli w świetle Konstytucji RP i ustawy o NIK*, Warszawa 2002.
- Pomorska A., *Główne uwarunkowania procesu racjonalizacji wydatków*, [w:] *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2007.
- Pritchard R.D., *Measuring and Improving Organizational Productivity: A Practical Guide*, New York 1990.
- Pyszka A., *Istota efektywności. Definicje i wymiary*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2015, nr 230.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju z dnia 29 stycznia 2016 roku w sprawie warunków obniżania wartości korekt finansowych oraz wydatków poniesionych nieprawidłowo związanych z udzielaniem zamówień (Dz.U. z 2021 r. poz. 2179).
- Rutkowska A., *Teoretyczne aspekty efektywności – pojęcie i metody pomiaru*, „Zarządzanie Finansami” 2013, nr 1(11), cz. 4.
- Stachowiak M., [w:] W. Dzierżanowski, Ł. Jaźwiński, J. Jerzykowski, M. Kittel, Stachowiak M., *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 601.
- Szewczuk A., *Wartościowanie działalności samorządu terytorialnego*, [w:] *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego” 2010, nr 141.
- Ustawa z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1668).
- Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 roku o Najwyższej Izbie Kontroli, (Dz.U. z 2022 r. poz. 623 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2006 roku o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1900 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 lipca 2014 roku o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020 (Dz.U. z 2020 r. poz. 818 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 września 2019 roku Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1710 ze zm.).
- Więclaw-Bator L., *Kontrola zamówień publicznych*, „Przetargi Publiczne” 2021, nr 3.
- Wyrok Trybunału z dnia 3 października 2000 r. w sprawie C-380/09 The Queen przeciwko H.M. Treasury, ex parte University of Cambridge, pkt 17.

Szymon Paweł Moś

Uniwersytet Gdański

ORCID 0000-0001-7857-4838

szymon.mos@ug.edu.pl

Jeszcze składka na ubezpieczenie zdrowotne czy już podatek „zdrowotny”? Uwagi na tle teoretycznoprawnym

Słowa kluczowe: składka na ubezpieczenie zdrowotne, podatek, podatek celowy, Polski Ład, dani-
na, finansowanie ochrony zdrowia

Streszczenie. Składka na ubezpieczenie zdrowotne (zwana też skrótowo składką zdrowotną) sta-
ła się przedmiotem szeregu zmian wprowadzanych przez przepisy tzw. Polskiego Ładu. Dały one
przyczynę do ponownej dyskusji o rzeczywistym charakterze tej daniny. Już wcześniej dogmatycz-
na konstrukcja składki zdrowotnej znacznie odbiegała od teoretycznoprawnego modelu składki na
ubezpieczenie publicznoprawne. Obecnie, uwzględniając zagadnienia takie jak wzrost powszechno-
ści obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego, dalsze osłabianie więzi między obowiązkiem uisz-
czania składki zdrowotnej a zakresem uprawnień z ubezpieczenia zdrowotnego czy też korzystanie
ze środków zgromadzonych za pomocą składki do realizowania szeroko rozumianych zadań pu-
blicznych z zakresu ochrony zdrowia poza ubezpieczeniem zdrowotnym (włącznie z finansowaniem
świadczeń dla nieubezpieczonych), można na kwestię tej rozbieżności rzucić nowe światło. Składka
na ubezpieczenie zdrowotne w praktyce przestaje być bowiem „cechującą się odrębnościami skład-
ką na ubezpieczenie publicznoprawne” i staje się rodzajem podatku celowego, to jest daniny, z której
wpływy przeznaczane są na realizowanie różnego rodzaju zadań państwa w obszarze ochrony zdro-
wia, bez koniecznego związku z ubezpieczeniem.

Still a contribution or rather a “healthcare” tax? Remarks against the theoretical perspective.

Keywords: health care contribution, tax, specific tax, Polish Deal, levy, health care financing

Summary. Health insurance contribution as a public levy was a subject of several changes during
last period of time under the so-called “Polski Ład” (“Polish Deal”) reforms. Still this levy for some
time now demonstrated a tendency to differ from the theoretical backgrounds of public contribution,
even considering the specific of the latter. Taking into the account the health insurance contribu-
tion structure, its aim and functions some new insights on the issue seem to be possible. Expanding
compulsory and commonality of the public health insurance, cancelling the link between the health
services from the public health insurance and the obligation to pay the contribution or, last but not
least, using the health care contribution by the state as a mean to fund its public tasks in the field
of health care in a broad sense (including also the non-insured or the services from beyond the in-
surance scope) diverges the said levy from its model even more than currently observed in the doc-
trine. The health care insurance contribution likely tends to shift from “the public contribution with
exceptions” into a so-called specific tax – a levy from which the proceeds are used to finance certain
expenditure, in this case: public tasks in the field of the health care.

Wprowadzenie

Składka na ubezpieczenie zdrowotne wydaje się znajdować nieco „na uboczu” zainteresowania nauk prawnych. Daninie tej niewiele uwagi poświęcało się także na płaszczyźnie prawa finansowego. Ostatnie zmiany stanu prawnego wprowadzone w ramach zmian tzw. Polskiego Ładu¹ uczyniły dyskusję o tej daninie na powrót aktualną. Nierzadko koncentrowano się w niej na postrzeganiu składki zdrowotnej jako w istocie kolejnej formy opodatkowania, łącząc ją i podatek dochodowy w kontekście efektywnie ujmowanego opodatkowania dochodu.

Powyższe skłania do refleksji nad rzeczywistym charakterem składki zdrowotnej w stosunku do założeń teoretycznych. Ma być ona bowiem daniną celową i – przynajmniej częściowo – także daniną odpłatną. Środki publiczne za jej pomocą zebrane zasilać powinny fundusz, z którego ubezpieczonym uiszczającym składkę finansowane są świadczenia z ubezpieczenia zdrowotnego. Niewątpliwie owa „modelowa” charakterystyka składki zdrowotnej związana jest z modelem ubezpieczonym realizowania zabezpieczenia społecznego w obszarze kwestii zdrowotnej. Tymczasem do modelu tego zaczyna być polskim konstrukcją prawną coraz dalej: wzrasta powszechność ubezpieczenia, nie wszystkie tytuły podlegania obowiązkowi ubezpieczeniowemu pociągają za sobą obowiązek uiszczania składki, a sama jej konstrukcja na pierwszy plan przedkłada akumulację środków pieniężnych na coraz szerszej ujmowane zadania publiczne w zakresie ochrony zdrowia.

Zarysowane wyżej rozbieżności stały się przedmiotem rozważań poczynionych w niniejszym artykule. Należy przy tym zaznaczyć, że doktryna dostrzegła już odrębności składki na ubezpieczenie zdrowotne od składek na ubezpieczenie publicznoprawne. Dostrzegano także pewne cechy składki zdrowotnej właściwe podatkowi. W świetle obecnych zmian można jednak postawić tezę badawczą, że składka zdrowotna przestała być w istocie składką charakteryzującą się pewnymi wyjątkami, stając się podatkiem o wyjątkowej charakterystyce.

W prowadzonych rozważaniach posłużyłem się metodą teoretycznoprawną uzupełnioną metodą analizy krytycznej piśmiennictwa. Analizując obecny kształt składki, odwołałem się także do metody dogmatycznoprawnej. Część rozważań zawartych w śródtytule pierwszym oparłem o badania przeprowadzone na potrzeby rozprawy doktorskiej poświęconej funkcjom składki zdrowotnej.

¹ Mowa tu zasadniczo o zmianach zapoczątkowanych ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw przedłożoną Sejmowi RP jako Druk sejmowy nr 1532, na które składa się zarówno przywołane przedłożenie rządowe, jak i wielokrotne nowelizacje; zob. Druk sejmowy nr 1532, Sejm IX kadencji, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532.pdf> [dostęp: 30.08.2022].

1. Klasyfikacja składki na ubezpieczenie zdrowotne

Rozważania o charakterze składki na ubezpieczenie zdrowotne należy rozpocząć od umiejscowienia jej w systemie (publicznoprawnego) ubezpieczenia zdrowotnego. Jest to danina, za pomocą której dostarczane są środki pieniężne, przeznaczone na świadczenia udzielane w ramach ubezpieczenia zdrowotnego². Składka zdrowotna jest zatem świadczeniem celowym, o charakterze pieniężnym. To właśnie publicznoprawny charakter ubezpieczenia zdrowotnego uzasadniania zakwalifikowanie składki zdrowotnej jako daniny publicznej, ze wszystkim cechami daninom publicznym właściwymi. Klasyfikując składkę na ubezpieczenie zdrowotne, należy więc pominąć typologię właściwą wyłącznie dla ubezpieczeń prywatnoprawnych. Podkreślenia wymaga, że proponowana poniżej klasyfikacja ma charakter teoretyczny. Praktyczne zrealizowanie określonych wariantów składki warunkowane jest konkretnym systemem prawnym ubezpieczenia zdrowotnego, realizowanym w danych okolicznościach i ramach ustrojowych.

Składka zdrowotna może być odpłatna lub nieodpłatna. Składka odpłatna charakteryzuje się wzajemnością świadczenia, zaś nieodpłatna – jej brakiem. Wskazuje się w doktrynie, że na płaszczyźnie prawnofinansowej pojęcia „odpłatność” i „wzajemność” oznaczają istnienie związku między uiszczaną daniną a otrzymywanym z tego tytułu świadczeniem, czynnością organu władzy publicznej itp.³ Ewentualna ekwiwalentność odpłatnej składki zdrowotnej również winna być, jak się zdaje, rozumiana w kontekście prawnofinansowym⁴. Ekwiwalentna składka odpłatna w szczególności nie musi być tożsama z prywatnoprawną równością świadczeń.

Wyróżnić można składkę zdrowotną przeznaczoną jedynie na finansowanie kosztów świadczeń opieki zdrowotnej, jak i finansujących także koszty administracyjne instytucji ubezpieczenia zdrowotnego⁵. Niezależnie od tego podziału,

² Na potrzeby niniejszego artykułu nie ma potrzeby szerszego, teoretycznego definiowania tych świadczeń. Przyjąłem za istotne ich określenie jako finansowanych ze środków pieniężnych zarządzanych przez instytucję ubezpieczenia zdrowotnego. Niektórzy autorzy proponują w tym zakresie inne podziały funkcjonalne: zob. Z. Kubot, *Pozakontraktowe świadczenia opieki zdrowotnej*, „Kardiochirurgia i Torakochirurgia Polska” 2010, nr 7(2), s. 127 i n. W obecnym stanie prawnym definicję legalną świadczeń opieki zdrowotnej zawiera art. 5 ust. 34 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1285 ze zm.). Art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 633 ze zm.) wprowadza natomiast definicję „świadczenia zdrowotnego” obejmującego także pewne świadczenia niemedyce.

³ Por. J. Gliniecka, *Oplaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007, s. 13-14.

⁴ Por. A. Gomułowicz, *Zarys teorii podatku*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1996, s. 76.

⁵ W niemieckich rozwiązaniach międzywojennych ubezpieczenia zdrowotnego administrację zgromadzonymi poprzez składkę środkami pieniężnymi zapewniała gmina; por. G. Chałupczak, *Ubezpieczenie zdrowotne w Niemczech i w Polsce. Analiza prawno-porównawcza*, Lublin 2006, s. 70-71.

składka może być jedynym źródłem finansowania świadczeń ubezpieczeniowych lub jedynym z takich źródeł⁶.

Składka zdrowotna może być ponadto co do swojej wysokości składką determinowaną potrzebami ubezpieczonych⁷ albo determinującą wysokość zgromadzonych środków przeznaczonych na finansowanie świadczeń⁸.

Składka zdrowotna może być jednolicie lub niejednolicie wymiarowana. Zasadą jest wymiarowanie jednolite. Niejednolity wymiar składki polega na różnym jej wymiarze dla tożsamyh grup ubezpieczonych, najczęściej w oparciu o kryteria pozakonomiczne (np. zatrudnieni w określonej formie uiszczać będą składkę o różnej stawce z uwagi na kryterium zamieszkiwania)⁹. Składka niejednolicie wymiarowana wymaga wprowadzenia ścisłego, kazuistycznego ustalenia jej wymiarowania.

Składka może być uiszczana jednorazowo za dany okres ochrony bądź we wskazanych odstępach czasu (okresowo). Nie chodzi tu jednak o rozłożenie składki na raty jako rodzaju ulgi uznaniowej w uiszczaniu daniny publicznej. Podział ten jest związany z okresem trwania ochrony ubezpieczeniowej. W praktyce podleganie obowiązкови ubezpieczenia zdrowotnego warunkowane jest zaistnieniem i trwaniem tytułu podlegania temu ubezpieczeniu bez odgórnego ustalania terminu trwania ochrony ubezpieczeniowej. Tak uiszczaną składkę zdrowotną uznać należy za składkę uiszczaną okresowo.

Dla porządku należy odnotować także historyczny obecnie podział składki zdrowotnej na zasilającą fundusz zarządzany przez instytucję ubezpieczenia zdrowotnego oraz trafiającą bezpośrednio do budżetu związku publicznoprawnego¹⁰. Związany był z monopolem państwowym w ustroju państwa socjalistycznego

⁶ W Ordynacji Ubezpieczeniowej Rzeszy z 1911 r., po wyczerpaniu określonych procedur przeciwdziałania brakowi środków pieniężnych przeznaczonych do finansowania świadczeń, ciężar ponoszenia wydatków spadał na gminę (por. *ibidem*, s. 131). Zob. także wprowadzony do ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1285 z późn. zm.; dalej: u.ś.o.z.) ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1532 ze zm.), przewidującym udzielenie dotacji podmiotowej dla Narodowego Funduszu Zdrowia na finansowanie świadczeń gwarantowanych.

⁷ Np. w niemieckim systemie zdrowotnym opartym o ustawę z 1982 r. wysokości składki zdrowotnej determinowana była potrzebami finansowymi kasy chorych, por. G. Chałupczak, *op. cit.*, s. 189.

⁸ Ten rodzaj składki obecny jest w polskich rozwiązaniach ubezpieczenia zdrowotnego w zasadzie od roku 1997, por. P.M. Woroniecki, *Ustrój i działalność Narodowego Funduszu Zdrowia na tle wcześniejszych rozwiązań normatywnych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 927-934.

⁹ Składka niejednolicie wymiarowana występowała początkowo w okresie międzywojennym w Polsce jako skutek „włączenia” do systemu ubezpieczeniowego rozwiązań trzech państw zaborczyh (por. G. Chałupczak, *op. cit.*, s. 251).

¹⁰ Por. J. Wierzbicki, *Budżety terenowe w Polsce Ludowej*, Warszawa 1967, s. 307.

z gospodarką nakazowo-rozdzielczą i wraz ze schyłkiem tego rodzaju systemów ekonomicznych zanikł.

Jak się wydaje, z trudem do składki zdrowotnej zastosowanie znajdzie, możliwy do wprowadzenia np. dla ubezpieczeń społecznych, podział na składkę cząstkową (uiszczaną odrębnie dla każdego rodzaju ryzyk), łączną (uiszczaną łącznie od wielu ryzyk) i jednolitą (funkcjonującą na gruncie państwowego monopolu ubezpieczeniowego¹¹). Przedmiotem ochrony w ubezpieczeniu zdrowotnym jest bowiem ryzyko braku zdrowia.

2. Składka zdrowotna a podatek

Dokonując porównania składki zdrowotnej i podatku w ujęciu teoretycznym dla porządku, zaznaczyć trzeba, że jako daniny publiczne mają one wspólne cechy stałe: pieniężny charakter, przymusowość uiszczenia czy jednostronność ustalenia. Przybierać mogą także – skonkretyzowane na gruncie dogmatycznym – różne warianty cech zmiennych. Dla potrzeb niniejszych rozważań, celem zarysowania możliwie czytelnej granicy pomiędzy podatkiem a składką, zasadne jest porównanie dokonane w oparciu o ogólne charakterystyki każdej danin.

Podatek ma charakter ogólny, nieodpłatny, bezzwrotny i jednostronnie ustalany. Podmiotem czynnym jest związek publicznoprawny, którego budżetu podatek stanowi dochód. Jest daniną, na której zasadniczo opierają się finanse publiczne¹². Pełni szczególną rolę w kontekście funkcji ekonomicznych oraz społecznych, czemu podporządkowana jest jego konstrukcja¹³. Jest istotnym elementem stanowiącym o redystrybucyjnej funkcji finansów publicznych¹⁴. Uiszczać podatek, podmiot bierny nie może zatem oczekiwać wzajemności ze strony związku publicznoprawnego.

Skoro celem składki zdrowotnej jest pozyskanie środków na sfinansowanie świadczeń ubezpieczeniowych w ubezpieczeniu zdrowotnym, a podatkowi takiego (ani żadnego innego) skonkretyzowanego celu przypisać nie można, to w świetle powyższych rozważań zasadniczą różnicą między składką zdrowotną a podatkiem jest właśnie kryterium celowości. Składka zdrowotna nie wpisze się w zasadę jednolitości materialnej czy też zupełności budżetu¹⁵, w przeciwieństwie do podatku.

¹¹ Por. J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Polski system finansów publicznych*, Warszawa 1969, s. 225.

¹² Por. N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 198.

¹³ Por. J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 16-17.

¹⁴ Por. N. Gajl, *op cit.*, s. 198.

¹⁵ Por. J. Harasimowicz, *Zasada nietworzenia funduszy celowych w ramach budżetu*, [w:] J. Gliwiecka, J. Harasimowicz, *Zasady polskiego prawa budżetowego*, Bydgoszcz 2001, s. 44, a także J. Gliwiecka, *Zasada różnorodności form powiązań z budżetem*, [w:] *ibidem*, s. 47-48.

Cecha celowości wydawałaby się więc być wyróżnikiem uniwersalnym składki i podatku. Jednakże również i jej zastosowanie może okazać się problematyczne, jeżeli przyjąć za dopuszczalną koncepcję tzw. podatku celowego, a zatem daniny przynajmniej przełamującej regułę jednolitości materialnej budżetu poprzez powiązanie konkretnego dochodu podatkowego ze ściśle wskazanym wydatkiem. Omawiany rodzaj podatku może być też wprowadzany dla osiągnięcia konkretnego celu¹⁶. Cechować go może pewien stopień odpłatności, choć nie jest to warunkiem koniecznym¹⁷.

Kryteriami posiłkowymi wobec cechy celowości dla porównania obydwu danin mogłyby się okazać: zakres zadań realizowanych za pomocą kwalifikowanej daniny (także co do ustalenia wspólności rodzajowej), szczegółowa analiza charakteru prawnego funduszu (rozumianego jako pewien zbiór środków pieniężnych), na rzecz którego pozyskiwana jest danina (budżet, fundusz pozabudżetowy itd.), a być może także analiza pozycji funkcjonalno-ustrojowej podmiotu faktycznie administrującego pozyskanymi środkami publicznymi. Trzeba przy tym podkreślić, że koncepcja podatku celowego nie jest jednomyślnie aprobowana przez doktrynę¹⁸.

Ponadto, gdyby pominąć powyższy koncept podatku celowego jako daniny w pewnym przynajmniej stopniu odpłatnej, to właśnie odpłatność uznać by można za kolejne istotne kryterium rozróżnienia składki od podatku. Podatek bowiem, jak wspomniano, nie będzie cechował się odpłatnością, choćby z uwagi na jego rolę w systemie finansów publicznych. Składka natomiast może, choć nie musi, przybrać cechę odpłatności. Wariant cechy odpłatności składki (odpłatna, nieodpłatna, odpłatna częściowo) wynikać będzie z konkretnych uwarunkowań systemowych, rozumianych szeroko. Odpłatność składki mogą bowiem kształtować zasady aksjologiczne i unormowania konstytucyjne przewidujące uprawnienia jednostki do ochrony zdrowia na poziomie uniemożliwiającym jakiegokolwiek powiązanie uisz-

¹⁶ Por. C. Kosikowski, *Propozycja reformy polskiego systemu podatkowego (kierunki i metody)*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 2, s. 7.

¹⁷ Por. T. Szumlicz, *Publiczne fundusze socjalne – istota oraz organizacja i funkcjonowanie w Polsce*, „Studia z Polityki Publicznej” 2014, nr 1(1), s. 24. Podatek celowy mógłby zasilać fundusz wyodrębniony z budżetu, ale także można by założyć, że środki publiczne pozyskane tytułem tego podatku będą przeznaczone na finansowanie ściśle oznaczonych wydatków poprzez określone planowanie wydatków w obrębie budżetu. Rozważania takie muszą jednak pozostać na marginesie z uwagi na nikłą obecność poglądów co do podatku celowego w dyskusji doktrynalnej oraz brak przełożenia tej koncepcji na aktualne rozwiązania dogmatyczne. Dalsze ich pogłębianie pozostaje poza zakresem niniejszej pracy.

¹⁸ Zasadniczo krytyce na płaszczyźnie dogmatycznoprawnej bywa poddawane nazbyt chętnie wprowadzanie danin celowych przez ustawodawcę, zob. T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Biały-stok 2010, s. 24.

czanej składki zdrowotnej z otrzymywanymi w zamian świadczeniami czy też jej różnicowanie¹⁹.

W tym kontekście szczególnie warto zwrócić uwagę na częściową odpłatność składki. Wystarczy bowiem, by uiszczenie składki warunkowało uzyskanie uprawnień do świadczeń z ubezpieczenia zdrowotnego, a już mówić można o częściowej odpłatności składki. Z całą pewnością składka taka bowiem nie będzie nieodpłatna, skoro w zamian uzyskiwane jest określone uprawnienie, dla którego uiszczenie składki zdrowotnej jest warunkiem *sine qua non*. Równie trudna jest obrona stanowiska, wedle którego składka taka byłaby składką po prostu odpłatną. Trudność jest jeszcze większa, przyjmując, że uiszczenie składki pozwala uzyskać prawo do samych świadczeń z ubezpieczenia zdrowotnego, niepowiązanych z uiszczaną wysokością składki, która przy tożsamości uprawnień (warunek minimalny²⁰) różni się dla poszczególnych ubezpieczonych.

Możliwe są jeszcze do zauważenia dwie nieco mniej oczywiste różnice pomiędzy składką zdrowotną a podatkiem.

Po pierwsze, składka zdrowotna pozostawiać może po stronie obowiązanej do jej uiszczenia pewien rodzaj swobody co do ustalenia warunków płatności, której to swobody nie pozostawia podatek. Będzie tak, gdy podmiot bierny uprawniony będzie do zadeklarowania podstawy wymiaru składki – niezależnie od *ratio* takiego rozwiązania czy innych uwarunkowań konstrukcyjnych składki (np. chęć określonego oddziaływania za pomocą tej daniny albo zakres uzyskiwanych uprawnień przy składce o określonym stopniu odpłatności). Również wówczas, gdy obowiązek uiszczania składki będzie wynikał z możliwości dobrowolnego włączenia się ubezpieczonego do ubezpieczenia zdrowotnego, dojdzie do rodzaju niespotykanej w przypadku podatku dowolności. Obowiązek uiszczenia podatku jest bowiem następstwem ziszczenia się określonego stanu faktycznego przewidzianego przez związek publicznoprawny. Podatnik nie ma także możliwości dobrowolnego odprowadzania podatku o innej wysokości²¹ lub włączenia się albo wyłączenia z systemu podatkowego na podstawie rodzaju „uzgodnienia” ze związkiem publicznoprawnym²².

Po drugie, składkę zdrowotną od podatku może odróżniać cecha bezzwrotności. Nie ma przeszkód, by skonstruować system ubezpieczeniowy dopuszczający wraz ze ziszczeniem się pewnych okoliczności zwrot uiszczonej składki. Chociażby

¹⁹ W tym kontekście przywołać można np. koncepcję dobrowolnych dodatkowych ubezpieczeń zdrowotnych, których możliwość wprowadzenia w Polsce z uwagi na treść art. 68 ust. 2 Konstytucji bywa kwestionowana.

²⁰ Można bowiem również przyjąć, że wystąpi nierówność po stronie uprawnień.

²¹ Odmienne o możliwości dobrowolnego zadeklarowania podatku R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935 (reprint 2015), s. 202.

²² Por. W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 28.

w przypadku opisanej przy klasyfikacji składki zdrowotnej składki definiowanej potrzebami ubezpieczonych, w razie powstałej nadwyżki po zamkniętym okresie rozliczeniowym zgromadzone w funduszu finansującym świadczenia z ubezpieczenia zdrowotnego środki pieniężne mogłyby być transferowane do ubezpieczonych uiszczających składkę tytułem jej zwrotu²³.

3. Składka zdrowotna w aspekcie dogmatycznym

W aktualnym stanie prawnym składka na ubezpieczenie zdrowotne unormowana jest w u.ś.o.z.²⁴ Stanowi przychód Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ, Fundusz)²⁵ – instytucji ubezpieczenia zdrowotnego²⁶ – który zarządza środkami publicznymi zebranymi za jej pomocą²⁷, finansując świadczenia opieki zdrowotnej ze środków publicznych gwarantowane w ramach ubezpieczenia zdrowotnego. W obecnej konstrukcji ubezpieczenia zdrowotnego składka zdrowotna stanowi wciąż najistotniejsze²⁸, ale nie wyłączne źródło finansowania świadczeń gwarantowanych. Środki publiczne zarządzane przez NFZ uzupełniane są bowiem ze źródeł zewnętrznych, np. w formie dotacji z budżetu państwa²⁹.

Można by *prima facie* przyjąć więc, że w obecnym stanie prawnym, kontynuując rozwiązania obecne także pod rządami poprzednich ustaw regulujących ubezpieczenie zdrowotne³⁰, wysokość środków zgromadzonych za pomocą składki zdrowotnej wyznacza wydatki instytucji ubezpieczenia zdrowotnego. Twierdzenie to stanowi nadmierne uproszczenie w systemie o tak znacznej powszechności, jak system polski ubezpieczenia zdrowotnego³¹. W istocie bowiem przeznaczenie składki zdrowotnej w zamyśle ustawodawcy stanowić zaczęło istotny element ogólnych nakła-

²³ Chroniczny niedobór środków w systemach ochrony zdrowia każe uznać taką teoretyczną możliwość za niemalże nierealizowalną w aktualnej praktyce.

²⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1285 z późn. zm.).

²⁵ Art. 116 ust. 1 pkt 1 u.ś.o.z.

²⁶ Na niepoprawność używania jako określenia NFZ terminu „płatnik” – zdefiniowanego prawnie w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm. i używanego w tym znaczeniu także w u.ś.o.z.) – jako mylnego tłumaczenia anglojęzycznego *payor* zwracano już uwagę w doktrynie – zob. J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, Kraków 2006, s. 252–255 oraz *idem*, *Strony i stosunki powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego*, „Prawo i Medycyna” 2005, nr 1, s. 33.

²⁷ Art. 97 ust. 1 u.ś.o.z.

²⁸ Np. w planie NFZ na rok 2021 na łączną kwotę ok. 106,7 mld zł przychodów netto z działalności ok. 100,4 mld pochodziło ze składek – por. Ostateczny plan finansowy NFZ na 2021 r. https://www.nfz.gov.pl/gfx/nfz/userfiles/_public/bip/finanse_nfz/2021/ostateczny_plan_finansowy_nfz_na_rok_2021..xlsx [dostęp: 5.09.2022].

²⁹ Art. 97 ust. 8, 8a i 8b u.ś.o.z., a także art. 131 d.

³⁰ Por. P.M. Woroniecki, *op. cit.*, s. 927–934.

³¹ Szerzej uwagi na temat powszechności ubezpieczenia zdrowotnego na tle poszczególnych jego regulacji systemowych w Polsce por. M. Zieleniecki, *Problemy zakresu podmiotowego prawa do*

dów na finansowanie ochrony zdrowia. Szczególnie widoczne jest to w powiązaniu ustawowego minimum nakładów na ochronę zdrowia wyrażonych w art. 131c ust. 1 pkt 1 u.ś.o.z. poprzez ich procentowe odniesienie do produktu krajowego brutto. Wprawdzie środki będące w dyspozycji Narodowego Funduszu Zdrowia stanowią tylko składową zadeklarowanego finansowania, jednak to w praktyce z nimi właśnie ustawodawca wiąże realizację założonego celu³². Pozostaje zatem nie tylko w gotowości, by sięgać po „zewnętrzne” w stosunku do składki zdrowotnej finansowanie celem zwiększania przychodów NFZ (udzielane funduszowi dotacje stanowiąc będą więc kolejny wydatek budżetowy), ale dodatkowo zaczyna kształtować ubezpieczenie zdrowotne, a w jego ramach składkę ubezpieczeniową, w perspektywie wykraczając ponad ochronę ubezpieczonych.

Nie bez znaczenia jest także to, że sam Narodowy Fundusz Zdrowia finansuje świadczenia opieki zdrowotnej szeregowi podmiotów innych niż ubezpieczeni³³, niekiedy z założeniem następczego refinansowania ze środków zewnętrznych (np. budżetowych). Jednak zwroty te mają charakter następczy i dokonywane są z dołu, nie zawsze w pełnej wysokości. Oznacza to, że przejściowo Fundusz angażuje środki pieniężne pochodzące od osób ubezpieczonych do finansowania świadczeń także podmiotom nieubezpieczonym. Natomiast w zakresie niezbędnych kosztów administracyjnych – angażuje je definitywnie³⁴. Koszty „obsługi” świadczeń „poza-ubezpieczeniowych” przez Fundusz ponoszą więc ubezpieczeni – a przynajmniej ci z nich, którzy uiszczają składkę.

Nawet bowiem w obrębie ubezpieczenia zdrowotnego ubezpieczonymi pozostają także ci, którzy składki zdrowotnej nie uiszczają. Dzieje się tak choćby w przypadku członków rodzin ubezpieczonych uiszczających składkę, o ile nie podlegają obowiązkowi ubezpieczenia z innych tytułów³⁵. Tak więc pozornie środki publiczne „pozostają” w obrębie ubezpieczenia zdrowotnego (są przeznaczone na finansowanie świadczeń ubezpieczonym), ale w istocie korzystają z nich osoby niespełniające podstawowego obowiązku wynikającego z modelu ubezpieczeniowego zabezpieczenia społecznego. Takim obowiązkiem jest bowiem wkład do wspólnego funduszu, z którego finansowane są świadczenia.

świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych, „Gdańskie Studia Prawnicze 2007”, t. XVII, s. 503 i n.

³² Por. Druk sejmowy nr 1450, Sejm IX kadencji, s. 6, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/765FDE3E48F319F6C12587260030FDDB/%24File/1450.pdf> [dostęp: 1.09.2022].

³³ Por. definicję świadczeniobiorcy z art. 2 ust. 1 u.ś.o.z., a także zakres działania Funduszu z art. 97.

³⁴ Por. np. § 7 ust. 2 Zarządzenia nr 40/2021/BK Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia w sprawie sposobu i trybu rozliczania przez Narodowy Fundusz Zdrowia dotacji z budżetu państwa na finansowanie leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych przysługujących bezpłatnie świadczeniobiorcom po ukończeniu 75. roku życia z dnia 4 marca 2021 r., BIP NFZ z 2021, poz. 40.

³⁵ Art. 3 ust. 2 pkt. 6 w zw. z art. 5 pkt. 3 u.ś.o.z.

Co więcej, zgodnie z art. 67 ust. 2 u.ś.o.z. osoba podlegająca obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego po zgłoszeniu do ubezpieczenia zdrowotnego uzyskuje prawo do świadczeń opieki zdrowotnej. Warunkiem uzyskania prawa do świadczeń przez ubezpieczonego nie jest więc uiszczenie składki zdrowotnej, chociaż stanowi warunek spełnienia obowiązku ubezpieczenia zdrowotnego³⁶.

Składka zdrowotna w ubezpieczeniu zdrowotnym jawi się więc jako składka o skrajnej nieodpłatności. Na skutek rozłączenia prawa do świadczeń i konieczności uiszczenia składki zatarciu ulega model ubezpieczenia zdrowotnego. Cecha celowości składki osłabiana jest w wymiarze indywidualnym i zyskuje na znaczeniu jedynie w kontekście powszechnym, to znaczy finansowania świadczeń pewnemu ogółowi osób, niekoniecznie uiszczających składkę, a nawet ubezpieczonych. Choć wciąż dominująca, zaczyna być jedynie jednym ze źródeł tego finansowania.

W tej perspektywie zauważalne jest również dążenie ustawodawcy do możliwie maksymalnego zwiększania funkcji dochodowej składki zdrowotnej, która odprowadzana jest z każdego tytułu ubezpieczenia. W myśl bowiem art. 82 ust. 1 u.ś.o.z. ubezpieczony uzyskujący przychody z więcej niż jednego tytułu do objęcia obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego uiszcza składkę z każdego z tych tytułów odrębnie. Ponadto, zgodnie z ust. 2 przywołanego przepisu, w ramach każdego tytułu składka uiszczana jest od każdego przychodu odrębnie. Nieodpłatność składki wskazuje na wyłącznie fiskalny charakter takiego rozwiązania. Z tych samych przyczyn ustawodawca rezygnuje z – występujących przy ubezpieczeniach społecznych: emerytalnym i rentowym – ograniczenia maksymalnej rocznej podstawy wymiaru składki³⁷. Nawet wprowadzając zmiany w obrębie samego ubezpieczenia zdrowotnego pod kątem zwiększenia jego powszechności, ustawodawca zdaje się przedkładać przesłanki związane z dochodową funkcją składki zdrowotnej nad samo rozszerzenie ochrony ubezpieczeniowej³⁸.

³⁶ Art. 67 ust. 1 u.ś.o.z.

³⁷ Por. A. Sidorko, *Art. 81*, [w:] *Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Komentarz*, red. A. Pietraszewska-Macheta, Warszawa 2018, s. 612.

³⁸ W uzasadnieniu do druku 1532 wskazano: „Zaproponowana zmiana art. 66 ust. 1 ustawy o NFZ [tak w oryginale – przyp. Sz.M.] polega na zrównaniu praw i obowiązków osób podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu z osobami powołanymi do pełnienia funkcji na mocy aktu powołania, które z tego tytułu pobierają wynagrodzenie (są to m.in. członkowie zarządu, członkowie Komisji Rewizyjnej, prokurenci oraz członkowie komisji egzaminacyjnych). Objęcie ubezpieczeniem zdrowotnym tej grupy osób będzie skutkowało zapewnieniem dodatkowych środków w systemie powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego oraz pełniejszą realizacją zasady solidaryzmu społecznego. W aktualnym stanie prawnym ww. osoby w sytuacji, w której nie posiadają obowiązkowego tytułu do ubezpieczenia zdrowotnego, są zgłaszane m.in. do ubezpieczenia jako członkowie rodziny przez współmałżonka posiadającego własny tytuł ubezpieczeniowy” (Druk 1532..., s. 271). Uzasadnienie nie zawiera jednakże żadnych danych na potwierdzenie tezy, że wymienione wyżej grupy osób korzystają z ubezpieczenia zdrowotnego jako członkowie rodziny, ale także rzeczywistego zakresu korzystania w takich przypadkach ze świadczeń.

Wnioski

Niekiedy dyskurs dotyczący składki zdrowotnej wciąż bazuje na założeniach idealnie ukształtowanego modelu ubezpieczeniowego (oraz w pewnym stopniu zdezaktualizowanych już ramach systemu ochrony zdrowia). Upatruje się zatem w składce publicznoprawnego źródła finansowania świadczeń i daniny w jakimś przynajmniej stopniu odpłatnej (nawet jeśli nie – w prywatnoprawnym rozumieniu – ekwiwalentnej). Tymczasem środki publiczne pozyskane za pomocą składki zdrowotnej służą obecnie do finansowania świadczeń ubezpieczonym uiszczającym składkę, jak i osobom ubezpieczonym składki nieuiszczającym, a nawet nieubezpieczonym. W tym ostatnim przypadku ma to w istocie charakter trwały, nawet bowiem refinansowanie Funduszowi świadczeń udzielonych nieubezpieczonym nie obejmuje kosztów administracyjnych.

Rzeczywisty charakter daniny określanej jako „składka zdrowotna” należy więc oceniać i kategoryzować szerzej niż tylko w perspektywie jej konstrukcji³⁹, kładąc nacisk na funkcje składki, a więc również przeznaczenie środków pieniężnych za jej pomocą pozyskanych i umiejscowienia tych środków w strukturze wydatków Narodowego Funduszu Zdrowia oraz w strukturze wydatków państwowych na ochronę zdrowia ogółem. Za pomocą składki zdrowotnej realizowane są ogólne zadania państwa w zakresie ochrony zdrowia, co pociąga za sobą stałe wzmacnianie funkcji dochodowej, na czele ze zwielokrotnianiem tytułów podlegania ubezpieczenia zdrowotnemu, tytułem których danina ta jest uiszczana. Pomieszczenie tych dwóch obszarów finansowania systemu ochrony zdrowia (za pomocą metody ubezpieczeniowej i poprzez zewnętrzne środki pieniężne) powoduje, że wymyka się ona możliwym w teorii do przeprowadzenia dla składki podziałom.

Zaproponowane już w doktrynie pojęcie „składek” ma wskazywać właśnie na pośredni pomiędzy podatkiem a składką charakter omawianej daniny. Być może należałoby sobie w kontekście obecnego stanu prawnego postawić pytanie, czy cokolwiek, poza nazwą, umożliwia jeszcze zakwalifikowanie składki zdrowotnej jako składki właśnie. Jak się wydaje, jedynym wyróżnikiem jest jej celowe przeznaczenie. Przy tym owa celowość nie dotyczy samych tylko ubezpieczonych, a ogólnie publicznych zadań państwa w zakresie zapewnienia ochrony zdrowia. Składka zdrowotna już dawno przestała być elementem *stricte* komplementarnym względem prawa ubezpieczonego do uzyskiwania świadczeń z ubezpieczenia zdrowotnego. Niejako w sprzężeniu zwrotnym składka jest więc jednym (ekonomicznie wciąż dominującym) ze źródeł finansowania świadczeń dla ubezpieczonych, stanowiąc jednocześnie jedno ze źródeł finansowania publicznych zadań państwa w zakresie

³⁹ Podejście takie nie jest doktrynie nieznane, zob. np. P. Lenio, *Charakter prawny składki na ubezpieczenie zdrowotne*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2014, nr 97, s. 110-111.

zapewniania ochrony zdrowia – zdarza się, że w wymiarze wykraczającym poza podlegających ubezpieczeniu i uiszczających składkę zdrowotną.

Uprawnionym jest w świetle powyższego twierdzenie, że na płaszczyźnie teoretycznej danina nosząca w aktualnym stanie prawnym nazwę „składka na ubezpieczenie zdrowotne” zaklasyfikowana może być z powodzeniem jako „podatek zdrowotny”. Innymi słowy danina publiczna, o której mowa między innymi w rozdziale drugim u.ś.o.z., jest w ujęciu teoretycznym nie tyle „składką (na ubezpieczenie publicznoprawne)” charakteryzującą się wieloma wyjątkami, co raczej rodzajem „wyjątkowego” podatku celowego, za pomocą którego państwo realizuje zadania publiczne z zakresu zapewniania opieki zdrowotnej⁴⁰. Owa zauważalna niegdyś „pośredniość” między składką a podatkiem niejako „zaciera się” w świetle działań ustawodawcy, który, wzmacniając dochodową funkcję składki zdrowotnej, zmierza wprost do pozyskiwania większej ilości środków publicznych nie tylko na rzecz ubezpieczonych, ale do realizacji swoich ogólnie pojętych zobowiązań odnośnie do zadań publicznych z zakresu ochrony zdrowia, na czele z dążeniem do wywiązania się ze zobowiązania dotyczącego ogólnej wysokości nakładów na ochronę zdrowia w odniesieniu do produktu krajowego brutto.

W kontekście powyższych rozważań i wniosków można także stwierdzić, że aby składkę na ubezpieczenie zdrowotne ponownie i z większym przekonaniem kwalifikować znów jako ów „składatek”, konieczna jest przynajmniej częściowa jej odpłatność polegająca na obowiązku uiszczenia składki jako warunku *sine qua non* skorzystania ze świadczeń ubezpieczenia zdrowotnego⁴¹.

Literatura

- Chałupczak G., *Ubezpieczenie zdrowotne w Niemczech i w Polsce. Analiza prawnoporównawcza*, Lublin 2006.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010.
- Druk sejmowy nr 1450, Sejm IX kadencji, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/765FDE3E48F319F6C12587260030FDDB/%24File/1450.pdf>.
- Druk sejmowy nr 1532, Sejm IX kadencji, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532.pdf>.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gliniecka J., *Zasada różnorodności form powiązań z budżetem*, [w:] J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Zasady polskiego prawa budżetowego*, Bydgoszcz 2001.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007.

⁴⁰ Zob. też T. Szumlicz, *Ubezpieczenie społeczne. Teoria dla praktyki*, Bydgoszcz–Warszawa 2006, s. 85.

⁴¹ Specyfika polskich unormowań konstytucyjnych powoduje, że być może jakkolwiek dalej idąca odpłatność w świetle obecnego stanu prawnego nie będzie możliwa w ogóle – zob. D.E. Lach, *Zasada równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej*, Warszawa 2011, *passim*.

- Gomułowicz A., *Zarys teorii podatku*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1996.
- Harasimowicz J., *Zasada nietworzenia funduszy celowych w ramach budżetu*, [w:] J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Zasady polskiego prawa budżetowego*, Bydgoszcz 2001.
- Jaśkiewiczowa J., Jaśkiewicz Z., *Polski system finansów publicznych*, Warszawa 1969.
- Jończyk J., *Prawo zabezpieczenia społecznego*, Kraków 2006.
- Jończyk J., *Strony i stosunki powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego*, „Prawo i Medycyna” 2005, nr 1.
- Kosikowski C., *Propozycja reformy polskiego systemu podatkowego (kierunki i metody)*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 2.
- Kubot Z., *Pozakontraktowe świadczenia opieki zdrowotnej*, „Kardiologia i Torakochirurgia Polska” 2010, nr 7(2).
- Lach D.E., *Zasada równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej*, Warszawa 2011.
- Lenio P., *Charakter prawny składki na ubezpieczenie zdrowotne*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2014, nr 97.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Eteł, Warszawa 2010.
- Oniszczuk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Ostateczny plan finansowy NFZ na 2021 r. https://www.nfz.gov.pl/gfx/nfz/userfiles/_public/bip/finanse_nfz/2021/ostateczny_plan_finansowy_nfz_na_rok_2021..xlsx.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935 (reprint 2015).
- Sidorok A., *Art. 81*, [w:] *Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Komentarz*, red. A. Pietraszewska-Macheta, Warszawa 2018.
- Szumlicz T., *Publiczne fundusze socjalne – istota oraz organizacja i funkcjonowanie w Polsce*, „Studia z polityki publicznej” 2014, nr 1(1).
- Szumlicz T., *Ubezpieczenie społeczne. Teoria dla praktyki*, Bydgoszcz–Warszawa 2006.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2561 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2561 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 633 ze zm.).
- Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1532 ze zm.).
- Wierzbicki J., *Budżety terenowe w Polsce Ludowej*, Warszawa 1967.
- Woroniecki P.M., *Ustrój i działalność Narodowego Funduszu Zdrowia na tle wcześniejszych rozwiązań normatywnych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonania i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014.
- Zarządzenie nr 40/2021/BK Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia w sprawie sposobu i trybu rozliczania przez Narodowy Fundusz Zdrowia dotacji z budżetu państwa na finansowanie leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych przysługujących bezpłatnie świadczeniobiorcom po ukończeniu 75. roku życia z dnia 4 marca 2021 r., BIP NFZ z 2021, poz. 40.
- Zieleniecki M., *Problemy zakresu podmiotowego prawa do świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVII.

Małgorzata Wróblewska

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku

ORCID 0000-0003-1149-9962

mwrobmwrob@gmail.com

Luiza Budner-Iwanicka

Uniwersytet Masaryka w Brnie, Republika Czeska

ORCID 0000-0002-7323-6140

luiza.bi@gazeta.pl

Działalność nadzorcza regionalnych izb obrachunkowych w zakresie podatku od nieruchomości w latach 2020-2021

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, regionalne izby obrachunkowe, nadzór

Streszczenie. Podatek od nieruchomości stanowi jedno z najważniejszych źródeł dochodów własnych w budżetach jednostek samorządu terytorialnego szczebla podstawowego. Organy stanowiące, kształtując poszczególne elementy konstrukcyjne podatku, działają w granicach wyznaczonych przez prawo, a efekty tych działań każdorazowo podlegają ocenie. W związku z tym na szczególną uwagę zasługuje nie tylko działalność uchwałodawcza rad gmin, ale też sposób sprawowania nadzoru przez powołany do tego organ. Z tego względu celem niniejszego artykułu jest ocena działalności regionalnych izb obrachunkowych w przedmiocie badania uchwał dotyczących podatku od nieruchomości. Analizie poddano aktywność wszystkich izb funkcjonujących w Polsce, przy czym rozważania ograniczono do lat 2020-2021. Wybór wspomnianych ram czasowych został podyktowany szczególną sytuacją związaną z pandemią koronawirusa i specyficznymi warunkami pracy izb w tym okresie. W artykule postawiono następującą hipotezę badawczą: regionalne izby obrachunkowe w sposób efektywny realizują funkcje nadzorcze w stosunku do uchwał rad gmin dotyczących podatku od nieruchomości w latach 2020-2021. W celu weryfikacji hipotezy badawczej dokonano analizy materiału normatywnego zawartego w uchwałach organów stanowiących gmin, ustaleń regionalnych izb obrachunkowych dotyczących legalności postanowień ww. uchwał oraz oceny działalności nadzorczej izb przez sądy administracyjne. W pracy zastosowano metodę badawczą prawnodogmatyczną i badań statystycznych.

Supervisory activity of Regional Accounting Offices in the field of real estate tax from 2020 to 2021

Keywords: real estate tax, Regional Accounting Offices, supervision

Summary. Real estate tax is one of the most important sources of own revenues in the budgets of local government units at the basic level. The regulatory authorities shaping individual structural elements of the tax act within the limits set by law. What is more, the effects of these activities are assessed each time. Taking this into account, not only does the legislative activity of commune councils deserve special attention, but also the manner of supervision by the body appointed for this purpose. For this reason, the aim of this article is to assess the activities of regional accounting chambers in the scope of examining resolutions regarding real estate tax. The activity of all chambers operating in Poland was analysed, and the time frame of the considerations is limited to the years 2020-2021. The choice of the mentioned two years was dictated by the special situation related to the coronavi-

rus pandemic and the specific working conditions of the chambers during this period. The following research hypothesis was put forward in the article: regional accounting chambers effectively perform supervisory functions in relation to resolutions of commune councils regarding real estate tax in the years 2020-2021. Accounting chambers regarding the legality of the provisions of the above resolutions and assessment of the supervisory activities of the chambers by administrative courts. The research methods used in the article are as follows legal-dogmatic and statistical.

Wprowadzenie

W Polsce funkcjonuje 16 regionalnych izb obrachunkowych (RIO), których aktywność obejmuje terytoria poszczególnych województw¹. Znaczące miejsce w ich działalności zajmuje badanie uchwał rad gmin w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości. Zagadnienie to ma doniosłe znaczenie praktyczne, gdyż wspomniane świadczenie często stanowi najważniejsze źródło dochodów budżetowych. Podatek od nieruchomości jest bowiem drugim pod względem wielkości źródłem dochodów własnych gmin, miast na prawach powiatu i miasta stołecznego Warszawy o charakterze podatkowym². Biorąc pod uwagę rolę podatku od nieruchomości w strukturze wpływów, a także udział izb w tworzeniu aktów prawa miejscowego, istotnym jest zbadanie, w jaki sposób RIO pełnią działalność nadzorczą w tym obszarze. W niniejszym artykule przedmiotem badań uczyniono działalność nadzorczą RIO w zakresie wszystkich uchwał rad gmin dotyczących podatku od nieruchomości w latach 2020-2021. Prowadzone badania skoncentrowano na okresie dwóch lat z uwagi na specyficzną sytuację związaną z pandemią koronawirusa i szczególnymi warunkami pracy izb w tym czasie.

W artykule postawiono następującą hipotezę badawczą: RIO w sposób efektywny realizują funkcje nadzorcze w stosunku do uchwał rad gmin dotyczących podatku od nieruchomości w latach 2020-2021. Jako miarę efektywności przyjęto miernik, który określa procentowy udział prawomocnych rozstrzygnięć nadzorczych RIO w stosunku do ogólnej liczby rozstrzygnięć wydanych przez RIO w sprawach

¹ Więcej na temat regionalnego charakteru działania RIO w: J.M. Salachna, *Funkcja ustrojowa regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 12, s. 7-10.

² Na ogólną kwotę dochodów podatkowych wykonanych w latach 2020-2021 przez wskazane wyżej rodzaje jednostek samorządu terytorialnego w wysokości 163 274 610 tys. zł dochody z podatku od nieruchomości wyniosły 50 332 904 tys. zł, stanowiąc 30,83% podatkowych dochodów własnych. Źródło: Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2020 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2021, s. 197, 212 i 225 oraz Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2021 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2022, s. 228, 243 i 256.

podatku od nieruchomości. Wzorowano się przy tym na mierniku właściwym dla oceny skuteczności realizacji budżetu zadaniowego RIO. W celu weryfikacji powyższej hipotezy postawiono następujące pytania badawcze:

1. W jaki sposób okres pandemii wpłynął na działalność nadzorczą RIO w zakresie podatku od nieruchomości?
2. Jakie zagadnienia były przedmiotem rozstrzygnięć nadzorczych kolegiów RIO w latach 2020-2021?
3. Jaki procentowy udział rozstrzygnięć nadzorczych RIO był przedmiotem weryfikacji sądów administracyjnych?

W artykule zastosowano metodę badawczą prawno-dogmatyczną i badań statystycznych.

1. Działalność nadzorcza RIO

Regionalne izby obrachunkowe zostały powołane na mocy ustawy z dnia 7 października 1992 r.³ i pełnią funkcje nadzorcze nad uchwałami rad gmin⁴ nieprzerwanie od trzydziestu lat. Z punktu widzenia ustrojowego RIO posiadają status państwowych organów kontroli, niezależnych zarówno od administracji rządowej, jak i jednostek samorządu terytorialnego⁵, w oparciu zaś o kryterium organizacyjno-prawne zaliczane są do sektora finansów publicznych i funkcjonują jako państwowe jednostki budżetowe. Ich pozycja prawna została wyrażona w art. 171 ust. 1 i 2 Konstytucji RP i w art. 86 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym⁶. Takie umocowanie prawne z jednej strony świadczy o szczególnej roli, jaką ustawodawca przypisuje RIO w działalności struktur samorządowych, a z drugiej – daje gminom oraz podatnikom gwarancję, że ingerencja podmiotów

³ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1668).

⁴ Również pełnią funkcje nadzorcze nad uchwałami organów powiatów i organów samorządów województw, które z racji tematyki są wyłączone z zakresu rozważań.

⁵ Wyrok TK z 28.04.1999r. K 3/99, OTK 1999, nr 4, poz. 73. Zagadnienie ustrojowo-prawnego statusu RIO przedstawia R. Hauser, *Regionalne izby obrachunkowe w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007, s. 21-24 oraz R.P. Krawczyk, *Status ustrojowo-prawny regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *ibidem*, s. 37-48.

⁶ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. z 2023 r. poz. 40). Również w art. 76 ust. 1 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz. U. z 2022 r. 1526) i art. 78 ust. 1 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2094).

zewnątrznych w proces stanowienia prawa odbywa się z poszanowaniem najwyższych standardów prawnych i etycznych⁷.

Kompetencja RIO do władczego wkraczania w sferę zadań wykonywanych przez gminy nie jest nieograniczona. RIO podejmują działania, które w oparciu o art. 171 ust.1 Konstytucji RP mogą odbywać się wyłącznie w sytuacjach i granicach⁸ wskazanych przez przepisy prawa⁹. Stosownie do art. 171 ust. 2 Konstytucji RP przedmiotem nadzoru RIO jest działalność samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych. Przez pojęcie nadzoru w doktrynie rozumie się kompetencję organu administracji publicznej do władczej ingerencji o charakterze organizacyjnym bądź funkcjonalnym w działalność podmiotu nadzorowanego celem utrzymania działalności zdecentralizowanej jednostki administracji publicznej w granicach prawa¹⁰. Jak wskazuje Marcin Miemiec, nadzór to badanie działalności danego podmiotu administrującego połączone z możliwością pomocy¹¹, przy czym w omawianej

⁷ Rozważania na temat konstytucyjnych podstaw działalności RIO w artykule zawarła T. Dębowska-Romanowska, *Spór wokół koncepcji regionalnych izb obrachunkowych – w świetle art. 171 ust. 2 Konstytucji*, [w:] *15 lat funkcjonowania...*, s. 9-19 oraz R.P. Krawczyk, *Regionalne izby obrachunkowe – pozycja konstytucyjna i jej uwarunkowania ustawowe*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe w latach 1993-2003*, praca zbiorowa, red. B. Cybulski i S. Srocki, Wrocław 2003, s. 61-68. Zagadnienia samodzielności JST w kontekście uprawnień nadzorczych RIO zostały przedstawione przez Z. Jan-ku, *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego a istota nadzoru, ze szczególnym uwzględnieniem nadzoru regionalnej izby obrachunkowej*, [w:] *15 lat funkcjonowania...*, s. 61-67; A. Skibiński, *Samodzielność samorządu terytorialnego w Polsce w świetle ukształtowanego nadzoru*, [w:] *ibidem*, s. 201-214; K. Goździk, *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego a nadzór organów państwowych*, [w:] *Miejsce i rola RIO i SKO w systemie samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J.P. Tarno, Zielona Góra 2005, s. 153-164 oraz J. Glumińska-Pawlic, *Czy nadzór i kontrola nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego ograniczają ich samodzielność?*, [w:] *Samorząd – finanse – nadzór i kontrola*, praca zbiorowa, red. R.P. Krawczyk, M. Stec, Warszawa 2013, s. 130-137.

⁸ Sprawowanie przez RIO nadzoru w oparciu o kryterium legalności zostało również wyrażone w art. 8 ust. 1 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego.

⁹ Uchwała rady gminy może mieć charakter mieszany, to znaczy obejmować nie tylko kwestie dotyczące podatku od nieruchomości, ale również np. sprawy ustrojowe. RIO zawsze sprawują nadzór w zakresie spraw finansowych i są władne do badania legalności aktu tylko w takim zakresie, w jakim odpowiada to ich kompetencjom. W pozostałych kwestiach RIO powinny przekazać akt do badania właściwemu organowi nadzoru, czyli wojewodzie. Z kolei wydanie przez RIO uchwały z naruszeniem właściwości powinno zostać uznane za naruszenie prawa i stanowić podstawę do uchylenia aktu nadzoru; A. Ciągiewicz-Miśta, A. Taliak, *Podatki i opłaty w przedmiocie nadzoru regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2011 nr 6, s. 57; W. Baranowska-Zajac, *Właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru wobec jednostek samorządu terytorialnego a zakres pojęcia „sprawy finansowe” – próba uporządkowania problematyki*, „Studia Prawnicze KUL” 2020, nr 1, s. 7-31, <https://doi.org/10.31743/sp.10626> [dostęp: 10.09.2022].

¹⁰ M. Stec, A. Babczuk, P. Ciszewski, B. Cybulski, L. Etel, W. Miemiec, Z. Mykowska, M. Pachocho, S. Płazek, D. Renczyński, J.M. Salachna, S. Srocki, R. Trykozko, W. Witalec, Z.K. Wójcik, W. Wróbel, [w:] *ibidem*, *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Warszawa 2010, art. 11, <https://sip-1lex-1pl-1gv5b9u530264.han.wsb.gda.pl/#/commentary/587287781/85221/stec-mirosław-red-regionalne-izby-obrachunkowe-charakterystyka-ustrojowa-i-komentarz-do-ustawy?cm=URELATIONS> [dostęp: 7.09.2022].

¹¹ W. Miemiec, M. Miemiec, K. Sawicka, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013, s. 22.

sytuacji pomoc świadczona przez RIO polega m.in. na tym, że nierzadko izby po wpłynięciu uchwał zgłaszają swoje wątpliwości gminom za pomocą środków komunikacji teleinformatycznej, co pozwala podmiotom nadzorowanym dokonywać autokorekty uchwał na najbliższej sesji rady gminy. W ten sposób proces sprawowania nadzoru pozwala oszczędzać czas i przebiega bardziej efektywnie.

Podstawę prawną do wydawania przez rady gmin uchwał w sprawach podatkowych stanowi art. 168 Konstytucji RP, zgodnie z którym organy samorządu terytorialnego są upoważnione do ustalania wysokości podatków i opłat w zakresie określonym w ustawie. Oznacza to, że organy stanowiące nie mają pełnej swobody w kreowaniu przepisów w zakresie podatku od nieruchomości, a ich kompetencje prawotwórcze doznają ograniczeń w zakresie wskazanym przez ustawodawcę. Umocowanie RIO do badania uchwał w zakresie podatku od nieruchomości zostało doprecyzowane w u.r.i.o. W myśl art. 11 ust. 1 pkt 5 u.r.i.o. właściwość rzeczowa izb obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego¹² w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy Ordynacja podatkowa¹³.

RIO, ingerując w działalność uchwałodawczą rad gmin w zakresie podatku od nieruchomości, pełnią funkcję gwarancyjną. Z uwagi na to, że ich przedmiot wiąże się z kwestią suwerenności fiskalnej i nierównorzędną pozycją podmiotów stosunku prawnopodatkowego, przez weryfikację i eliminowanie z obrotu gospodarczego niezgodnych z prawem uchwał, dają one podatnikom gwarancję, że ich pozycja prawna jest należycie zabezpieczona. Dodatkowo chronią gminy przed kształtowaniem elementów konstrukcyjnych podatku w sposób niezgodny z prawem, umożliwiając tym samym właściwe stanowienie prawa¹⁴.

RIO, wykonując swe funkcje, uprawnione są do każdorazowego badania aktów prawa miejscowego dotyczących podatku od nieruchomości. Stosownie do art. 90 ust. 2 u.s.g. organy wykonawcze są zobligowane do przekazania uchwały podatkowej właściwej RIO w terminie siedmiu dni od jej podjęcia. Przy czym, jak wska-

¹² Stosownie do art. 11 ust. 1 u. r.i.o. właściwość rzeczowa obejmuje również uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach: procedury uchwalania budżetu i jego zmian, budżetu i jego zmian, zaciągania zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego jednostki samorządu terytorialnego oraz udzielania pożyczek, zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, absolutorium, wieloletniej prognozy finansowej i jej zmian. Genezę i ewolucję zakresu nadzoru RIO nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego przedstawia m.in. S. Srocki, *Kompetencje nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *Regionalne izby...*, s. 84-104.

¹³ Oprócz podatku od nieruchomości w grupie tej znajduje się również podatek od środków transportowych, rolny i leśny.

¹⁴ L. Etel, *Nadzór i kontrola regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu terytorialnego w sferze podatkowej*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, red. M. Stec, Warszawa 2010, s. 141.

zuje orzecznictwo NSA¹⁵, termin ten ma charakter instrukcyjny, a jego uchybienie nie pociąga za sobą ujemnych skutków co do samej uchwały, a jedynie przesunięcie biegu innych terminów, które liczy się od dnia faktycznego przedłożenia aktu. Rozstrzygnięcia nadzorcze w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości podejmowane są w formie uchwał kolegów RIO w terminie trzydziestu dni od dnia ich wpływu do izby. W grupie tej wyróżnia się uchwały, w których nie stwierdzono naruszenia prawa, i uchwały, które zostały podjęte z naruszeniem prawa. W odniesieniu do tych ostatnich organ nadzoru dokonuje oceny co do stopnia nieprawidłowości, wskazując, czy uchybienie ma charakter nieistotny czy istotny. Owa dyferencjacja ma doniosłe znaczenie praktyczne, gdyż zależą od niej treść i skutki rozstrzygnięć nadzorczych¹⁶.

Stosownie do art. 91 ust. 4 u.s.g., w przypadku nieistotnego naruszenia prawa organ nadzoru nie stwierdza nieważności uchwały, a jedynie ogranicza się do wskazania charakteru naruszenia. W obecnym stanie prawnym nie występuje normatywne określenie pojęcia „nieistotne” naruszenie¹⁷. Wiadomo jednak, że chodzi tu o uchybienia mniejszej wagi, które nie rzutują na istotną treść uchwały rady gminy, jak np. brak wskazania podstawy prawnej, wskazanie jej w sposób niewłaściwy lub niepełny¹⁸. Z kolei uchwała w sprawie podatku od nieruchomości, co do której kolegium RIO stwierdziło istotne naruszenie prawa, jest nieważna bądź, jak wskazuje u.s.g., sprzeczna z prawem. Przez sprzeczność uznaje się niezgodność ze źródłami prawa powszechnie obowiązującego w rozumieniu art. 87 Konstytucji RP¹⁹. Taka sprzeczność musi być oczywista, bezpośrednia i wynikać wprost z treści danego przepisu. Jak wskazuje doktryna i ukształtowane orzecznictwo NSA, do rodzajów naruszeń skutkujących nieważnością uchwały rady gminy zalicza się naruszenia: przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, przepisów prawa ustrojowego, przepisów prawa materialnego – przez wadliwą ich wykładnię – oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał²⁰. W sytuacji stwierdzenia istotnego naruszenia prawa

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 22.11.1990 r., SA/Gd 965/90, LEX nr 10169, wyrok NSA z dnia 26.03.1992 r., SA/Wr 300/92, LEX nr 26036.

¹⁶ D. Dąbek, *Prawo miejscowe*, Warszawa 2015, s. 259.

¹⁷ E. Kurzydło, *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad uchwałami gmin w sprawie podatków i opłat lokalnych na 2016 r.*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 5, s. 62.

¹⁸ Wyrok WSA z 13.10.2016 r., II SA/Go 688/16.

¹⁹ Wyrok TK z 9.12.2003 r., P 9/02, Legalis.

²⁰ Wyrok NSA z 3.12.1996 r., SA/Wr 949/96, wyrok NSA z 11.02.1998 r., II SA/Wr 149/97, wyrok WSA we Wrocławiu z 13.04.2012 r., I SA/ Wr 625/11.

rozstrzygnięcie RIO obowiązuje od momentu podjęcia uchwały, czyli ze skutkiem *ex tunc*²¹ i podlega zaskarżeniu przez radę gminy do sądu administracyjnego²².

Szczególne sytuacja związana z panującą w latach 2020–2021 pandemią COVID-19 wymusiła specyficzne warunki funkcjonowania izb. W celu realizacji ustawowych zadań, zgodnie z obowiązującymi ograniczeniami oraz przepisami prawa, izby podjęły niezbędne działania o charakterze organizacyjnym. Nadzwyczajne działania i rozwiązania wdrożone w związku z pandemią, w tym wsparcie techniczne oraz monitoring i bieżąca koordynacja działań kontrolnych, nadzorczych i opiniodawczych (m.in. organizacja i zapewnienie niezbędnych zastępstw), pozwoliły na terminową i zgodną z przepisami prawa realizację zadań przewidzianych w ramowych planach pracy. Z uwagi na konieczność zapewnienia bieżącego funkcjonowania izb i zachowania ustawowych terminów realizacji powierzonych im zadań oraz ograniczenie ryzyka dużej absencji i niezdolności do pracy pracowników (spowodowanej nagłym wzrostem zachorowań bądź objęciem kwarantanną) wdrożono – z uwzględnieniem specyfiki i zakresu obowiązków powierzonych poszczególnym pracownikom – systemy pracy zdalnej i hybrydowej. Pracownikom zapewniono środki ochrony osobistej oraz przyjęto zalecenia w zakresie wykonywania pracy biurowej przy określonym reżimie sanitarnym. Na podstawie art. 17 ust. 2 u.r.i.o. w związku z art. 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 kryzysowych²³ (ustawa COVID) w izbach wprowadzono niezbędne regulacje i regulaminy dotyczące organizacji i zasad pracy zdalnej (i hybrydowej) oraz organizacji posiedzeń kolegiów. Na podstawie art. 15 ustawy COVID kolegia izb i składy orzekające odbywały posiedzenia w formie zdalnej, z wykorzystaniem aplikacji i platform porozumiewania się na odległość poprzez transmisję posiedzenia pomiędzy uczestnikami posiedzenia w czasie rzeczywistym oraz wielostronną komunikację (umożliwiających udział w posiedzeniu przedstawicieli jst)²⁴. Ponadto w zakresie działalności

²¹ K. Rokicka-Murszewska, *Komentarz do art. 91 ustawy o samorządzie gminnym*, [w:] *Ustawy samorządowe. Komentarz*, red. S. Gajewski, A. Jakubowski, Warszawa 2018, s. 715.

²² Charakter działalności nadzorczej RIO przedstawia M. Miemiec, *Nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego*, [w:] *Studia nad samorządem terytorialnym*, praca zbiorowa, red. A. Błaś, Wrocław 2008 oraz K. Celarek, *Prawne i praktyczne aspekty kontroli i nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 47-57, 256-263.

²³ 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 (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.).

²⁴ Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2020 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2021, s. 22 oraz Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2021 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2022, s. 24.

nadzorczej i opiniodawczej niezmiernie pomocnym okazał się, wdrożony w większości RIO w latach 2015–2020, program eNadzór, który umożliwia przesyłanie i badanie uchwał podlegających nadzorowi RIO wyłącznie w formie elektronicznej.

2. Przedmiot rozstrzygnięć nadzorczych RIO w zakresie podatku od nieruchomości

Podstawę prawną nakładania podatku od nieruchomości stanowi ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²⁵ (u.p.o.l.), która od lat 90. ubiegłego wieku obowiązuje praktycznie w niezmienionej wersji. Ma to swoje istotne konsekwencje, gdyż konstrukcja prawna, oprócz niedostosowania do zasad gospodarki rynkowej, rodzi stale problemy natury interpretacyjnej²⁶.

Tabela 1. Działalność nadzorcza RIO w zakresie podatku od nieruchomości w latach 2020–2021

Siedziba RIO	Uchwały bez uwag	Uchwały naruszające prawo	Łączna liczba zbadanych uchwał	Procentowy udział uchwał wadliwych do łącznej liczby zbadanych uchwał
Białystok	264	31	295	10,51
Bydgoszcz	344	37	381	9,71
Gdańsk	405	38	443	8,58
Katowice	725	10	735	1,36
Kielce	199	0	199	0,00
Kraków	167	14	181	7,73
Lublin	504	35	539	6,49
Łódź	404	23	427	5,39
Olsztyn	281	12	293	4,10
Opole	244	12	293	6,51
Poznań	588	85	673	12,63
Rzeszów	350	16	366	4,37
Szczecin	264	29	293	9,90
Warszawa	599	52	651	7,99
Wrocław	527	26	553	4,70
Zielona Góra	232	9	241	3,73

²⁵ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 70). O anachronicznym sposobie opodatkowania nieruchomości i potrzebie jego zmiany niejednokrotnie pisał L. Etel. Ustawa w swym aktualnym brzmieniu nawiązuje do konstrukcji podatku od nieruchomości, który został wprowadzony dekretem z 20 maja 1955 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz.U. z 1963 r., Nr 16, poz. 87). Następnie regulacja ta prawie w niezmienionej formule została powielona w ustawie z 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz.U. z 1975 r., Nr 45, poz. 229), a w dalszej kolejności w ustawie z 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 1985 r., Nr 12, poz. 50 z późn. zm.).

²⁶ Więcej na temat regulacji prawnych w zakresie podatku od nieruchomości [w:] *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, praca zbiorowa, red. W. Modzelewski, Warszawa 2021.

Siedziba RIO	Uchwały bez uwag	Uchwały naruszające prawo	Łączna liczba zbadanych uchwał	Procentowy udział uchwał wadliwych do łącznej liczby zbadanych uchwał
suma	6097	434	6 531	6,65

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji uzyskanych z badań ankietowych przeprowadzonych w 16 RIO oraz informacji ujętych w Biuletynach Informacji Publicznej 16 RIO.

Na łączną liczbę 6531 uchwał w sprawie podatku od nieruchomości objętych nadzorem RIO w latach 2020-2021 tylko 6,65% z nich było dotkniętych wadą o charakterze naruszenia prawa. Wobec 333 wadliwych uchwał kolegia RIO orzekły ich nieważność w całości (44 przypadki) lub w części (289 przypadków), a w stosunku do 55 stwierdziły, że są dotknięte wadami o charakterze nieistotnego naruszenia prawa. W pozostałych 46 przypadkach organy stanowiące gmin dokonały naprawy wadliwych uchwał przed upływem 30-dniowego terminu przewidzianego do ich badania. Wszystkie uchwały w sprawie podatku od nieruchomości, które wpłynęły do RIO, zostały zbadane w ustawowym terminie. Szczegółowe dane dotyczące rodzajów rozstrzygnięć nadzorczych wydanych przez poszczególne RIO przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Wyniki działalności nadzorczej RIO wobec uchwał w sprawie podatku od nieruchomości w latach 2020-2021

Siedziba RIO	Nieważność w całości	Nieważność w części	Stwierdzenie nieistotnego naruszenia prawa	Łączna liczba rozstrzygnięć nadzorczych
Białystok	4	18	6	28
Bydgoszcz	2	23	0	25
Gdańsk	0	28	10	38
Katowice	1	9	0	10
Kielce	0	0	0	0
Kraków	1	13	0	14
Lublin	6	23	0	29
Łódź	3	19	1	23
Olsztyn	2	5	0	7
Opole	3	12	2	17
Poznań	8	57	3	68
Rzeszów	5	6	0	11
Szczecin	2	14	9	25
Warszawa	4	48	6	58
Wrocław	3	9	14	26
Zielona Góra	0	5	4	9
suma	44	289	55	388

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji uzyskanych z badań ankietowych przeprowadzonych w 16 RIO oraz informacji ujętych w Biuletynach Informacji Publicznej 16 RIO.

Jak wskazują przeprowadzone badania, kłopoty gmin z właściwą wykładnią norm prawnych w latach 2020-2021 wynikały nie tylko ze stosowania przepisów dotyczących podatku od nieruchomości, ale również rozwiązań wprowadzonych w celu przeciwdziałania skutkom pandemii. W ramach pakietu działań pomocowych, na mocy 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 ustaw²⁷ (ustawa COVID2), ustawodawca przyznał gminom dodatkowe uprawnienia w postaci możliwości wprowadzania przywilejów podatkowych. Dokonana analiza rozstrzygnięć nadzorczych RIO w latach 2020-2021 pozwala stwierdzić, że uchwały rad gmin wydawane na podstawie przepisów ogólnych i szczególnych dotyczyły naruszeń w przedmiocie elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości – takich jak określenie stawek, zwolnień – oraz ulg w spłacie podatku w postaci odroczenia terminu płatności rat podatku.

Suwerenność fiskalna gminy polega m.in. na możliwości kształtowania stawki w podatku od nieruchomości. Uprawnienie to nie ma charakteru bezwzględnego. Jednostki samorządu terytorialnego nie są upoważnione ani do regulowania tego, co zostało już ustawowo uregulowane, ani do wychodzenia poza zakres upoważnienia ustawowego²⁸. Dlatego rada gminy, podejmując uchwałę, jest zobowiązana do ustalenia ich w taki sposób, by nie przekroczyć wysokości stawek maksymalnych określonych przez ustawodawcę²⁹. Stosownie do brzmienia art. 5 ust. 2-4 u.p.o.l. gmina może różnicować wysokość stawek dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania, w tym dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z uwagi na fakt, że w analizowanych uchwałach taka sytuacja miała miejsce, należy wskazać, że postanowienia te mają charakter informacyjny i oprócz obowiązku nieprzekraczania stawki maksymalnej nie wynika z nich żaden zakaz co do sposobu ich dyferencjonowania³⁰. Do przykładowych naruszeń w tym zakresie należy m.in. wprowadzenie wariantowego określenia stawki dla opodatkowania budynków mieszkalnych lub ich części³¹, uchwalenie stawki na wyższym poziomie

²⁷ Dz.U. poz. 568 ze zm. Ustawa ta stanowiła nowelizację 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 (Dz.U. poz. 374 i 567).

²⁸ Uchwała nr 25/59/2020 Kolegium RIO w Opolu z 5.08.2020 r.

²⁹ B. Pahl, *Stawki podatku*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, <https://sip-1lex-1pl-1gv5b9u530386.han.wsb.gda.pl/#/monograph/369415938/333416?tocHit=1&cc-m=URELATIONS> [dostęp: 13.09.2022].

³⁰ L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 97.

³¹ Uchwała nr 17/26/2020 z 10.11.2020 r. Kolegium RIO w Białymstoku.

niż stawka maksymalna określona przez ustawodawcę³² czy wskazanie w uchwale innego niż ustawowy termin powstania obowiązku podatkowego³³.

Pamiętać należy, że rada gminy, która w stosunku do przedsiębiorców różnicuje stawki w podatku od nieruchomości, z dużą dozą prawdopodobieństwa wkracza w zakres art. 7 ust. 3 ustawy z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej³⁴ oraz warunków określonych w Rozporządzeniu Komisji (UE) Nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*³⁵. Dlatego kluczowe jest, aby, po pierwsze, ustalić, jaki charakter ma wskazana regulacja i po drugie, jeżeli uchwała przewiduje pomoc publiczną, to jej projekt należy przedłożyć do akceptacji Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, któremu przysługuje prawo wniesienia zastrzeżeń. Z badanych spraw wynika, że rady gmin nie dokonywały takich zgłoszeń, dopuszczając się tym samym naruszenia przedmiotowej regulacji³⁶.

W odpowiedzi na niwelowanie negatywnych skutków pandemii i pomoc przedsiębiorcom, których działalność gospodarcza została ograniczona, ustawodawca przewidział możliwość fakultatywnego zwolnienia z podatku od nieruchomości oraz przedłużenia terminów płatności jego rat. Na mocy art. 15p ust. 1 ustawy COVID rady gmin zostały upoważnione do wprowadzenia za część roku 2020 oraz za wybrane miesiące roku 2021 zwolnienia z opodatkowania gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Dodatkowo na podstawie art. 15p ust. 2 ustawy COVID wskazano możliwość wprowadzenia analogicznego zwolnienia w stosunku do gruntów, budynków i budowli zajętych na prowadzenie działalności przez organizacje pozarządowe oraz wskazane przez ustawodawcę podmioty.

Zwolnienie stanowi element konstrukcyjny podatku, który jest formą ograniczenia jego zakresu podmiotowego lub przedmiotowego. Sam fakt upoważnienia

³² Uchwała nr 3/68/2021 z 29.12.2021 r. Kolegium RIO w Opolu, Uchwała nr 01102-313/21 z 20.10.2021 r. Kolegium RIO w Olsztynie.

³³ Uchwała nr 305/2020 z 1.12.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie.

³⁴ Ustawa z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 743 ze zm.).

³⁵ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.U. UE L 352/1 z dnia 24.12.2013 r., s. 1-8).

³⁶ Uchwała: nr XXIX/88/2020 z 25.11.2020 r. i nr XXXI/94/2021 z 22.12.2021 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy, nr 259/g211/P/20 z 12.11.2020 r., nr 275/g278/P/20 i nr 276/g251/P/20 z 26.11.2020 r. Kolegium RIO w Gdańsku, nr 24/58/2020 z 31.07.2020 r. Kolegium RIO w Opolu, nr 34/1575/2020 z 30.12.2020 r. i nr 1/14/2021 z 13.01.2021 r. Kolegium RIO w Poznaniu, nr I/58/2020 z 3.01.2020 r. Kolegium RIO w Rzeszowie, nr XXIII.103.S.2021 z 3.11.2021 r. Kolegium RIO w Szczecinie.

gminy do jego wprowadzenia nie budzi zastrzeżeń natury prawnej. Specyfika wspomnianego rozwiązania polega jednak na tym, że na mocy przepisów szczególnych rady gmin zostały upoważnione do konstruowania zwolnień podmiotowo-przedmiotowych, podczas gdy zgodnie z art. 217 Konstytucji RP takie uprawnienie im nie przysługuje³⁷. W omawianej sytuacji sprawa nie jest jednak taka oczywista, gdyż ustawy COVID i COVID2 zostały przyjęte w stanie wyższej konieczności, tj. zagrożenia epidemiologicznego³⁸. Dodatkowo ustawodawca określił adresatów przywileju jako podmioty, których płynność finansowa uległa pogorszeniu. Tym samym wskazał *de facto* zakres podmiotowy, chociaż nie sprecyzował, w jaki sposób należy go interpretować. Mając to na uwadze, rady gmin zostały zmuszone, aby samodzielnie tworzyć kryteria potrzebne do przyznawania zwolnień. Z przeprowadzonej analizy wynika, że gminy, powołując się na art. 15p ustawy COVID, dopuszczały się naruszeń prawa.

Kolejnym nowym rodzajem przywileju, jaki wprowadził ustawodawca na mocy przepisów ustawy COVID2, jest możliwość odroczenia terminu płatności. Na mocy art. 15q ust. 1 ustawy COVID rada gminy może przedłużyć, w drodze uchwały, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, terminy płatności rat podatku od nieruchomości, płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 r., nie dłużej niż do dnia 30 września 2020 r. oraz płatnych w wybranych miesiącach 2021 r., nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2021 r. Wskazane uprawnienie przysługuje analogicznie jak w przypadku art. 15p ust. 2 w stosunku do organizacji pozarządowych i wskazanych podmiotów.

Instytucja przedłużenia (odroczenia) terminu płatności podatku stanowi formę pomocy władzy publicznej w spłacie zobowiązań podatkowych. Jej istota polega na wydłużeniu czasu do dokonania określonej czynności i dotyczy tylko takiego terminu, który jeszcze nie upłynął. Zgodnie z art. 6 ust. 7 u.p.o.l. podatek od nieruchomości płatny jest w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Oznacza to, że rada gminy, podejmując uchwałę, w której przedłuża

³⁷ Na mocy art. 217 Konstytucji RP zwolnienia podmiotowe mogą być wprowadzane wyłącznie w drodze ustawy. Inaczej jest w przypadku zwolnień przedmiotowych, które mogą wynikać z rozporządzenia czy uchwały rady gminy. Zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe nie przestaje być zwolnieniem podmiotowym, w związku z czym musi być regulowane ustawowo.

³⁸ Przykładowo w 2001 r., po zamachach na World Trade Center, Minister Finansów na mocy rozporządzenia z dnia 24.09.2001 r. „udzielił” w imieniu Skarbu Państwa czasowej gwarancji obejmującej odpowiedzialność przewoźników krajowych z tytułu przewozów lotniczych. Działaniem tym złamał Konstytucję RP, gdyż stosownie do art. 216 ust. 4 udzielanie gwarancji przez państwo następuje na zasadach i w trybie określonym w ustawie.

termin płatności podatku, który już upłynął, narusza art. 15q ust. 1 ustawy COVID³⁹. Jak bowiem wskazał NSA, w sytuacji, gdy termin ekspirował, nie może podlegać jakimkolwiek modyfikacjom, a więc nie może być ani przedłużony, ani skrócony⁴⁰.

Z przeprowadzonych badań wynika, że do innych stwierdzonych przez RIO naruszeń art. 15q ust. 1 ustawy COVID zalicza się np. przedłużenie terminów płatności podatku dla jednostek organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa (KOWR)⁴¹, który w świetle art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴² należy do sektora finansów publicznych. Skoro KOWR jest zorganizowany w formie agencji wykonawczej, to jego jednostki organizacyjne nie mogą nosić przymiotu przedsiębiorcy, a w konsekwencji art. 15q ust. 1 ustawy COVID nie ma zastosowania. Stwierdzono, że do dosyć powszechnych naruszeń zalicza się również uzależnienie przez rady gmin prawa do otrzymania przedłużenia terminu płatności podatku od spełnienia dodatkowych warunków niezwiązanych z wirusem SARS-COV-2, np. złożenia wniosku na piśmie, przedstawienia dokumentów potwierdzających pogorszenie sytuacji finansowej wnioskodawcy oraz złożenie oświadczenia o niezaleganiu z płatnością podatku od nieruchomości⁴³.

Jednak największa liczba rozstrzygnięć nadzorczych dotyczyła orzeczenia nieważności postanowień uchwał zawierających pouczenie o odpowiedzialności karnej w przypadku podania nieprawdziwych danych służących ustaleniu prawa do przywileju podatkowego bądź nałożenia obowiązku złożenia przez ubiegającego się o zwolnienie oświadczenia o świadomości odpowiedzialności karnej za podanie danych niezgodnych z prawdą. Dotyczy to zarówno uchwał w zakresie zwolnień w podatku od nieruchomości podjętych w oparciu o regulacje zawarte w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.⁴⁴ lub art. 15p w związku z art. 15zzzh ustawy COVID – w odniesieniu do grup przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu

³⁹ Uchwała: nr 8/159/2020 z 11.05.2020 r., nr 9/174/2020 i nr 9/175/2020 z 1.06.2020 r. Kolegium RIO w Białymstoku, nr 266/XV/2020 i nr 269/XV/2020 z 30.06.2020 r. oraz nr 135/X/2021 z 22.04.2021 r. Kolegium RIO w Katowicach, nr KI.4110.86.2021 r. z 24.04.2021 r. Kolegium RIO w Krakowie, nr 199/2020 z 19.05.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie, nr 19/49/2020, nr 19/50/2020 i nr 19/52/2020 z 24.06.2020 r. Kolegium RIO w Opolu, nr XIV/1297/2020, nr XIV/1300/2020 i nr XIV/1302/2020 z 2.06.2020 r. Kolegium RIO w Rzeszowie, nr 127/2020 z 17.06.2020 r. Kolegium RIO w Zielonej Górze.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 12.07.2017 r., II FSK Nr 1671/16.

⁴¹ Uchwała nr 212/2020 z 2.06.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie.

⁴² Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.).

⁴³ Uchwała: nr XIX/58/2020 z 22.07.2020 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy, nr 8/445/2021 z 10.03.2021 r. i nr 24/1436/2021 z 13.01.2021 r. Kolegium RIO w Poznaniu, nr XXVI.134.K.2021 z 15.12.2021 r. Kolegium RIO w Szczecinie.

⁴⁴ Uchwała: nr 9/24/2021 z 31.03.2021 r. Kolegium RIO w Opolu, nr 24/1436/2021 z 13.10.2021 r. Kolegium RIO w Poznaniu.

COVID-19⁴⁵, jak i przedłużenia terminu płatności rat podatku dla ww. grup przedsiębiorców – uchwalonych na mocy art. 15q w związku z art. 15zzzh ustawy COVID⁴⁶. Jest to nowy rodzaj naruszeń prawa, który nie był stwierdzany we wcześniejszej działalności nadzorczej RIO.

Warto ponadto zwrócić uwagę na zagadnienia związane z wejściem w życie uchwał w sprawie podatku od nieruchomości, które są aktami prawa miejscowego. Mają one generalny charakter, gdyż nie wskazują adresata normy z nazwy, lecz poprzez wskazanie jego cech. Charakteryzuje je również abstrakcyjność, nie mają bowiem jednorazowego zastosowania, lecz odnoszą się do zachowań powtarzalnych. Zasady i tryb ich ogłaszania, w myśl art. 42 u.s.g., reguluje ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych⁴⁷. Zgodnie z art. 88 ust. 1 Konstytucji RP warunkiem koniecznym wejścia w życie aktu prawa miejscowego jest jego ogłoszenie. W myśl art. 13 pkt 2 u.a.n. akty prawa miejscowego organów gminy podlegają ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Postanowienia art. 4 ust. 1 u.a.n. określają, że akty prawa miejscowego wchodzą w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny wskaże termin dłuższy. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż 14 dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym (art. 4 ust. 2 u.a.n.).

Na kategoriyczny charakter przepisu art. 4 ust. 1 u.a.n., stanowiącego powszechnie obowiązującą normę, zwraca uwagę Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z 14.06.2011 r.⁴⁸ Sąd stwierdził w nim, że przepis ten ma zastosowanie zarówno w przypadku, gdy dany akt nie zawiera postanowień dotyczących jego wejścia w życie, jak i wówczas, gdy dany akt normatywny wskazuje termin wejścia

⁴⁵ Uchwała: nr 9/178/2020 z 1.06.2020 r. Kolegium RIO w Białymstoku, nr 140/g120/P/20 z 21.05.2020 r. Kolegium RIO w Gdańsku, nr 226/XII/2020 z 28.05.2020 r. Kolegium RIO w Katowicach, nr 189/2020 z 19.05.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie, nr 26/106/2020 z 24.06.2020 r. Kolegium RIO w Łodzi, nr 0102-199/20 z 5.05.2020 r. Kolegium RIO w Olsztynie, nr 14/39/2020 z 13.05.2020 r. Kolegium RIO w Opolu, nr 13/580/2020 z 9.06.2020 r. Kolegium RIO w Poznaniu, nr 86/2020 z 3.06.2020 r. Kolegium RIO we Wrocławiu.

⁴⁶ Uchwała: nr 9/177/2020 z 1.06.2020 r. Kolegium RIO w Białymstoku, nr XIV/40/2020 z 20.05.2020 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy, nr 145/g127/P/20 z 21.05.2020 r. Kolegium RIO w Gdańsku, nr 227/XII/2020 z 28.05.2020 r. Kolegium RIO w Katowicach, nr 190/2020 z 19.05.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie, nr 23/101/2020 z 10.06.2020 r. Kolegium RIO w Łodzi, nr 0102-200/20 z 5.05.2020 r. Kolegium RIO w Olsztynie, nr 16/43/2020 z 27.05.2020 r. Kolegium RIO w Opolu, nr 13/573/2020 z 9.06.2020 r. Kolegium RIO w Poznaniu, nr 85/2020 z 3.06.2020 r. Kolegium RIO we Wrocławiu.

⁴⁷ Ustawa z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1461) – dalej u.a.n.

⁴⁸ Wyrok NSA z 14.06.2011 r., II GSK 632/10, LEX nr 1083328.

w życie w sposób nieprawidłowy. W uzasadnieniu wymienionego wyroku NSA przypomniał, że obowiązek wprowadzenia *vacatio legis* do aktów normatywnych wynika z zasady bezpieczeństwa prawnego, pewności obrotu prawnego, poszanowania praw nabytych oraz ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, które wywodzą się z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP.

Z cytowanych przepisów u.a.n. wynika, że warunkiem wejścia w życie uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego jest jej ogłoszenie w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Wyjątek od zakazu nadania aktowi normatywnemu mocy wstecznej został określony w art. 5 u.a.n., który dopuszcza nadanie aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej tylko w sytuacji, gdy „zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie”. W takim przypadku bezwzględny obowiązkiem organów wydających taki akt jest podanie faktycznego i prawnego uzasadnienia wskazującego na to, że pomimo działania wstecz takiego aktu będzie on realizował zasady demokratycznego państwa prawa⁴⁹. Taka możliwość może dotyczyć jedynie uchwał w sprawie ulg podatkowych. Wskazuje na to Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Warszawie, odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK)⁵⁰ dopuszczającego retroaktywność aktu normatywnego oraz do wyroku TK⁵¹, w którym TK uznał, że działanie prawa wstecz nie oznacza naruszenia art. 2 Konstytucji RP w przypadku, gdy tak wprowadzone przepisy poprawiają sytuację prawną niektórych adresatów danej normy prawnej, nie pogarszając zarazem sytuacji prawnej pozostałych jej adresatów. Tym samym nie można nadawać mocy wstecznej przepisom, które regulują prawa i obowiązki obywateli i pogarszają ich sytuację prawną⁵².

Dokonując oceny zgodności z prawem uchwał podejmowanych przez rady gmin w sprawie podatku od nieruchomości, kolegia RIO stwierdziły w badanych uchwałach wiele wad polegających na istotnym naruszeniu postanowień u.a.n. w związku z nieprawidłowym określeniem daty ich wejścia w życie.

Część z uchwał będących przedmiotem nadzoru zawierała postanowienia, zgodnie z którymi powyższe akty prawa miejscowego miały wejść w życie przed upływem 14 dni od dnia ich publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym⁵³,

⁴⁹ Wyrok WSA w Warszawie z 16.02.2016 r., III SA/Wa 1390/15, LEX nr 2055180.

⁵⁰ Wyrok TK z 24.10.2000 r., K 12/00, LEX nr 44561.

⁵¹ Wyrok TK z 25.09.2000 r., K 26/99, LEX nr 44402.

⁵² Orzeczenie TK z 30.11.1988 r., K 1/88, LEX nr 25486; wyroki TK: z 8.03.2005 r., K 27/03, LEX nr 149920; z 19.03.2007 r., K 47/05, LEX nr 257769.

⁵³ Uchwała: nr 003/p211/P/21 z 7.01.2021 r. Kolegium RIO w Gdańsku, nr XIV.109.K.2020 z 3.06.2020 r. Kolegium RIO w Szczecinie.

a nawet przed dniem ich publikacji, w tym z datą wsteczną⁵⁴, co stanowi – w ocenie organów nadzoru – istotne naruszenie art. 4 ust. 1 u.a.n., skutkujące koniecznością orzeczenia nieważności wadliwych zapisów dotyczących daty wejścia w życie aktu prawa miejscowego.

Jednocześnie wśród aktów prawa miejscowego podjętych w sprawach podatku od nieruchomości znalazły się takie, które w swoich postanowieniach zawierały zapisy, że wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym z mocą obowiązującą z dniem, który nie był tożsamy z 14. dniem po dokonaniu publikacji badanej uchwały. Z uwagi na fakt, że uchwała nie może wejść w życie bez uzyskania przez nią mocy obowiązującej i odwrotnie – uzyskanie przez nią mocy obowiązującej oznacza wejście w życie uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego – zachodziła konieczność orzeczenia nieważności wadliwych postanowień badanych uchwał⁵⁵.

3. Weryfikacja rozstrzygnięć nadzorczych RIO przez sądy administracyjne

Dokonując oceny efektywności działalności nadzorczej RIO wobec uchwał w sprawie podatku od nieruchomości posłużono się miernikiem oceny efektywności realizacji budżetu zadaniowego. W tym celu jako skuteczny przyjęto wskaźnik na poziomie co najmniej 89%, tj. odsetka rozstrzygnięć nadzorczych, które się uprawomocniły, podjętych w stosunku do powyższych aktów prawa miejscowego⁵⁶.

Przeprowadzone badania pozwoliły na ustalenie, że 387 z 388 rozstrzygnięć nadzorczych RIO wydanych w latach 2020–2021 wobec uchwał w sprawach podatku od nieruchomości uprawomocniło się. Wobec tego odsetek prawomocnych uchwał kolegiów RIO podjętych w ww. sprawach wyniósł 99,74%. Wskazuje to na wysoki stopień efektywności RIO w tym zakresie.

⁵⁴ Uchwała: nr 10/192/2020 z 25.06.2020 r. Kolegium RIO w Białymstoku, nr VII/26/2021 z 3.03.2021 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy, nr 10/2020 z 2.01.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie, nr 12/43/2021 z 31.03. 2021 r. Kolegium RIO w Łodzi, nr 57/2020 z 17.02.2020 r. Kolegium RIO w Zielonej Górze.

⁵⁵ Uchwała: nr XXIX/95/2020 z 25.11.2020 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy, nr 131/g274/P/21 z 23.09.2021 r. Kolegium RIO w Gdańsku, nr 416/XXVIII/2020 z 3.12.2020 Kolegium RIO w Katowicach, nr 41/105//2021 z 22.12.2021 r. Kolegium RIO w Łodzi, nr 0102-6/20 z 2.01.2020 r. Kolegium RIO w Olsztynie, nr 30/1776/2021 z 20.12. 2021 r. Kolegium RIO w Poznaniu.

⁵⁶ Przyjmując wielkość wskaźnika, autorki wzorowały się na mierniku określonym w budżecie zadaniowym RIO, którego celem jest ocena efektywności działalności organów nadzoru i kontroli. Przyjmuje się, że działalność RIO jest efektywna, gdy miernik plasuje się na poziomie co najmniej 89%. Miernik ten został określony jako odsetek wniosków pokontrolnych przyjętych do realizacji przez kierowników podmiotów kontrolowanych – adresatów wystąpień pokontrolnych w danym roku (%).

Tylko w trzech przypadkach rozstrzygnięcia nadzorcze zostały zaskarżone do właściwych miejscowo wojewódzkich sądów administracyjnych (WSA), co stanowi jedynie 0,77% rozstrzygnięć nadzorczych RIO.

W pierwszym przypadku gmina wniosła skargę do WSA w Rzeszowie na uchwałę Kolegium RIO w Rzeszowie⁵⁷ orzekającą nieważność uchwały w sprawie przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości (podjętą na mocy art. 15q ust. 1 ustawy COVID) z uwagi na objęcie powyższą ulgą w spłacie podatku rat podatku, których pierwotny termin płatności upłynął, oraz z uwagi na dodatkowe doprecyzowanie pojęcia pogorszenia płynności finansowej nieznanego, w ocenie organu nadzoru, umocowania w delegacji ustawowej, na mocy której rada gminy podjęła zakwestionowaną uchwałę. WSA w Rzeszowie, uznając skargę za zasadną, stwierdził, że istnieje możliwość nadania mocy wstecznej uchwale wprowadzającej ulgi w spłacie podatku, tym samym uznając za dopuszczalne prawnie przedłużenie płatności raty podatku od nieruchomości, której termin płatności upłynął – zwłaszcza w sytuacji szczególnej wywołanej pandemią. Wymaga podkreślenia, że wskazane stanowisko WSA w Rzeszowie jest odmienne od poglądu wyrażonego w analogicznej sprawie przez NSA w sprawie o sygn. II FSK Nr 1671/16⁵⁸. WSA w Rzeszowie uznał także za zgodne z prawem doprecyzowanie w uchwale stanowiącej akt prawa miejscowego ustawowego pojęcia pogorszenia sytuacji finansowej⁵⁹.

W pozostałych dwóch przypadkach skargi wniesione na rozstrzygnięcia nadzorcze kolegiów RIO zostały oddalone. Powyższe sprawy dotyczyły orzeczenia przez Kolegium RIO w Poznaniu nieważności uchwały w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości wprowadzającej zwolnienia dla przedsiębiorców, stanowiące pomoc *de minimis*, bez uzyskania opinii Prezesa UOKiK⁶⁰ oraz orzeczenia przez Kolegium RIO w Bydgoszczy nieważności uchwały w sprawie udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej w formie zwolnień w podatku od nieruchomości w części określającej zwolnienia podmiotowe dla przedsiębiorców⁶¹. Tym samym w obu opisanych wyżej przypadkach zaskarżone uchwały RIO zostały utrzymane w obrocie prawnym, stając się rozstrzygnięciami prawomocnymi.

⁵⁷ Uchwała nr XV/1376/2020 z 16.06.2020 r. Kolegium RIO w Rzeszowie.

⁵⁸ Patrz przypis 39.

⁵⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z 10.09.2020 r., I SA/Rz 469/20.

⁶⁰ Uchwała nr 31/1418/2020 z 9.12.2020 r. Kolegium RIO w Poznaniu; wyrok WSA w Poznaniu z 23.06.2021 r., I SA/Po 128/21.

⁶¹ Uchwała nr VIII/32/2021 z 17.03.2021 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy; wyrok WSA w Bydgoszczy z 20.07.2021 r., I SA/Bd 307/21.

Wnioski

Niespodziewany wybuch pandemii COVID-19 odcisnął swoje piętno we wszystkich sferach życia i w znaczący sposób zmienił dotychczasowe otoczenie społeczne, gospodarcze i zawodowe. Wszechobecny lockdown, a co za tym idzie, ograniczenie relacji międzyludzkich wpłynęło na zmianę modelu pracy i komunikacji wśród podmiotów sektora finansów publicznych. Do nowej rzeczywistości musiały dostosować się organy stanowiące gmin, które zostały umocowane do szybkiego procedowania uchwał dotyczących nieznanych wcześniej przywilejów w podatku od nieruchomości. W ślad za poszerzeniem kompetencji rad gmin, również państwowe organy nadzoru w postaci 16 RIO zostały zobligowane do wykonywania obowiązków w szerszym niż dotychczas zakresie. Z uwagi na fakt, że ich realizacja odbywała się w niespotykanej dotąd rzeczywistości, w artykule zbadano hipotezę, zgodnie z którą RIO w sposób efektywny realizują swoje funkcje nadzorcze w stosunku do uchwał rad gmin w zakresie podatku od nieruchomości w latach 2020–2021. Jej weryfikacja ma charakter twierdzący, co wynika z następujących kwestii:

1. Okres pandemii nie wpłynął negatywnie na pracę RIO w Polsce.

Należy wskazać, że RIO nie funkcjonują w izolacji i w czasie lockdownu, podobnie jak wiele innych podmiotów, stanęły przed wyzwaniem przeprowadzenia zmian na płaszczyźnie organizacyjnej i finansowej. Niemniej jednak wdrożenie koniecznych procesów nie było zbyt kłopotliwe. Wynika to stąd, że RIO dla sprawnego wykonywania działalności nadzorczej, już znacznie wcześniej – bo w okresie kilku lat poprzedzających wystąpienie pandemii – przeprowadziły proces informatyzacji. Dzięki temu w 12 izbach w Polsce funkcjonował tzw. system eNadzór, który bez problemu umożliwiał pracę zdalną, nawet w warunkach koniecznej izolacji⁶². Dodatkowo przed okresem pandemii w RIO dokonano wieloletnich zakupów inwestycyjnych, co w pełni pozwoliło na unowocześnienie i dostosowanie sprzętu informatycznego do wymogów procesu elektronicznego. Niezależnie od możliwości sprzętowych, dla sprawnego wykonywania działalności nadzorczej niezwykle istotny jest czynnik ludzki. Należy zatem podkreślić, że w czasie pandemii pracownicy RIO byli niezwykle zaangażowani w wykonywanie swojej pracy, co pozwoliło na prowadzenie aktywności w sposób niezakłócony i na wysokim poziomie merytorycznym.

2. Zagadnienia, które były przedmiotem rozstrzygnięć RIO w latach 2020–2021, pozwalają na pozytywną ocenę efektywności pracy izb.

Stwierdzenie, że RIO pełnią funkcje nadzorcze w sposób efektywny, było możliwe dzięki zbadaniu zakresu przedmiotowego rozstrzygnięć, jakie zapadły na grun-

⁶² Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego, s. 166.

cie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz na mocy szczególnych regulacji prawnych wynikających z ustawy COVID, umożliwiających uchwalanie przez organy stanowiące gmin dodatkowych przywilejów dla przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

Sprawy te dotyczyły: fakultatywnego zwolnienia z podatku od nieruchomości oraz przedłużenia terminów płatności jego rat. Jako nieznanie wcześniej casusy dostrzeżono rozstrzygnięcia RIO w sprawach postanowień uchwał dotyczących pouczenia o odpowiedzialności karnej za podanie nieprawdziwych danych, przy czym żaden przepis u.p.o.l. lub ustawy COVID nie daje podstawy prawnej do żądania przez gminę oświadczenia o składaniu fałszywych zeznań pod rygorem odpowiedzialności karnej.

Analiza powyższych spraw została dokonana w oparciu o metodę dogmatyczno-prawną, a o efektywności działania RIO świadczy fakt, że wszystkie uchwały, które wpłynęły do organu nadzoru w latach 2020–2021 i dotyczyły podatku od nieruchomości, zostały poddane ocenie ich legalności w ustawowym terminie, tj. w ciągu 30 dni od daty ich wpływu.

3. Weryfikacja rozstrzygnięć nadzorczych RIO przez sądy administracyjne cechuje się bardzo wysokim stopniem skuteczności.

W tym aspekcie ocena efektywności działania RIO została dokonana w oparciu o metodę badań statystycznych. Na jej podstawie ustalono, że na 388 rozstrzygnięć nadzorczych wydanych w latach 2020–2021 w sprawach podatku od nieruchomości, aż 387 spraw się uprawomocniło. *A contrario* tylko jedna sprawa pozostała nieprawomocna. Tym samym procentowy udział prawomocnych uchwał kolegiów w stosunku do ogólnej liczby rozstrzygnięć jest bardzo wysoki i kształtuje się na poziomie 99,74% skuteczności. Przyjmując, że skoro zastosowany w artykule miernik pozwala na ocenę efektywności działania już na poziomie 89%, to wynikający z przeprowadzonych badań wskaźnik, który plasuje się ponad 10 punktów procentowych wyżej od pierwotnie przyjętego, dowodzi, że efektywność działania RIO jest bardzo wysoka.

Należy również wspomnieć, że w analizowanym okresie tylko w trzech przypadkach rozstrzygnięcia nadzorcze zostały zaskarżone do właściwych wojewódzkich sądów administracyjnych (WSA), co oznacza, że 385 uchwał kolegiów pozostało w obrocie prawnym jako niebudzące zastrzeżeń co do ich legalności i słuszności ze strony organów gmin.

Reasumując, przeprowadzone badania dowodzą, że działalność nadzorcza RIO w zakresie badania uchwał dotyczących podatku od nieruchomości w latach 2020–2021 wskazuje na efektywność na poziomie niebudzącym wątpliwości.

Literatura

- Baranowska-Zajac W., *Właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru wobec jednostek samorządu terytorialnego a zakres pojęcia „sprawy finansowe” – próba uporządkowania problematyki*, „Studia Prawnicze KUL” 2020, nr 1, <https://doi.org/10.31743/sp.10626>.
- Celarek K., *Prawne i praktyczne aspekty kontroli i nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015.
- Ciąglewicz-Miśta A., Talik A., *Podatki i opłaty w przedmiocie nadzoru regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 6.
- Dębowska-Romanowska T., *Spór wokół koncepcji regionalnych izb obrachunkowych – w świetle art. 171 ust. 2 Konstytucji*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007.
- Dąbek D., *Prawo miejscowe*, Warszawa 2015.
- Etel L., *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004.
- Etel L., *Nadzór i kontrola regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu terytorialnego w sferze podatkowej*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, red. M. Stec, Warszawa 2010.
- Glumińska-Pawlic J., *Czy nadzór i kontrola nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego ograniczają ich samodzielność?*, [w:] *Samorząd – finanse – nadzór i kontrola*, praca zbiorowa, red. R.P. Krawczyk, M. Stec, Warszawa 2013.
- Goździk K., *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego a nadzór organów państwowych*, [w:] *Miejsce i rola RIO i SKO w systemie samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J.P. Tarno, Zielona Góra 2005.
- Hauser R., *Regionalne izby obrachunkowe w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007.
- Janku Z., *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego a istota nadzoru, ze szczególnym uwzględnieniem nadzoru regionalnej izby obrachunkowej*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007.
- Krawczyk R.P., *Regionalne izby obrachunkowe – pozycja konstytucyjna i jej uwarunkowania ustawowe*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe w latach 1993–2003*, praca zbiorowa, red. B. Cybulski i S. Srocki, Wrocław 2003.
- Krawczyk R.P., *Status ustrojowo-prawny regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007.
- Kurzydło E., *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad uchwałami gmin w sprawie podatków i opłat lokalnych na 2016 r.*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 5.
- Miemiec M., *Nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego*, [w:] *Studia nad samorządem terytorialnym*, praca zbiorowa, red. A. Błaś, Wrocław 2008.
- Miemiec W., Miemiec M., Sawicka K., *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013.
- Pahl B., *Stawki podatku*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017.
- Rokicka-Murszewska K., *Komentarz do art. 91 ustawy o samorządzie gminnym*, [w:] *Ustawy samorządowe. Komentarz*, red. S. Gajewski, A. Jakubowski, Warszawa 2018.
- Salachna J.M., *Funkcja ustrojowa regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 12.
- Skibiński A., *Samodzielność samorządu terytorialnego w Polsce w świetle ukształtowanego nadzoru*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007.

- Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2020 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2021.
- Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2021 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2022.
- Srocki S., *Kompetencje nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe w Polsce w latach 1993–2003*, praca zbiorowa, red. B. Cybulski i S. Srocki, Wrocław 2003.
- Stec M., Babczuk A., Ciszewski P., Cybulski B., Etel L., Miemiec W., Mykowska Z., Paczocha M., Płazek S., Renczyński D., Salachna J.M., Srocki S., Trykozko R., Witalec W., Wójcik Z.K., Wróbel W., *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Warszawa 2010.
- Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, praca zbiorowa, red. W. Modzelewski, Warszawa 2021.

Marta Maksimczuk

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID 0000-0001-7855-5469

m.maksimczuk@uwb.edu.pl

Prawno-ekonomiczne aspekty zwrotu podatku VAT dla podróżnych na przykładzie polsko-białoruskich przejść granicznych

Słowa kluczowe: Tax Free, zwrot podatku vat dla podróżnych, granica zewnętrzna UE

Streszczenie. W niniejszym artykule podjęto próbę określenia ekonomicznego znaczenia narzędzia zwrotu podatku VAT dla podróżnych oraz odpowiedzi na pytanie, czy regulacje prawne w tym zakresie są optymalne. Określony tu problem ma charakter interdyscyplinarny, co zdecydowało o kształcie artykułu. Składa się na nią analiza relacji eksportu podróżnych do eksportu Polski i jej wybranych województw (podlaskiego i lubelskiego) na Białoruś w celu określenia znaczenia badanego zjawiska z perspektywy ekonomicznej i prawnej. Na tej podstawie postawiono hipotezę, że mechanizm zwrotu podatku VAT dla podróżnych przynosi korzyści ekonomiczne, jednak konstrukcja przepisów i praktyka mogą sprzyjać nadużyciom podróżnych i przedsiębiorców w tym aspekcie. Do weryfikacji hipotezy wykorzystano metody: dogmatyczno-prawną, analizę literatury, przepisów i orzecznictwa, metodę ilościową oraz ustrukturyzowane wywiady z pracownikami Krajowej Administracji Skarbowej oraz z przedsiębiorcami.

Legal and economic aspects of VAT refund for travelers on the example of Polish-Belarusian border crossings

Keywords: tax free, vat refund for travelers, EU external border

Summary. The present article is aimed to determine the economic relevance of the VAT refund tool for travellers and whether the legal regulations in this area are optimal. The problem specified here has an interdisciplinary character and constitutes an analysis of the relation of travellers' export to the export of Poland and its selected voivodeships (Podlaskie and Lubelskie Voivodeships) to Belarus in order to determine the significance of the phenomenon examined from an economic and legal perspective. Based on this, the hypothesis was that the mechanism of VAT refunds to travellers brings economic benefits, however, the construction of regulations and practice could be conducive to abuse in this aspect. The methods used to verify the hypothesis were: dogmatic-legal, analysis of literature, regulations and case law, quantitative method, and structured interviews with employees of the National Tax Administration and with entrepreneurs.

Wstęp

Zarówno polska, jak i międzynarodowa literatura przedmiotu przedstawia niewiele opracowań, które poruszają prawne kwestie funkcjonowania procedury szczególnej, tj. zwrotu podatku VAT dla podróżnych (dalej: Tax Free). Jest to również istotne

z perspektywy analizy polskiej wymiany transgranicznej, szczególnie na wschodnich granicach, które jednocześnie są granicami zewnętrznymi Unii Europejskiej. Analiza danych statystycznych pokazuje, że w latach 2012-2020 uwidoczniły się znaczące rozmiary zjawiska Tax Free na polsko-białoruskich przejściach granicznych. Wynikały one z dążenia podróżnych do osiągnięcia maksymalnie możliwych korzyści ekonomicznych w związku z przysługującym im zwrotem podatku od towarów i usług. Tym samym wymaga to wnikliwej i wszechstronnej analizy przepisów prawnych regulujących funkcjonowanie tej procedury szczególnej na polskich zewnętrznych granicach. Dodatkowo analizowane zjawisko należy badać w kontekście przeciwdziałania praktykom podróżnych i przedsiębiorców sprzyjającym nadużyciom. Niezbędna jest więc wnikliwa i skuteczna kontrola na wszystkich etapach realizacji tej procedury.

1. Metodologia badania

Podjęty problem badawczy sprowadza się do pytania: czy narzędzie zwrotu podatku VAT dla podróżnych jest istotne ekonomicznie oraz czy regulacje prawne w tym zakresie są optymalne? Stanowi on jednocześnie zakres przedmiotowy badań, czyli zwrot podatku VAT dla podróżnych na polsko-białoruskich granicach. Przesłanką do podjęcia badania była zarówno istotność tematu z punktu widzenia budżetu państwa, wymiany międzynarodowej, jak i potrzeba wskazania niepokojących zjawisk. Dotychczas w polskiej literaturze prawnej i ekonomicznej nie pojawiło się opracowanie, w którym zagadnienie zwrotu podatku VAT dla podróżnych zostało omówione w sposób interdyscyplinarny.

Celem niniejszej publikacji jest przeprowadzenie oceny procedury szczególnej, tj. zwrotu podatku VAT dla podróżnych w wymianie transgranicznej realizowanej przez polsko-białoruskie przejścia graniczne i ustalenia, czy narzędzie zwrotu podatku VAT dla podróżnych jest istotne ekonomicznie oraz czy regulacje prawne w tym zakresie są optymalne. Postawiono hipotezę badawczą wskazującą, że instytucja zwrotu podatku VAT dla podróżnych jest istotna ekonomicznie, jednak konstrukcja przepisów oraz praktyka mogą sprzyjać nadużyciom podróżnych i przedsiębiorców w tym zakresie. Jako okres badawczy przyjęto lata 2012-2020. Wynikało to z rosnącego udziału wymiany transgranicznej (turystyki transgranicznej i nierejestrowanych zakupów) na wschodnich granicach Polski¹. Ponadto dalszym uzasadnieniem był

¹ H. Powęska, *Udział nierejestrowanych zakupów artykułów nieżywnościowych w obrotach handlowych Polski z Ukrainą, Białorusią i Rosją*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2014, t. XVI, z. 3, s. 236-241; M. Wosiek, R. Kata, *Handel na pograniczu polsko-ukraińskim – wybrane aspekty ekonomiczne*, „Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician”

moment wprowadzenia elektronicznej procedury rozliczania deklaracji Tax Free oraz dostępność pełnych i porównywalnych danych².

W celu zweryfikowania postawionej hipotezy badawczej użyto metody ilościowej i dogmatyczno-prawnej oraz dokonano analizy literatury, przepisów i orzecznictwa sądów administracyjnych, a także ustrukturyzowanych wywiadów z pracownikami Krajowej Administracji Skarbowej i przedsiębiorcami.

Metoda ilościowa opierała się głównie na analizie danych Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących oficjalnego eksportu Polski na Białoruś oraz z wybranych województw tzw. ściany wschodniej (podlaskie, lubelskie), graniczących z Republiką Białoruś oraz danych dotyczących wartości przedstawionych na odcinku granicy polsko-białoruskiej dokumentów Tax Free. Wykorzystano wskaźniki dynamiki oraz relacji Tax Free do oficjalnego eksportu Polski ogółem i analizowanych województw w celu ustalenia istotności ekonomicznej badanego zjawiska. W celu ustalenia, czy regulacje prawne w tym zakresie są optymalne i czy sprzyjają nadszyciom kupujących i przedsiębiorców, wykorzystano metodę dogmatyczno-prawną, analizę literatury, analizę orzecznictwa sądów administracyjnych oraz ustrukturyzowane wywiady z pracownikami Krajowej Administracji Skarbowej oraz przedsiębiorcami. Dokonano typizacji wybranych nadszyciom kupujących i przedsiębiorców ze względu na: wskazanie miejsca zamieszkania podróżnych, charakter handlowy, przebywanie kupującego na terytorium RP w czasie dokonywania zakupów, transakcje pozorne oraz błędne wypełnianie formularzy Tax Free. W tym celu przeanalizowano 17 wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Białymstoku i w Lublinie oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego (ze względu na właściwość miejscową).

2. Ekonomiczne uzasadnienie funkcjonowania zwrotu podatku VAT dla podróżnych na granicach polsko-białoruskich

Białoruś z punktu widzenia krajów ościennych nie jest ani głównym, ani wiodącym partnerem Polski w handlu zagranicznym. Obroty handlu zagranicznego Polski według wybranych (sąsiadujących) krajów w latach: 2005, 2010, 2015, 2020 (w %) przedstawia tabela 1.

2019, vol. 64, nr 2, s. 44-63 oraz J. Zielińska-Szczepkowska, I. Zabielska, R. Kisiel, *Turystyka transgraniczna – wybrane aspekty*, Olsztyn 2018, s. 32-46.

² Otrzymano kompletne (od 2010 r.) dane tylko w odniesieniu do województwa podlaskiego. Natomiast dane dotyczące województwa lubelskiego od 2012 r. (wartość przedstawionych na odcinku PL-BY dokumentów Tax Free w PLN w latach 2010-2020 – odpowiedź na wniosek o dostęp do informacji publicznej 2001-IWK.0150.47.2022.2 z 9 marca 2022 r.).

Tabela 1. Obroty (eksport i import) handlu zagranicznego Polski według wybranych (sąsiadujących) krajów w latach: 2005, 2010, 2015, 2020 (w %)

Lp.	Kraje	Udział w 2005 r. w %	Udział w 2010 r. w %	Udział w 2015 r. w %	Udział w 2020 r. w %
1	Rosja	6,8	7,3	5,0	3,7
2	Litwa	0,4	0,9	1,0	1,1
3	Białoruś	0,9	0,7	0,5	0,6
4	Ukraina	1,9	1,7	1,3	1,7
5	Słowacja	1,9	2,4	2,2	2,2
6	Czechy	4,0	4,8	5,1	4,6
7	Niemcy	26,3	23,9	25,0	25,5
8	Pozostałe kraje	57,8	58,3	59,9	60,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Roczniki Statystyczne Handlu Zagranicznego 2021, tab. 25, s. 103-105, 2016, tab. 24, s. 115-117, 2011, tab. 24, s. 112-114, 2006, tab. 24, s. 103-105.

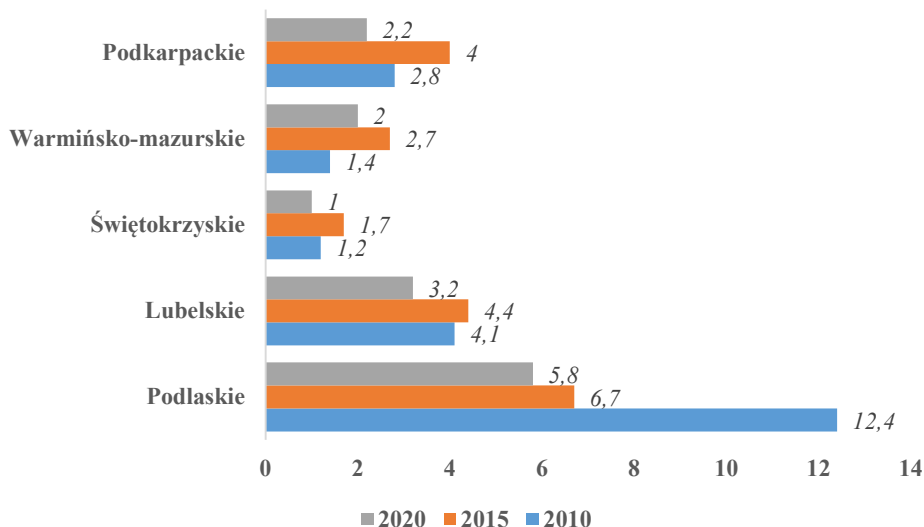
Udział Białorusi w 2020 r. wyniósł 0,6% i był prawie dwukrotnie niższy niż udział Litwy, która ma mniejszą gospodarkę i tak jak Białoruś jest krajem byłego ZSRR. Determinantą tej wymiany handlowej jest między innymi zintegrowanie Litwy z Unią Europejską, a Białorusi z Euroazjatycką Wspólnotą Gospodarczą, powołaną w 2000 r.³ Wzajemna współpraca pomiędzy Polską a Białorusią w szczególności determinowana jest położeniem geograficznym, zarówno zorientowaną, jak i różnorodną komplementarnością gospodarek oraz wielowiekowymi tradycjami oraz wieloletnią wzajemną współpracą⁴. Zważywszy na powyższe oczywistym jest, że z punktu widzenia makroskali wymiana handlowa pomiędzy Polską a Republiką Białoruś nie jest dla tych krajów najistotniejsza.

Inaczej przedstawia się istotność wymiany handlowej pomiędzy analizowanymi krajami w przekroju mezoekonomicznym z perspektywy wybranych województw, zwłaszcza w odniesieniu do tzw. ściany wschodniej Polski, co przedstawia wykres 1.

Ze względu na przygraniczne położenie analizowanych województw, tj. podlaskiego i lubelskiego, stosunkowo mocno na tych obszarach rozwija się handel przygraniczny, który oznacza zakup towarów przez osoby fizyczne w kraju ościennym i nieewidencjonowane w dokumentach celnych przewożenie towarów przez grani-

³ Na bazie Euroazjatyckiej Wspólnoty Gospodarczej zawarto w 2007 r. porozumienie w sprawie utworzenia Euroazjatyckiej Unii Celnej (EUC), która zaczęła funkcjonować od początku lipca 2010 r. Została ona rozwiązana po utworzeniu (w listopadzie 2011 r.) Euroazjatyckiej Komisji Gospodarczej. Porównaj: E. Gostomski, T. Michałowski, *Euroazjatycka Unia Gospodarcza – próba ożywienia instytucjonalnej integracji gospodarczej na obszarze byłego ZSRR*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2015, nr 41, t. 1, s. 83.

⁴ R. Ciborowski, J. Grabowiecki, [w:] *Wymiana handlowa Polski z Białorusią. Rola Polski w polityce Unii Europejskiej wobec krajów Europy Środkowo-Wschodniej*, praca zbiorowa, red. R. Ciborowski, J. Grabowiecki, Białystok 2007, s. 169.



Wykres 1. Udział eksportu wybranych województw tzw. ściany wschodniej na Białoruś w latach: 2010, 2015, 2020 (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Krajowej Administracji Skarbowej (wartość eksportu Polski i województw granicznych na Białoruś w latach 2010-2020 na poziomie makro- i mezoekonomicznym).

cę państwa⁵. Analiza relacji gospodarczych pomiędzy Polską a Białorusią pokazuje istnienie szczególnych determinant rozwoju handlu przygranicznego⁶. Są to między innymi: znaczne różnice w poziomie dochodów, funkcjonowanie regulacji umożliwiających zwrot podatku VAT dla podróżnych oraz stosunkowo sprawny przepływ osób przez granicę polsko-białoruską⁷. Niewątpliwie niekorzystną determinantą jest wciąż faktycznie niefunkcjonujący na granicy polsko-białoruskiej mały ruch graniczny (MRG)⁸. Jednak nie można tu mówić o zbyt małej skali przepływów osobowych na ww. granicy. Świadczą o tym dane przedstawione przez Główny Urząd

⁵ H. Powęska, *Handel przygraniczny w warunkach zmian przenikalności granicy*, Warszawa 2016, s. 117.

⁶ K. Zimnoch, *Handel przygraniczny – korzyści polskich firm z TAX FREE*, [w:] *Współpraca transgraniczna na wschodnim pograniczu Polski*, red. J. Grabowiecki, Białystok 2015, s. 332-342.

⁷ M. Wosiek, R. Kata, *Handel na pograniczu polsko-ukraińskim – wybrane aspekty ekonomiczne*, „Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician” 2019, vol. 64, nr 2, s. 47.

⁸ Państwa członkowskie UE za uprzednią zgodą Komisji Europejskiej mogą podpisać umowę o małym ruchu granicznym z krajami trzecimi (rozumianymi jako państwa spoza UE sąsiadujące z danym krajem). Do tej pory Polska podpisała trzy umowy o małym ruchu granicznym, przy czym w życie weszły dwie (z Ukrainą i Rosją). Aby w życie weszła również trzecia (z Białorusią), niezbędne jest przekazanie przez stronę białoruską noty ratyfikacyjnej, na którą strona polska czeka od 2010 roku. Szerzej w: J. Zielińska-Szczepkowska, I. Zabielska, *Mały ruch graniczny z obwodem kaliningradzkim Federacji Rosyjskiej a rozwój turystyki zakupowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Turystyki” 2016, nr 3(35), s. 349-362 oraz K. Dudzińska,

Tabela 2. Dynamika zmian eksportu Polski ogółem na Białoruś i tax free woj. podlaskiego i lubelskiego oraz relacje Tax Free do polskiego eksportu ogółem i województw

Lata	Wartość i dynamika zmian eksportu ogółem z Polski na Białoruś i Tax Free woj. podlaskiego i lubelskiego oraz relacje Tax Free do eksportu															
	Eksport ogółem Polski na Białoruś		Eksport woj. podlaskiego i lubelskiego razem		Tax Free woj. podlaskiego i lubelskiego razem		Eksport woj. podlaskiego		Tax Free woj. podlaskiego		Eksport woj. lubelskiego		Tax Free woj. lubelskiego			
	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0
2012	5418	100,0	1072	100,0	1188	100,0	21,9	110,8	714	100,0	797	100,0	111,6	358	100,0	109,2
2013	7620	140,6	1019	95,1	1709	143,8	22,4	167,7	591	82,8	1012	127,0	171,2	428	119,6	162,9
2014	6707	123,8	708	66,0	1647	138,7	24,6	232,6	391	54,8	1083	135,9	277,0	317	88,5	177,9
2015	4997	92,2	554	51,7	1466	123,4	29,3	264,6	333	46,6	945	118,6	283,8	221	61,7	235,7
2016	5312	98,0	548	51,1	1258	105,9	23,7	229,6	293	41,0	746	93,6	254,6	255	71,2	200,8
2017	5634	104,0	552	51,5	1215	102,3	21,6	220,1	290	40,6	713	89,5	245,9	262	73,2	191,6
2018	6134	113,2	591	55,1	1110	93,5	18,1	187,8	361	50,6	673	84,4	186,4	230	64,2	190,0
2019	7360	135,8	623	58,1	933	78,5	12,7	149,8	394	55,2	574	72,0	145,7	229	64,0	169,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Krajowej Administracji Skarbowej (wartość eksportu Polski i województw granicznych na Białoruś w latach 2010–2020 na poziomie makro- i mezoekonomicznym – dane zakupione) oraz Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku (wartość przedstawionych na odcinku PL-BY dokumentów Tax Free w PLN w latach 2010–2020 – odpowiedź na wniosek o dostęp do informacji publicznej 2001-IWK.0150.47.2022.2 z 9 marca 2022 r.).

Statystyczny w zakresie przekroczeń przez cudzoziemców zza wschodniej granicy, których ilość ogółem w 2020 r. wyniosła 5134,1 tys., w tym 1229,6 tys. z Białorusi, co stanowi 24% ogółu⁹. Należy zwrócić uwagę, że między Polską a Białorusią istnieją znaczne różnice w poziomie dochodów. W 2020 r. w Polsce miernik PKB *per capita* (15 684,2 USD)¹⁰ przewyższał miernik białoruski (6234,8 USD)¹¹ ponad dwukrotnie. Analizując funkcjonowanie regulacji umożliwiających zwrot podatku VAT dla podróżnych, należy zwrócić szczególną uwagę na dynamikę zarówno tego zjawiska, jak i oficjalnego eksportu ogółem Polski oraz województw podlaskiego i lubelskiego na Białoruś, którą przedstawia tabela 2.

Od 2012 do 2013 r. polski eksport na Białoruś wzrastał w tempie stosunkowo szybkim. W kolejnych latach, po relatywnie niewielkim spadku w 2014 i drastycznym w 2015 r., jego tempo było rosnące (z wyłączeniem spadku w roku 2020), chociaż wolniejsze niż w poprzednim okresie. Od 2019 r. spadał i w konsekwencji w 2020 r. ukształtował się na podobnym poziomie, co w 2014 r. (okres spadkowy spowodowany sankcjami związanymi między innymi aneksją Krymu przez Rosję). Oficjalny eksport województw podlaskiego i lubelskiego łącznie wzrastał w stosunkowo szybkim tempie w latach 2012–2013, natomiast w latach 2014–2020 cechował się tendencją spadkową (największą w 2020 r. – między innymi z powodu pandemii COVID-19 oraz ze względu na ówczesną sytuację polityczną pomiędzy Polską a Republiką Białoruś: wybory prezydenckie, protesty na Białorusi itp.). Na szczególną uwagę zasługuje jednak specyficzna występująca na polsko-białoruskich granicach forma eksportu odnoszącego się do podróżnych determinowanego zwrotem podatku VAT. Wykres 2 przedstawia dynamikę eksportu Polski na Białoruś ogółem oraz wybranych województw tzw. ściany wschodniej (podlaskiego i lubelskiego) graniczących z Republiką Białoruś oraz Tax Free tych województw w latach 2012–2020.

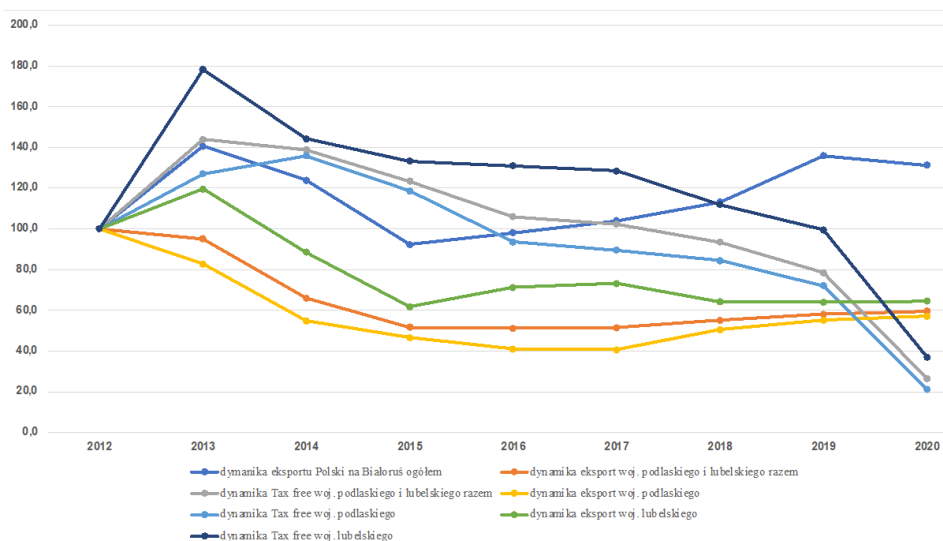
A.M. Dyner, *Mały ruch graniczny między obwodem kaliningradzkim a Polską – wyzwania, szanse, zagrożenia*, „PISM Policy Paper” 2013, nr 28(77), s. 1–6.

⁹ Turystyka w 2020 r. Analizy statystyczne, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, Rzeszów 2021, tab. 27, s. 101.

¹⁰ World Bank: <https://www.worldbank.org/pl/country/poland/overview> [dostęp: 27.11.2022].

¹¹ World Bank: <https://tradingeconomics.com/belarus/gdp-per-capita> [dostęp: 27.11.2022].

Wykres 2. Dynamika eksportu Polski na Białoruś ogółem i województw oraz Tax Free woj. podlaskiego i lubelskiego w latach 2012-2020



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Krajowej Administracji Skarbowej (wartość eksportu Polski i województw granicznych na Białoruś w latach 2010-2020 na poziomie makro- i mezoekonomicznym – dane zakupione) oraz Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku (wartość przedstawionych na odcinku PL-BY dokumentów Tax Free w PLN w latach 2010-2020 – odpowiedź na wniosek o dostęp do informacji publicznej 2001-IWK.0150.47.2022.2 z 9 marca 2022 r.).

Dynamika eksportu podróźnych województw podlaskiego i lubelskiego (w określonych okresach np. dla woj. lubelskiego w latach 2012-2013)¹² w stosunku do dynamiki eksportu Polski na Białoruś ogółem świadczy o dużym zainteresowaniu podróźnych korzystaniem z tej procedury. Relacja Tax Free województwa podlaskiego i lubelskiego razem (tab. 2) w stosunku do oficjalnego eksportu tych województw w niektórych latach (2014, 2015, 2016, 2017) była wielokrotnością oficjalnego eksportu tych województw – w roku 2014 wyniosła 232,6, w 2015 – 264,6, w 2016 stanowiła wartość 229,6, a w roku 2017 wyniosła 220,1. Jednocześnie eksport podróźnych, tak jak inne formy wymiany międzynarodowej, przyczynia się do istotnych korzyści w przekroju makro-, mezo- i mikroekonomicznym¹³. Tym

¹² Nasilenie się rozmiarów Tax Free następowało wraz z wprowadzeniem elektronicznej obsługi tej procedury. Porównaj: M. Czarnecki, *E-zwrot VAT dla podróźnych*, „Wiadomości Celne” 2013, nr 6-7, s. 31-33.

¹³ K. Dreła, A. Malkowska, J. Zieziula, *Handel zagraniczny: obroty towarowe i usługowe Polski w ujęciu regionalnym. Wybrane zagadnienia*, „Rozprawy i Studia – Uniwersytet Szczeciński” 2019, t. (MCXLIV) 1070, s. 109-144 oraz L.J. Jasiński, *Korzyści handlowe dla wszystkich. Uogólnienie i reinterpretacja teorii korzyści komparatywnych*, „Zeszyty Natolińskie” 2014, nr 57, s. 9-43 i J. Misala,

samym świadczy to o szczególnym znaczeniu funkcjonowania procedury szczególnej, tj. zwrotu podatku VAT dla podróżnych¹⁴.

3. Konstrukcja prawna zwrotu podatku VAT dla podróżnych oraz wybrane nadużycia związane z procedurą szczególną

Zwrot podatku od towarów i usług podróżnym regulują przepisy unijne zawarte w dyrektywie 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁵. W myśl przepisów art. 146 oraz art. 147 ww. dyrektywy, w przypadku dostawy towarów przewożonych w bagażu osobistym przez podróżnych zwolnienie stosuje się pod warunkiem, że:

1. podróżny nie ma miejsca zamieszkania na terytorium Wspólnoty,
2. towary są przewożone do miejsca przeznaczenia poza Wspólnotę przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym realizowana jest dostawa¹⁶,
3. całkowita wartość dostawy łącznie z podatkiem od towarów i usług przekracza 175 euro lub równowartość tej kwoty w walucie narodowej, przy czym Państwa Członkowskie mogą zastosować zwolnienie do dostawy, której całkowita wartość jest mniejsza od tej kwoty¹⁷,
4. dowodem eksportu (art. 147 ust. 2) jest faktura lub inny zastępujący ją dokument potwierdzony przez urząd celny, przez który towary zostały wywiezione ze Wspólnoty.

Wymiana międzynarodowa i gospodarka światowa. Teoria i mechanizmy funkcjonowania, Warszawa 2005, s. 47-96 oraz A. Piekutowska, *Handel zagraniczny jako źródło zwiększenia efektywności gospodarowania*, „Studia Ekonomiczne” 2014, nr 180, s. 227-235 oraz M. Jaszczyński, *Znaczenie handlu zagranicznego w rozwoju gospodarczym*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” 2016, t. XXIII, s. 373-384.

¹⁴ K. Zimnoch, *Merkantylizm i tax free we współczesnym handlu*, „Marketing i Rynek” 2014, nr 2, s. 197-205.

¹⁵ Dz.Urz. UE L 34 z 11.12.2006 ze zm.

¹⁶ Porównaj: P. Bębenek, T. Stanek, *Starwka 0% VAT w eksporcie detalicznym*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 3.

¹⁷ Polska skorzystała z przewidzianej w dyrektywie 2006/112/WE możliwości obniżenia minimalnej wartości zakupów. Na podstawie upoważnienia zawartego w art. 130 ust. 3 pkt 2 Ustawy o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.) powyższa kwota ustalona została na poziomie 300 zł (§1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2016 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług; Dz.U. z 2016 r. poz. 500). Powyższa kwota w 2017 roku została zmniejszona do 200 zł (§1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 23 czerwca 2017 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług; Dz.U. z 2017 r. poz. 1248).

Implementację norm unijnych, określającą podstawowe warunki zwrotu podatku w prawie krajowym, stanowią uregulowania zawarte w rozdziale 6 działu XII Ustawy o podatku od towarów i usług¹⁸ (dalej: u.p.t.u.) w przepisach art. 126-130.

W celu zweryfikowania najczęściej dokonywanych nadużyć przeanalizowano 17 wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, w Lublinie oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego. Najczęstszymi nadużyciami były zakupy w celach handlowych, pozorne transakcje oraz błędne wypełnienie formularza dotyczącego Tax Free. Ponadto wykazano nadużycia związane z ustaleniem miejsca zamieszkania oraz nieprzebywaniem kupującego w Polsce w chwili dokonania zakupów. Dodatkowo przeanalizowano Raport Najwyższej Izby Kontroli: Informacje o wynikach kontroli funkcjonowania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP z 2020 r. (dalej: Raport NIK).

Zgodnie z Raportem NIK w latach 2017-2019 na przejściach granicznych z Białorusią w województwie podlaskim 500 razy odmówiono potwierdzenia wywozu towarów w procedurze Tax Free, a łączna wartość towarów, których dotyczyły odmowy, wynosiła 285,9 tys. zł. Nie wykazano odmów dotyczących charakteru handlowego, wykazano częściowy lub całkowity brak towarów w 400 przypadkach. Natomiast na przejściach granicznych w województwie lubelskim (granica z Białorusią i Ukrainą) odmówiono potwierdzenia wywozu w 700 przypadkach, w tym charakter handlowy był przesłanką 44 odmów oraz całkowity lub częściowy brak towarów w 300 przypadkach (tab. 3).

Tabela 3. Odmowy potwierdzenia wywozu towarów w procedurze Tax Free, wartość towarów oraz przesłanki odmowy na przykładzie polsko-białoruskich przejść granicznych w latach 2017-2019

Województwo	Liczba odmów	Wartość towarów	Przesłanki odmowy
Podlaskie	500	285,9 tys. zł	Charakter handlowy: 0 przypadków Całkowity/ częściowy brak towarów: 400 przypadków (na kwotę 278,9 tys. zł) Inne przesłanki: 100 przypadków (7 tys. zł)
Lubelskie	700	790 tys. zł	Charakter handlowy: 44 przypadki (na kwotę 117,9 tys. zł) Całkowity/ częściowy brak towarów: 300 przypadków (na kwotę 213,6 tys. zł) Inne przesłanki: b.d.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Informacja o wynikach kontroli: Funkcjonowanie systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP, Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Lublinie, s. 55.

¹⁸ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

Zgodnie z art. 126 ust. 1 u.p.t.u. „Osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej, zwane dalej »podróżnymi«, mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nie poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym podróżnego, z zastrzeżeniem ust. 3 oraz art. 127 i 128¹⁹. W związku z powyższym oraz zgodnie z analizą orzecznictwa sądów administracyjnych procedura szczególna zwrotu podatku VAT dla podróżnych adresowana jest jedynie do podróżnych, którzy nabywają towary okazjonalnie, do użytku własnego (cele konsumpcyjne) lub dla członków swojej rodziny (w tym z uwzględnieniem przeznaczenia na prezenty). Przy czym ilość i rodzaj tych towarów nie może wskazywać na wywóz w celu handlowym, o czym świadczy częstotliwość nabywania towarów przez podróżnego²⁰. Zdecydowanym ułatwieniem kontroli charakteru handlowego jest wprowadzenie elektronicznej procedury zwrotu podatku VAT dla podróżnych²¹. Niewątpliwie stanowi to istotny wstęp do opracowania dalszych systemów ułatwiających ww. kontrolę.

Stosunkowo częstym nadużyciem było tworzenie przez przedsiębiorców transakcji pozornych, polegających na fikcyjnej sprzedaży towarów z uwzględnieniem procedury Tax Free obywatelom Białorusi w celu dokonania nadużyć w podatku VAT. Nadużycia te polegały na tym, że faktury VAT oraz dokumenty Tax Free nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych²². Zgodnie z art. 128 ust. 1a u.p.t.u. „Zwrot podatku nie może być dokonany osobie innej niż podróżny, który dokonał nabycia towaru”²³. W związku z powyższym, częstym nadużyciem było nieprzebywanie kupujących w Polsce w dniu dokonania zwrotu podatku VAT²⁴.

¹⁹ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lipca 2019 r., sygn. I FSK 705/19; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 5 czerwca 2019 r., sygn. I SA/Bk 132/19; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 14 grudnia 2018 r., sygn. I SA/Lu 663/18; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 2 listopada 2017 r., sygn. I SA/Bk 763/17.

²¹ Por. J. Świerczyńska, *E-usługi w obsłudze celnej – wybrane aspekty z punktu widzenia działań kontrolnych w ruchu granicznym*, „Studia i Materiały Instytutu Transportu i Handlu Morskiego” 2016, nr 13, s. 363–375.

²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 11 sierpnia 2021 r., sygn. I SA/Bk 263/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 5 marca 2021 r., sygn. I SA/Lu 47/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 5 marca 2021 r., sygn. I SA/Lu 19/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 3 lutego 2021 r., sygn. I SA/Bk 30/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 20 września 2019 r., sygn. I SA/Lu 449/19; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. I SA/Bk 511/13.

²³ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

²⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 19 listopada 2021 r., sygn. I SA/Lu 351/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 5 marca 2021 r., sygn. I SA/Lu 48/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 21 listopada 2018 r., sygn. I SA/Bk 573/18.

Istotnym nadużyciem było również niedochowanie wymogów formalnych związanych z wypełnianiem deklaracji Tax Free przez sprzedawców, gdzie m.in. nazwy towaru wpisanej w deklaracji nie pokrywały się z paragonem z kasy rejestrującej, brakowało potwierdzenia sprzedaży na rzecz wskazanych w tych dokumentach osób czy otrzymania przez nich zwrotu podatku VAT²⁵.

Osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium UE, zwane dalej podróżnymi, stosownie do art. 126 ust. 1 u.p.t.u mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nie poza terytorium UE w bagażu osobistym podróżnego z zastrzeżeniem ust. 3 oraz art. 127 i 128 analizowanej ustawy. Zgodnie z art. 126 ust. 2 u.p.t.u. stałe miejsce zamieszkania ustala się na podstawie paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość²⁶. Zgodnie z artykułem 12 Rozporządzenia Wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011²⁷ stałe miejsce zamieszkania oznacza adres, który figuruje w ewidencji ludności lub innym podobnym rejestrze lub adres wskazany przez tę osobę odpowiednim organom podatkowym. W analizowanym przepisie ustawodawca wskazuje na wyłączenie dotyczące sytuacji, w której wskazany adres nie odzwierciedla rzeczywistości. Biorąc pod uwagę analizę ww. przepisów możliwe jest występowanie szeregu nieprawidłowości w praktyce związanych z ustaleniem miejsca zamieszkania na podstawie paszportu. W paszporcie obywateli Białorusi widnieje bowiem informacja na temat miejsca ich zameldowania (na Białorusi), co określa Dekret Prezydenta Republiki Białoruś nr 294 z dnia 3 czerwca 2008 r. o dokumentacji ludności Republiki Białorusi (punkt 22) oraz Dekret Prezydenta Republiki Białoruś z 7 września 2007 r. nr 413 w sprawie usprawnienia systemu rejestracji obywateli w miejscu zamieszkania i pobytu²⁸. Miejsce zameldowania nie jest jednocześnie wyznacznikiem miejsca ich zamieszkania. Istnieje bowiem wiele sytuacji, w których obywatel Białorusi przyjeżdża do Polski w celach np. zarobkowych, a jego pobyt w Polsce cechuje się stałym charakterem (np. posiada kartę stałego pobytu). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 11 września 2020 r.²⁹ z art. 126 ust. 1 u.p.t.u. nie wynika, że miejsce zamieszkania podróżnego należy ustalić na podstawie karty stałego pobytu. W związku z powyższym ana-

²⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 8 lutego 2019 r., sygn. I SA/Lu 785/18; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 5 maja 2016 r., sygn. I SA/Bk 1285/15; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 10 października 2012 r., sygn. I SA/Bk 255/12.

²⁶ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz 2022*, Warszawa 2022, s. 1458-1459.

²⁷ Dz.Urz. UE L z 23.03.2011.

²⁸ Указ Президента Республики Беларусь, 7 сентября 2007 г. № 413, Указ Президента Республики Беларусь 3 июня 2008 г. N 294 о Документировании Населения Республики Беларусь (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 5 июня 2008 г. N 1/9740).

²⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 września 2020 r., sygn. I FSK 130/18.

lizowane przepisy nie wskazują bezpośredniej możliwości ustalenia miejsca zamieszkania podróżnego.

Natomiast za bagaż osobisty zgodnie z linią orzeczniczą uznaje się zarówno torbę podróżną (mieszczącą np. sprzęt elektroniczny), jak i walizkę o dużych rozmiarach lub przyczepkę (w przypadku zakupów o zwiększonym gabarycie)³⁰. Zważywszy na powyższe, należy stwierdzić, że w myśl definicji zawartej w art. 56 ust. 5 u.p.t.u.³¹ przez bagaż osobisty rozumie się: „cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienia dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz”³². Zgodnie z Raportem NIK w kontrolowanym okresie na wschodnich granicach RP nie było jednolitego podejścia do kategorii bagażu podręcznego, co stanowi o problemie definiowania ww. kwestii³³.

Wnioski

We współczesnej, coraz bardziej zglobalizowanej gospodarce rośnie na znaczeniu rola wymiany międzynarodowej. Poszczególne kraje, jak i regionalne ugrupowania integracyjne wciąż poszukują nowych możliwości zdynamizowania ich wymiany za granicą. Poszerza się więc zakres stosowanych w praktyce gospodarczej form handlu – zarówno krajowego, jak też zagranicznego. Dopuszczony przez unijne i krajowe ustawodawstwo eksport pośredni (w ramach procedury zwrotu podatku VAT dla podróżnych) jest jednak czymś odmiennym od oficjalnego eksportu realizowanego między krajami zgodnie z zasadami ich polityki handlowej. Wprawdzie ma on także na celu rozszerzenie rynku zbytu poza granice UE, ale odbywa się jednak w inny sposób, niż ma to miejsce w oficjalnej wymianie handlowej między poszczególnymi krajami w ramach tego ugrupowania i poza nim. Jest także realizowany bez ponoszenia dodatkowych kosztów przez sprzedawców. Nabywca w tym

³⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/Rz 403/15.

³¹ Przez bagaż osobisty rozumie się cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym, wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienia dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz. Bagaż osobisty obejmuje paliwo znajdujące się w standardowym zbiorniku dowolnego pojazdu silnikowego oraz paliwo znajdujące się w przenośnym kanistrze, którego ilość nie przekracza 10 litrów, z zastrzeżeniem art. 77.

³² Najwyższa Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli: Funkcjonowanie systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP, Warszawa 2020, s. 110.

³³ *Ibidem*, s. 8.

przypadku ponosi koszty przewozu towarów. Rola i znaczenie funkcjonowania procedury szczególnej, tj. zwrotu podatku VAT dla podróżnych, z punktu widzenia ekonomicznego jest zdecydowanie duża. Świadczą o tym wyliczone i przeanalizowane w opracowaniu wskaźniki dynamiki oraz relacji Tax Free do oficjalnego eksportu Polski ogółem i analizowanych województw. Omówiona konstrukcja prawna przepisów dotyczących tej szczególnej procedury oraz przeprowadzona analiza orzecznictwa sądów administracyjnych wskazuje na istnienie możliwości nadużyć w tym zakresie. Potwierdzeniem powyższego jest również przeprowadzona przez Najwyższą Izbę Kontroli kontrola funkcjonowania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP. Niewątpliwie jej wyniki, między innymi w zakresie odmów potwierdzenia wywozu towarów poza terytorium Polski, związane są z nieprecyzyjnymi przepisami w tym zakresie. Nie istnieje bowiem klarowny system kontrolowania częstotliwości nabywania towarów przez podróżnych w celu stwierdzenia wywozu w charakterze handlowym. Ponadto nieprecyzyjna jest również kwestia ustalania miejsca zamieszkania podróżnych na gruncie analizowanych przepisów. Omówione nadużycia wskazują również na możliwości wykazywania przez sprzedawców pozornych transakcji z wykorzystaniem analizowanej procedury. Zważywszy na powyższe, postawiona hipoteza badawcza została zweryfikowana pozytywnie. Głównym wnioskiem wynikającym z analizowanego problemu badawczego jest konieczność dostosowania przepisów w taki sposób, aby nie budziły wątpliwości w związku z kontrolą celną zarówno na granicach polsko-białoruskich, jak i na całej zewnętrznej granicy UE.

Literatura

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz 2022*, Warszawa 2022.
- Bębenek P., Stanek T., *Stawka 0% VAT w eksporcie detalicznym*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 3.
- Czarnecki M., *E-zwrot VAT dla podróżnych*, „Wiadomości Celne” 2013, nr 6-7.
- Drela K., Malkowska A., Zieziula J., *Handel zagraniczny: obroty towarowe i usługowe Polski w ujęciu regionalnym. Wybrane zagadnienia*, „Rozprawy i Studia – Uniwersytet Szczeciński” 2019, t. (MCXLIV) 1070.
- Dudzińska K., Dyer A.M., *Mały ruch graniczny między obwodem kaliningradzkim a Polską – wyzwania, szanse, zagrożenia*, „PISM Policy Paper” 2013, nr 28(77).
- Gostomski E., Michałowski T., *Euroazjatycka Unia Gospodarcza – próba ożywienia instytucjonalnej integracji gospodarczej na obszarze byłego ZSRR*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2015, nr 41, t. 1.
- Jasiński L.J., *Korzyści handlowe dla wszystkich. Uogólnienie i reinterpretacja teorii korzyści komparatywnych*, „Zeszyty Natolińskie” 2014, nr 57.
- Jaszczyński M., *Znaczenie handlu zagranicznego w rozwoju gospodarczym*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” 2016, t. XXIII.

- Misala J., *Wymiana międzynarodowa i gospodarka światowa. Teoria i mechanizmy funkcjonowania*, Warszawa 2005.
- Piekutowska A., *Handel zagraniczny jako źródło zwiększenia efektywności gospodarowania*, „Studia Ekonomiczne” 2014, nr 180.
- Powęska H., *Handel przygraniczny w warunkach zmian przenikalności granicy*, Warszawa 2016.
- Powęska H., *Udział nierejestrowanych zakupów artykułów niezwywnościowych w obrotach handlowych Polski z Ukrainą, Białorusią i Rosją*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2014, t. XVI, z. 3.
- Świerczyńska J., *E-usługi w obsłudze celnej – wybrane aspekty z punktu widzenia działań kontrolnych w ruchu granicznym*, „Studia i Materiały Instytutu Transportu i Handlu Morskiego” 2016, nr 13.
- Wosiek M., Kata R., *Handel na pograniczu polsko-ukraińskim – wybrane aspekty ekonomiczne*, „Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician” 2019, vol. 64.
- Wosiek M., Kata R., *Handel na pograniczu polsko-ukraińskim – wybrane aspekty ekonomiczne*, „Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician” 2019, vol. 64.
- Wymiana handlowa Polski z Białorusią. Rola Polski w polityce Unii Europejskiej wobec krajów Europy Środkowo-Wschodniej*, praca zbiorowa, red. R. Ciborowski, J. Grabowiecki, Białystok 2007.
- Zielińska-Szczepkowska J., Zabielska I., Kisiel R., *Turystyka transgraniczna – wybrane aspekty*, Olsztyn 2018.
- Zielińska-Szczepkowska J., Zabielska I., *Mały ruch graniczny z obwodem kaliningradzkim Federacji Rosyjskiej a rozwój turystyki zakupowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Turystyki” 2016, nr 3(35).
- Zimnoch K., *Handel przygraniczny – korzyści polskich firm z TAX FREE*, [w:] *Współpraca transgraniczna na wschodnim pograniczu Polski*, red. J. Grabowiecki, Białystok 2015.
- Zimnoch K., *Merkantylizm i tax free we współczesnym handlu*, „Marketing i Rynek” 2014, nr 2.