

Dyskurs Prawniczy i Administracyjny

2/2024

Dyskurs Prawniczy i Administracyjny

2/2024

REDAKCJA NAUKOWA TOMU

Andrzej Gorgol

Zielona Góra 2024

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 Tsymbalyuk (Uniwersytet Gospodarki Wodnej i Zarządzania Zasobami Naturalnymi w Równem, Ukraina), Krystyna Wojtczak (Uniwersytet Adama Mickiewicza), Rafał Wrzecieć (Uniwersytet Zielonogórski)



KOLEGIUM REDAKCYJNE

Justyna Michalska (*redaktor naczelny*), Anna Chodorowska (*sekretarz*), Anna Feja-Paszkiewicz,
Joanna Markiewicz-Stanny, Magdalena Skibińska, Andrzej Tatara, Ewa Żołnierczyk

RECENZJE NUMERU

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

REDAKCJA

Aldona Reich

KOREKTA

Beata Toczewska

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 Zgłoszenie jako instrument granicznej kontroli dewizowej w świetle prawa polskiego	9
Jadwiga Glumińska-Pawlic, Andrzej Krasuski Zarządzanie ryzykiem jako cel kontroli zarządczej	29
Michał Mariański Wyzwania stojące przed organizacją i funkcjonowaniem JST we Francji w świ- etle raportu francuskiego Cour des comptes z 2023 r.	41
Anna Ostrowska Charakter prawny i kontrola środków celowych otrzymywanych przez jed- nostki samorządu terytorialnego w sytuacjach kryzysowych	55
Piotr Woltanowski Aksjologia wybranych wystąpień Rzecznika Praw Obywatelskich VII kadencji wydanych w ramach kontroli finansów publicznych	71
Krzysztof Teszner O potrzebie weryfikacji podatkowych procedur kontrolnych – ujęcie systemowe ...	85
Ewaryst Kowalczyk Odpowiedzialność z tytułu wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarząd- czej w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle kontratypów dyscy- pliny finansów publicznych	101
Elżbieta Agnieszka Ambrożej Czynności sprawdzające a kontrola podatkowa.....	117
Andrzej Michór Komisja Nadzoru Finansowego w systemie publicznoprawnej ingerencji na rynku finansowym.....	139
Anna Wójtowicz-Dawid Udzielanie zamówień publicznych sektorowych w ramach grupy kapitałowej – wybrane zagadnienia	155
Przemysław Brzozowski Próba określenia granic sfery użyteczności publicznej na gruncie prawa gospo- darki komunalnej	171

Słowo od Redaktora Numeru

Szanowni Czytelnicy,

polecam Waszej lekturze najnowszy numer „Dyskursu Prawniczego i Administracyjnego” poświęcony zagadnieniom szeroko rozumianej problematyki prawnofinansowej. Obejmuje on jedenaście artykułów przygotowanych przez przedstawicieli nauki prawa polskiego. Dr hab. Andrzej Gorgol, prof. UZ dokonał krytycznej analizy uregulowania w prawie polskim instytucji zgłoszenia jako instrumentu granicznej kontroli dewizowej. Prof. dr hab. Jadwiga Głumińska-Pawlic i dr hab. Andrzej Krasuski są autorami artykułu o zarządzaniu ryzykiem, które jest rozpatrywane w powiązaniu z celem kontroli zarządczej. Dr hab. Michał Mariański zaprezentował wyniki badań nad wyzwaniami stojącymi przed organizacją i funkcjonowaniem jednostek samorządu terytorialnego w świetle raportu francuskiego Cour des comptes z 2023 r. Dr hab. Anna Ostrowska, prof. ANS jest autorką artykułu analizującego charakter prawny i kontrolę środków celowych otrzymywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w sytuacjach kryzysowych. Dr Piotr Woltanowski przedstawił opracowanie na temat aksjologii wybranych wystąpień RPO VII kadencji wydanych w ramach kontroli finansów publicznych. Dr Krzysztof Teszner jest autorem artykułu, który analizując podatkowe procedury kontrolne w sposób systemowy, wykazał potrzebę zmiany ich uregulowania. Dr Ewaryst Kowalczyk opracował wyniki swoich badań nad odpowiedzialnością z tytułu wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle kontratypów dyscypliny finansów publicznych. Dr Elżbieta Agnieszka Ambrożej dokonała porównania czynności sprawdzających i kontroli podatkowej, ustalając podobieństwa i różnice obu procedur podatkowych. Komisja Nadzoru Finansowego w systemie publicznoprawnej ingerencji na rynku finansowym stanowi treść artykułu dra Andrzeja Michóra. Dr Anna Wójtowicz-Dawid analizuje wybrane zagadnienia udzielania zamówień publicznych sektorowych w ramach

grupy kapitałowej. Problematyce określenia granic sfery użyteczności publicznej na gruncie prawa gospodarki komunalnej jest poświęcony artykuł autorstwa mgra Przemysława Brzozowskiego.

Dr hab. Andrzej Gorgol, prof. UZ

Andrzej Gorgol

Uniwersytet Zielonogórski

ORCID 0000-0002-4313-4426

agorgol@gmail.com

Zgłoszenie jako instrument granicznej kontroli dewizowej w świetle prawa polskiego

Słowa kluczowe: zgłoszenie, kontrola dewizowa, przywóz, wywóz

Streszczenie. Celem artykułu jest wykazanie prawdziwości tezy, że uregulowanie zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji i demokratycznego państwa prawnego. Tak określone zamierzenie badawcze wymaga ustalenia mankamentów prawa dewizowego regulujących ten instrument. Przesądza to o doborze właściwych metod rozwiązania problemu naukowego. Już w tytule niniejszego artykułu została zasygnalizowana kwestia ukierunkowania wywodu autorskiego na zagadnienia uregulowane w prawie polskim. Z tego powodu metoda porównawcza nie jest konieczna do zrealizowania zamierzenia badawczego i została świadomie pominięta przez autora. Podstawowe znaczenie dla osiągnięcia przyjętego celu naukowego ma metoda dogmatyczna nauk prawnych. Z kolei wykładnia historyczna jest stosowana w uzupełniającym zakresie ograniczonym do zmian przepisów o zgłoszeniu do granicznej kontroli dewizowej, które miały miejsce w czasie obowiązywania ustawy dewizowej.

Declaration as an instrument of border foreign exchange control under Polish law

Keywords: declaration, foreign exchange control, importation, exportation

Summary. The article aims to demonstrate the accuracy of the thesis that the regulation of the declaration for border exchange control does not meet the constitutional standards of decent legislation and a democratic state ruled by law. Such a defined research intention requires the identification of the shortcomings of the foreign exchange law governing this instrument. This determines the choice of appropriate methods for solving a scientific problem. The focus of the author's argument on issues regulated by Polish law has already been signalled in the title of this article. For this reason, the comparative method is not necessary to fulfil the research intention and was deliberately omitted by the author. The dogmatic method of legal science is fundamental to the achievement of the adopted scientific objective. On the other hand, the historical interpretation is applied in a supplementary scope limited to the amendments to the provisions on notification for border foreign exchange control that occurred while the foreign exchange statute is in force.

1. Uwagi wstępne

W demokratycznym państwie prawnym organy władzy publicznej powinny działać na podstawie i w granicach obowiązującego prawa¹. Ten standard konstytucyjny ma także zastosowanie do organów granicznej kontroli dewizowej. Niewątpliwie realizują one zadania publiczne, które związane są ze sferą stosowania przepisów prawa dewizowego. Organy granicznej kontroli dewizowej należą do struktur władzy wykonawczej², do kategorii podmiotów administracji publicznej. Umiejscowione są tylko wewnątrz administracji rządowej. Brak samorządowych organów kontroli granicznej jest rozwiązaniem ze wszech miar zasadnym, gdyż kwestie administrowania granicą państwową należą do typowych zadań państwa, a nie jednostek samorządu terytorialnego³. Warto zauważyć, że administracja publiczna może być sprawowana przez podmioty usytuowane zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz jej struktury organizacyjnej⁴. Jednak wśród organów granicznej kontroli dewizowej nie ma funkcjonalnych podmiotów administrujących. Określenie to odnosi się do podmiotów spoza aparatu państwowego, które w typowej sytuacji nie mają statusu organu administracyjnego. Natomiast gdy wykonują ustawowo określone zadanie publicznej, mają status podmiotu administracji publicznej⁵. Wynika z tego konkluzja, że graniczna kontrola dewizowa jest realizowana tylko przez organy administracji rządowej wyspecjalizowane w jej wykonywaniu. Rozwiązanie to zasługuje na aprobatę, gdyż ma uzasadnienie przede wszystkim w ochronie interesu publicznego, który może być naruszony w następstwie przemieszczania się osób fizycznych przez granicę państwa. Złożoność materii uregulowanej przepisami prawa dewizowego również przemawia za powierzeniem stosowania tych unormowań organom administracji rządowej, która dysponuje profesjonalnymi urzędnikami oraz wyposażeniem niezbędnym do osiągnięcia założonych rezultatów statutowej działalności.

Należy podkreślić, że w Polsce obowiązuje dualizm struktur organizacyjnych przeprowadzających graniczną kontrolę dewizową. Zadania publiczne związane z jej wykonywaniem są powierzone przez ustawę dewizową do realizacji przez organy

¹ Por. art. 2 i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) powołanej dalej jako Konstytucja RP.

² Ustrój Rzeczypospolitej Polskiej jest oparty na założeniu trójpodziału władzy publicznej i równoważeniu się władzy prawodawczej, wykonawczej i sądowniczej. Zob. art. 10 Konstytucji RP.

³ Por. art. 7 ustawy z dnia ustawy z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 295 ze zm.) powołana dalej jako u.o.g.p., art. 1 ust. 2 ustawy z 12.10.1990 r. o Straży Granicznej (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1061 ze zm.) powołanej dalej jako u.s.g.

⁴ Zob. np. R. Michalska-Badziak, *Podmioty administrujące*, [w:] *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Warszawa 2013, s. 266-267.

⁵ Zob. art. 5 § 2 pkt 3 w zw. z art. 1 pkt 2 ustawy z 14.06.1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 775 ze zm.) powołanej dalej jako k.p.a.

celne i Straży Granicznej⁶. Cechą wspólną tych podmiotów jest więc ich przynależność do administracji resortowej. Jednak Straż Graniczna jest podporządkowana Ministrowi Spraw Wewnętrznych⁷, administracja celna natomiast podlega w tradycyjny sposób Ministrowi Finansów⁸. Już w tym miejscu należy zauważyć, że użyte w ustawie dewizowej określenie organ celny budzi kontrowersje związane z ustaleniami wykładni systemowej. Wejście w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej⁹ było połączone z ujednoliceniem struktur resortowej administracji rządowej podległej Ministrowi Finansów. Administracja celna, podatkowa i kontroli skarbowej zostały połączone w ramach nowej struktury organizacyjnej¹⁰. Wynika z tego wniosek, że obecnie nie ma już organów celnych, które zostały zastąpione organami KAS. Jednak należy wziąć pod uwagę również fakt, że przepisy prawa celnego, zarówno unijne¹¹, jak i krajowe nadal posługują się pojęciem organ celny¹². Zostało ono zdefiniowane w Unijnym kodeksie celnym¹³. Oznacza to, że jest ono objęte standaryzacją w całej Unii Europejskiej i powinno być w każdym państwie członkowskim tak samo rozumiane. Analiza językowo-gramatyczna definicji kodeksowej prowadzi do konkluzji, że nie uwzględnia ona zasad przyzwoitej legislacji¹⁴. Po pierwsze, błędem jest definiowanie organu celnego przez całą administrację celną, która składa się także z urzędów i jednostek organizacyjnych¹⁵. Czym innym jest organ administracyjny, a czym innym jego aparat pomocniczy. Po drugie, definicja kodeksowa uwzględnia także funkcjonalne organy celne. Jak

⁶ Por art. 18 i art. 20 ustawy z 27.07.2002 r. Prawo dewizowe (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 309 ze zm.) powołanej dalej jako u.p.d.

⁷ Por. art. 3 ust. 1 u.s.g., art. 29 ust. 1 i 4 ustawy z 4.09.1997 r. o działach administracji rządowej (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 309 ze zm.) powołanej dalej jako u.d.a.r.

⁸ Zob. art. 8 ust. 1 i 2 u.d.a.r., art. 11 ust. 1 pkt 1, art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 615 ze zm.) powołanej dalej jako ustawa o KAS.

⁹ Nastąpiło to 1.03.2018 r. Zob. art. 260 ustaw z 16.11.2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm.

¹⁰ A. Gorgol, *Komentarz do art. 11, [w:] Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018, s. 58, 59.

¹¹ Zob. np. art. 3 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające Unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE. L z 2013, Nr 269, str. 1) powołanego dalej jako u.k.c.

¹² Zob. np. art. 1 ustawy z 19.03.2004 r. Prawo celne, t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2073 ze zm.

¹³ Zob. art. 5 pkt 1 u.k.c.

¹⁴ Szerzej o zasadzie przyzwoitej legislacji 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. Zalasinski, *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; S. Bułajewski, *Zasady prawidłowej legislacji podczas tworzenia aktów prawa miejscowego w Polsce*, „Studia Prawnoustrojowe” 2015, nr 29, s. 32.

¹⁵ R. Michalska-Badziak, *op. cit.*, s. 266-277.

już wspomniano, w Polsce ta kategoria nie występuje. Po trzecie, przepis definiujący uzależnia status „celny” organu od stosowania przez niego przepisów prawa celnego. Natomiast nie uwzględnia prawa dewizowego, które jest innym działem prawa finansowego. Z tego powodu organ przeprowadzający graniczną kontrolę celną nie stosuje w jej toku przepisów prawa celnego i nie jest organem celnym.

Ustawowy opis organów granicznej kontroli dewizowej nie jest precyzyjny, gdyż odwołuje się do zbiorczego określenia podmiotowego. W demokratycznym państwie prawnym kompetencje do zajmowania się określonymi zadaniami publicznymi powinny być precyzyjnie opisane w przepisach rangi co najmniej ustawowej. Niewątpliwie nie każdy organ celny i Straży Granicznej ma kompetencje w sprawach granicznej kontroli dewizowej. Z tego powodu istnieje konieczność ustalenia, który konkretnie organ władzy publicznej jest właściwy rzeczowo do wykonywania czynności kontrolnych. Zarówno w ustawie o Straży Granicznej, jak i ustawie o KAS nie występuje określenie „graniczna kontrola dewizowa”. Analiza ustawowych katalogów zadań przypisanych do poszczególnych organów z obu administracyjnych struktur organizacyjnych nie pozwala na zidentyfikowanie, który z nich ma status organu tej kontroli. Jednak w ujęciu funkcjonalnym powinien to być organ działający na szczeblu lokalnym, a więc terenowy. Żadna forma kontroli granicznej nie może być wykonywana na poziomie centralnym. Status terenowych organów Straży Granicznej mają komendanci jej oddziałów, placówek i dywizjonów¹⁶. To właśnie oni przeprowadzają kontrolę ruchu granicznego¹⁷. Warto także zauważyć, że graniczna kontrola dewizowa jest przejawem realizacji tego zadania Straży Granicznej. Wiąże się bowiem z przemieszczeniem rezydentów i nierezydentów przez granicę państwa polskiego i dokonywaniem przez nich transferu dewizowego¹⁸. Z kolei ustawa o KAS reguluje zastosowanie kontroli celno-skarbowej do wykonywania zadań tej wyspecjalizowanej administracji rządowej¹⁹. Zakres przedmiotowy procedury kontrolnej obejmuje m.in. przestrzeganie przepisów prawa dewizowego nakładających obowiązki na rezydentów i nierezydentów²⁰. Wynika z tego konstatacja, że graniczna kontrola dewizowa wykonywana przez tzw. organy celne stanowi kontrolę celno-skarbową. W rzeczywistości jest to zadanie naczelnika urzędu celno-skarbowego²¹, który ma status organu KAS i organu podatkowego²².

¹⁶ Zob. art. 5 ust. 1 u.s.g.

¹⁷ Zob. art. 1 ust. 2 pkt 1 u.s.g.

¹⁸ Por. art. 18 ust. 1 i art. 2 ust. 1 pkt 17 lit. c u.p.d.

¹⁹ Rozdział 1 dział V ustawy o KAS.

²⁰ Zob. art. 54 ust. 1 pkt 4 w zw. art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o KAS.

²¹ Por. art. 33 ust. 1 pkt 1, art. 61, art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o KAS.

²² A. Gorgol, *Komentarz do art. 11...*, s. 57-60.

Ustawa dewizowa reguluje zgłoszenie jako instrument granicznej kontroli dewizowej w sposób jednolity bez rozróżniania, czy jest ono związane z czynnościami kontroli celno-skarbowej, czy kontroli ruchu granicznego. Prowadzi to do wniosku, że ten środek ma cechę ogólną, wspólną dla każdego organu kontrolnego niezależnie od jego przynależności do Straży Granicznej albo Krajowej Administracji Skarbowej. Zgłoszenie należy więc traktować jako instrument standaryzowany przepisami prawa dewizowego, ale stosowany w odrębnych trybach i na różnicowanych zasadach proceduralnych²³. Graniczna kontrola dewizowa to tylko część wspólna odrębnych procedur kontroli celno-skarbowej i ruchu granicznego.

Niewątpliwie organy administracji publicznej powinny być wyposażone w środki prawne, które mają aksjologiczne i prakseologiczne uzasadnienie. Nie mogą one naruszać wartości systemu prawnego oraz umożliwiać zrealizowanie zadania publicznego. W ten sposób jest urzeczywistniany interes publiczny, utożsamiany z dobrem wszystkich obywateli, jakim jest Rzeczpospolita Polska będąca demokratycznym państwem prawnym, realizującym zasadę sprawiedliwości społecznej²⁴. Analiza zgłoszenia dokonywanego w ramach granicznej kontroli dewizowej nie powinna abstrahować od standardów przyzwoitej legislacji. Mankamenty rozwiązań prawnych naruszają zasadę praworządności nie tylko w procesie prawotwórczym, ale i w następstwie stosowania wadliwego prawa. Prokonstytucyjna wykładnia przepisów prawa dewizowego regulujących dokonywanie zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej uzasadnia rozpatrywanie tego instrumentu szerzej niż tylko w odniesieniu do potrzeb funkcjonowania administracji publicznej. Ważną kwestią jest także ochrona praw podmiotów objętych tym obowiązkiem informacyjnym²⁵. Ingerencja władzy publicznej w wartości chronione przez ustawę zasadniczą nie może być nadmierna i nieprawidłowa pod względem formalnym.

Celem artykułu jest wykazanie prawdziwości tezy, że uregulowanie zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji i demokratycznego państwa prawnego. Tak określone zamierzenie badawcze wymaga więc ustalenia mankamentów prawa dewizowego regulujących ten instrument. Przesądza to o doborze właściwych metod rozwiązywania problemu naukowego. Już w nazwie niniejszego artykułu została zasygnalizowana kwestia ukierunkowania wyводу autorskiego na zagadnienia uregulowane w prawie polskim. Z tego powodu metoda porównawcza nie jest konieczna do zrealizowa-

²³ Zob. art. 20 ust. 2 u.p.d.

²⁴ Por. art. 1 i art. 2 Konstytucji RP.

²⁵ W literaturze przedmiotu można także spotkać niezasadny pogląd, że zgłoszenie dewizowe jest obowiązkiem ewidencyjnym. Zob. T. Grzegorzczuk, *Ustawa prawo dewizowe. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 92. Należy podkreślić, że prawo dewizowe nie wymaga prowadzenia żadnych ewidencji zgłoszeń. Nie sposób także uznać za przekonujący argument, że obowiązek ewidencyjny jest spowodowany faktem, iż obecnie transfer dewizowy nie podlega żadnym ograniczeniom.

nia zamierzenia badawczego i została świadomie pominięta przez autora artykułu. Podstawowe znaczenie dla osiągnięcia przyjętego celu naukowego ma metoda dogmatyczna nauk prawnych. Z kolei wykładnia historyczna jest stosowana w uzupełniającym zakresie ograniczonym do zmian przepisów o zgłoszeniu do granicznej kontroli dewizowej, które są stosowane pod rządem aktualnej ustawy dewizowej, a więc od 1 października 2002 r.²⁶ Przemawia za tym przede wszystkim fakt, że tylko tej rangi akt prawa dewizowego jest stosowany w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej i w okresie bezpośrednio przedakcesyjnym. Okoliczność ta ma bezpośredni wpływ na uregulowanie zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej.

2. Istota i zakres zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej

W prawie dewizowym nie ma definicji legalnej zgłoszenia, a więc także zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej. Wspominany brak legislacyjny może budzić zdziwienie, gdyż ta instytucja może być różnie rozumiana. Warto zauważyć, że pełni ona analogiczną funkcję jak zgłoszenie celne, które przecież jest zdefiniowane w unijnym prawie celnym²⁷. W drodze wykładni systemowej i celowościowej można więc ustalić cechy wspólne każdego zgłoszenia. W myśl definicji kodeksowej pojęcie zgłoszenia celnego oznacza czynność, przez którą osoba w wymaganej formie i w określony sposób wyraża zamiar objęcia towaru określoną procedurą celną, wskazując w stosownych przypadkach wszelkie szczegółowe ustalenia, które mają mieć zastosowanie. Fundamentem *definiendum* jest czynność wolicjonalna i konwencjonalna podmiotu wyrażająca jego oświadczenie (zamiar), skierowane do organu władzy publicznej, z którym związane są następstwa określone przepisami prawa. Zgłaszający komunikuje swój zamiar, składając stosowne oświadczenie woli. Zgłoszenie może być także formą oświadczenia wiedzy podmiotu, gdy ujawnia on informacje o faktach prawotwórczych, które mają wpływ na ukształtowanie jego pozycji prawnej. Z teoretycznego punktu widzenia dokonanie zgłoszenia może być fakultatywne lub obligatoryjne. Istotą fakultatywności jest pozostawienie potencjalnemu zgłaszającemu swobody decydowania o dokonaniu lub zaniechaniu tej czynności proceduralnej. Natomiast zgłoszenie obligatoryjne następuje w wykonaniu obowiązku informacyjnego, którego źródłem może być bezpośred-

²⁶ Zob. art. 63 u.p.d.

²⁷ Zob. art. 5 pkt 12 u.k.c.

nio przepis co najmniej rangi ustawowej lub pośrednio deklaratoryjna decyzja organu władzy publicznej²⁸.

Brak definicji legalnej zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej powoduje konieczność zastosowania w ramach wykładni językowo-gramatycznej tego pojęcia języka prawnego jego słownikowego znaczenia. W potocznej polszczyźnie wyraz „zgłoszenie” może być rozumiany dwojako²⁹. Po pierwsze, jest to „oficjalna deklaracja przystąpienia do czegoś lub wzięcia udziału w czymś”. Po drugie, oznacza ono „oficjalne zawiadomienie o czymś”. Zgłoszenie może być więc identyfikowane niejednoznacznie w zależności od kontekstu użycia tego określenia w akcie prawnym. Oficjalne zawiadomienie jest czynnością proceduralną dokonywaną w ramach granicznej kontroli dewizowej. Z kolei deklaracja może być rozumiana również jako formularz służący do złożenia przez zgłaszającego oświadczenia mającego moc prawną³⁰.

Przyjmując założenie racjonalności tworzenia prawa³¹, należy uznać, że umieszczenie danej instytucji w akcie prawnym nie jest przypadkowe. Zgłoszenie do granicznej kontroli dewizowej jest regulowane przepisami rozdziału 5 ustawy dewizowej. Ta najbardziej ogólna pod względem formalnym jednostka redakcyjna tego aktu prawnego nosi nazwę „Obowiązki związane z wywozem za granicę i przywozem do kraju wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych”. Z zastosowania wnioskowania *argumentum a rubrica*, typowego środka dla wykładni wewnątrzsystemowej, wynika więc konkluzja, że zgłoszenie do granicznej kontroli dewizowej stanowi przejaw realizacji informacyjnego obowiązku dewizowego, którego źródłem jest bezpośrednio przepis ustawy dewizowej³². Warto zauważyć, że wszystkie przepisy prawa dewizowego mają charakter publicznoprawny, bezwzględnie obowiązujący³³. Występuje więc prawny przymus ich zastosowania bez względu na wolę adresata ustawowej powinności. Zgłoszenie do granicznej kontroli dewizowej jest obligatoryjne³⁴. Jednak ma ono charakter względny, gdyż w okre-

²⁸ Zgłoszenie jest formą ingerencji w prawa podmiotowe, a w szczególności prawo do prywatności i wolność gospodarczą. W myśl art. 30 ust. 3 Konstytucji RP takie działanie powinno być umocowane w ustawie.

²⁹ *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl> [dostęp: 10.05.2023]; *Słownik języka polskiego*, t. 3: R-Z, red. M. Szymczak, Warszawa 1995, s. 945.

³⁰ *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl> [dostęp: 10.05.2023]; *Słownik języka polskiego*, t. 1: A-K, red. M. Szymczak, Warszawa 1995, s. 347, 348.

³¹ J. Wróblewski, *Racjonalny model tworzenia prawa*, „Państwo i Prawo” 1973, nr 11, s. 4-6.

³² Zob. art. 18 u.p.d.

³³ W. Wójtowicz, *Prawo dewizowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 4, red. J. Głuchowski, Warszawa 2010, s. 59.

³⁴ Odmienne poglądy sformułowała Eugenia Fojcik-Mastalska. Zob. E. Fojcik-Mastalska, *Prawo dewizowe 2003. Komentarz*, Wrocław 2003, s. 90. Zdaniem autorki zgłoszenie dewizowe ma charakter fakultatywny przy przywozie, a obligatoryjny, gdy wywożone są wartości dewizowe i krajowe środki płatnicze. Jednak teza ta nie wytrzymuje konfrontacji z treścią art. 18 u.p.d. w aktualnym brzmieniu. Czym innym są obowiązek i uprawnienie dewizowe.

ślonej sytuacji pojawia się możliwość odstąpienia od realizacji tego obowiązku³⁵. Podmiot prawa dewizowego może skorzystać z tej preferencji, gdy spełni przesłankę uzyskania zezwolenia dewizowego i działania w jego granicach³⁶. Odstąpienie od obowiązku dokonania zgłoszenia jest aktem stosowania prawa dewizowego³⁷. Nie uchyla mocy prawnej przepisu nakładającego tę powinność, a więc nie jest aktem derogacyjnym procedowanym w postępowaniu legislacyjnym. Minister Finansów wydaje ogólne zezwolenie dewizowe w formie rozporządzenia wykonawczego³⁸. Oznacza to, że jest ono skierowane do wszystkich podmiotów prawa dewizowego lub niektórych ich grup. Z uwagi na to, że stanowi formę aktu prawnego, charakteryzuje się także cechą abstrakcyjności, czyli ma zastosowanie do wszystkich lub rodzajowo określonych czynności. Natomiast Prezes NBP wydaje decyzje w sprawach indywidualnych zezwoleń dewizowych³⁹. Ten akt stosowania prawa charakteryzuje się zarówno podmiotową indywidualnością, jak i przedmiotową konkretnością. Warto zauważyć, że w prawie dewizowym rozszerzono skuteczność decyzji w sprawie indywidualnego zezwolenia dewizowego na krąg pomiotów niemających statusu strony postępowania administracyjnego, a więc także niebędących adresatem tego stanowczego aktu rozpatrzenia sprawy. Z zezwolenia udzielonego przez Prezesa NBP mogą skorzystać także wszystkie strony umowy lub rozliczenia pieniężnego⁴⁰.

Zakres podmiotowy zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej obejmuje rezydentów i nierezydentów, a więc wszystkie kategorie podmiotów dewizowych⁴¹. Świadczy to o występowaniu powszechnego obowiązku informacyjnego⁴². Ustawa dewizowa nie przewiduje żadnych wyłączeń podmiotowych z powinności dokonywania zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej. Należy podkreślić, że adresaci pełnej i niepełnej autonomii dewizowej nie stosują tylko ograniczeń dewizowych⁴³. Natomiast ta preferencja nie pozwala na odstąpienie od realizacji obowiązków dewizowych.

Graniczna kontrola dewizowa, jak sama jej nazwa słusznie wskazuje, jest ograniczona tylko do dwóch form przemieszczenia wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych przez granicę państwa polskiego. Jak już wspomniano, nie ma znaczenia, czy te wartości i środki są wywożone z kraju za granicę, czy do nie-

³⁵ R. Kubiak, *Prawo dewizowe*, Warszawa 2004, s. 172.

³⁶ Zob. art. 5 u.p.d.

³⁷ A. Gorgol, *Zezwolenia dewizowe jako forma łagodzenia ograniczeń dewizowych*, [w:] W. Wójtowicz, A. Gorgol, *Prawo dewizowe*, Warszawa 2003, s. 108.

³⁸ Zob. art. 7 u.p.d.

³⁹ Zob. art. 8 ust. 1 u.p.d.

⁴⁰ Zob. art. 6 ust. 3 u.p.d.

⁴¹ Por. art. 18, art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.d.

⁴² Z. Ofiarski, *Prawo dewizowe. Komentarze Zakamycza*, Kraków 2003, s. 230.

⁴³ Zob. art. 3 ust. 2 i 3 u.p.d.

go przywożone z zagranicy. Na potrzeby stosowania nie tylko przepisów ustawy dewizowej, ale także norm sankcjonujących ich naruszenie, które przewidziane są w Kodeksie karnym skarbowym⁴⁴, sformułowano definicję kraju jako terytorium Rzeczypospolitej Polskiej⁴⁵. Natomiast granica państwowa nie została zdefiniowana w prawie dewizowym. Z tego powodu pojawia się konieczność stosowania w ramach wykładni systemowej przepisu definiującego to pojęcie, który jest zawarty w odrębnej ustawie⁴⁶. Według definicji legalnej granicą Rzeczypospolitej Polskiej jest powierzchnia pionowa przechodząca przez linię graniczną, oddzielająca terytorium państwa polskiego od terytoriów innych państw i od morza pełnego. Rozgranicza ona obszar nie tylko obszar lądu, ale także przestrzeń powietrzną, wody i wnętrze ziemi.

Analizując zakres przedmiotowy zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej z punktu widzenia obrotu dewizowego, z którym jest ono funkcjonalnie powiązane, należy podkreślić, że ten instrument nie ma zastosowania w obrocie wartościami dewizowymi w kraju⁴⁷. W ujęciu teoretycznym obrót dewizowy może mieć trojaką postać: obrotu dewizowego za granicą, obrotu dewizowego z zagranicą i wewnątrzkrajowego obrotu dewizowego⁴⁸. Natomiast w ujęciu legalnym wyodrębniane są tylko dwie jego postacie, czyli obrót dewizowy z zagranicą i obrót wartościami dewizowymi w kraju⁴⁹. Wynika z tego wnioszek, że zgłoszenie do granicznej kontroli dewizowej jest tylko stosowane w ramach obrotu dewizowego z zagranicą. Stwierdzenie to wymaga jednak doprecyzowania, gdyż czynności tego obrotu są niejednorodne. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że określenia „przywóz” i „wywóz” są użyte w definicji transferu dewizowego⁵⁰. Jednak możliwie są także inne jeszcze formy przemieszczenia wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych przez granicę państwową. Z tego powodu zgłoszenie do granicznej kontroli dewizowej nie jest stosowane, gdy transfer dewizowy ma postać przekazywania, wysyłania lub nadsyłania.

Zakres przedmiotowy analizowanego zgłoszenia powinien być także rozpatrywany z uwzględnieniem rodzaju waloru, który jest przedmiotem czynności obrotu dewizowego. Wartości dewizowe mogą uczestniczyć zarówno w obrocie dewizowym z zagranicą, jak i obrocie wartościami dewizowymi w kraju. Natomiast krajowe

⁴⁴ Przepisy o przestępstwach i wykroczeniach dewizowych zawarte są w rozdziale 8 tytułu I ustawy z 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 654 ze zm.) powołanej dalej jako k.k.s.

⁴⁵ Zob. art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.

⁴⁶ Zob. art. 1 u.o.o.g.p.

⁴⁷ Zob. art. 2 ust. 1 pkt 18 u.p.d.

⁴⁸ W. Wójtowicz, *Prawna regulacja obrotu dewizowego w Polsce*, Bydgoszcz 1996, s. 58, 59; W. Wójtowicz, *Pojęcia wyznaczające przedmiotowy zakres prawa dewizowego*, [w:] W. Wójtowicz, A. Gorgol, *Prawo...*, s. 53, 54.

⁴⁹ Por. art. 1, art. 2 ust. 1 pkt 17, 18 u.p.d.

⁵⁰ Zob. art. 2 ust. 1 pkt 17 lit. c u.p.d.

środki płatnicze mają mniejszy wpływ na obrót dewizowy. Nie są one instrumentem wewnątrzkrajowego obrotu dewizowego. Stosowane są tylko w obrocie dewizowym z zagranicą. Mogą być przedmiotem zarówno obrotu cywilnoprawnego, gdy jest on dokonywany między podmiotami o zróżnicowanym statusie rezydenta i nierezydenta, jak i transferu dewizowego⁵¹. Zakres znaczeniowy pojęcia wartości dewizowych obejmuje: walutę obcą, dewizy, złoto dewizowe i platynę dewizową⁵². W obecnym stanie prawnym zagraniczne papiery wartościowe nie są już trzecią – poza zagranicznymi środkami płatniczymi, złotem dewizowym, platyną dewizową – podstawową kategorią tych wartości. Należą one do dewiz, które są grupą zagranicznych środków płatniczych. Zgłoszeniu do granicznej kontroli dewizowej podlegają więc wszystkie rodzaje wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych. Z tego punktu widzenia ten obowiązek informacyjny ma charakter powszechny.

Jak już wspomniano, zezwolenie dewizowe nie znosi obowiązku dewizowego, a więc nie kształtuje jego zakresu występowania ani podmiotowego, ani przedmiotowego. Jednak dla adresata tej preferencji dewizowej istotne jest to, że czyni ona zbędnym wykonanie ustawowej powinności. Z tego powodu warto zwrócić uwagę na ogólne zezwolenie dewizowe, które ma zastosowanie do każdego podmiotu dewizowego, który przekracza granicę państwową z innymi państwami obszaru Schengen⁵³. W praktyce w tej sytuacji zarówno rezydenci, jak i nierezydenci nie muszą więc zgłaszać przywozu lub wywozu żadnych wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych. Pojawia się jednak wątpliwość, czy tego typu cele legislacji dewizowej nie powinny być osiągnięte w inny sposób niż za pomocą zezwolenia dewizowego. Należy uznać, że bardziej racjonalnym postępowaniem byłoby ograniczenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego obowiązku zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej przez wyłączenie mocą przepisu ustawy dewizowej podmiotów przekraczających granicę państwową w ramach obszaru Schengen i dokonujących w ten sposób przywozu lub wywozu wartości dewizowych oraz krajowych środków płatniczych. Przemawiają za tym względy konstytucyjne. Rzeczywisty zakres obowiązków informacyjnych powinien być ukształtowany przepisami ustawowymi⁵⁴. Stwierdzenie to odnosi się nie tylko do pozytywnego opisu ich adresatów, jak i danych objętych raportowaniem, ale także ich negatywnego uregulowania za pomocą odstępstw od tej powinności. Przepisy ustawy są bardziej

⁵¹ Zob. art. 2 ust. 1 pkt 17 lit. a, c u.p.d.

⁵² Zob. art. 2 ust. 1 pkt 8, 9, 10, 11, 12, 13 u.p.d.

⁵³ Zob. § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 20.04.2009 r. w sprawie ogólnych zezwoleń dewizowych, Dz.U. z 2009 r., Nr 69, poz. 597.

⁵⁴ A. Gorgol, *Ograniczenia w nakładaniu podatkowych obowiązków informacyjnych*, [w:] *Luka podatkowa – jej przyczyny, problemy pomiaru, sposoby ograniczenia*, red. J. Szolno-Koguc, K. Wójtowicz, Lublin 2019, s. 123-142.

stabilne od rozporządzenia wykonawczego w sprawie ogólnych zezwoleń dewizowych. Z tego powodu w większym stopniu czynią pozycję prawną rezydentów i nierezydentów przewidywalną oraz objętą mocniejszą ochroną. Za postulowanym rozwiązaniem przemawiają także względy informacyjne. Niewątpliwie znajomość ustawy dewizowej jest większa niż przepisów wykonawczych. Nowelizacja jej przepisów regulujących zakres zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej służyłaby więc zwiększeniu świadomości prawnej podmiotów, do których obecnie jest skierowane ogólne zwolnienie dewizowe.

Z punktu widzenia adresata obowiązku informacyjnego ważny jest aspekt przewidywalności, kto i w jakiej sytuacji podlega tej powinności. Z tego powodu należy uznać za istotne prawidłowe uregulowanie nie tylko zakresu zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej, ale i momentu powstania przymusu jego dokonania. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na ustawowe zróżnicowanie wpływu wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych na zaistnienie analizowanego obowiązku. Złoto dewizowe i platyna dewizowa zawsze zgłaszane są niezależnie od tego, jaką mają wartość⁵⁵. Mniej restrykcyjne rozwiązanie ma zastosowanie do krajowych i zagranicznych środków płatniczych. Przyjmuje ono postać progu ustawowego ustalonego na poziomie równowartości 10 000 euro. Dopiero jego przekroczenie przekłada się na obowiązek dokonania zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej. Jeżeli przedmiotem przywozu lub wywozu przez granicę państwową są zarówno metale dewizowe, jak i środki płatnicze, kumulowane są ich wartości w celu ustalenia, czy został przekroczony ustawowy próg. Należy także podkreślić, że zastosowanie równowartości euro do określenia momentu powstania obowiązku zgłoszenia tworzy dodatkowe ryzyko prawne dla podmiotów przyjeżdżających do kraju lub wyjeżdżających za granicę. Wynika to z faktu, że kurs walutowy określający cenę euro w walucie polskiej jest zmienny, podlega działaniu ekonomicznego prawa podaży i popytu w poszczególnych segmentach rynku finansowego. Rezydenci i nierezydenci powinni więc monitorować wahania kursowe, a więc mieć także wiedzę o tym, jaki kurs powinni stosować. Warto zauważyć, że jest to kurs średni, urzędowy, ustalany przez NBP, a nie rynkowy, kantorowy lub bankowy. Ustawa dewizowa definiuje znaczenie określenia „równowartości danej kwoty wyrażonej w euro”⁵⁶. Oznacza to jej równowartość wyrażoną w walucie polskiej. Jest ona ustalona przy zastosowaniu średniego kursu euro. Natomiast gdy kwota jest wyrażona w innej obcej walucie podlega przeliczeniu przy zastosowaniu średniego kursu zarówno euro, jak i tej waluty. Zawsze jest nim kurs ogłaszany przez NBP w dniu poprzedzającym dokonanie zgłoszenia. Prawo dewizowe nie regu-

⁵⁵ Zob. art. 18 ust. 1 u.p.d.

⁵⁶ Zob. art. 2 ust. 3 u.p.d.

luje sposobu ustalania i publikowania średniego kursu walutowego. Kwestie te są unormowane w uchwale Zarządu NBP⁵⁷.

3. Zgłoszenie do granicznej kontroli dewizowej jako procedura

Procedura dokonywania przez podmioty dewizowe zgłoszenia przywozu lub wywozu wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych jest uregulowana w sposób niezwykle lakoniczny w ustawie dewizowej. Nie ma żadnego przepisu, którego *ratio legis* byłoby unormowanie toku postępowania w ramach realizacji tego obowiązku informacyjnego. Kwestia ta nie jest także objęta delegacją ustawową, upoważniającą Ministra Finansów do wydania rozporządzenia wykonawczego w ramach współdziałania z Ministrem Spraw Wewnętrznych⁵⁸. Należy przy tym podkreślić, że użyto określenia „sposób dokonywania potwierdzenia przywozu do kraju oraz wywozu za granicę wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych”. Z wykładni językowo-gramatycznej przepisu upoważniającego wynika więc wniosek, że rozporządzenie wykonawcze nie powinno regulować potwierdzenia zgłoszenia. Potwierdzenie faktu przemieszczenia wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych przez granicę państwową jest czymś innym od certyfikacji przyjęcia zgłoszenia lub prawidłowości jego dokonania. Rozróżnienie to nie jest tylko zagadnieniem teoretycznym, gdyż ma daleko idące następstwa dla przestrzegania standardów demokratycznego państwa prawnego i praworządności. Minister Finansów może współdziałać z Ministrem Spraw Wewnętrznych tylko na podstawie, w granicach i w celu wykonania delegowanych kompetencji legislacyjnych. Braki w treści ustawowego upoważnienia nie mogą być sanowane w treści rozporządzenia wykonawczego.

Wydaje się, że pominięcie kwestii kompleksowego uregulowania procedury zgłoszeniowej może mieć przyczynę merytoryczną. Zgłoszenie nie powoduje wszczęcia jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego ukierunkowanego na rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy decyzją⁵⁹. Stanowi czynność materialną, techniczną z zakresu administracji publicznej. Z tego powodu jest w bardzo znacznym stopniu mniej sformalizowane niż procedura wydawania decyzji. Jak już wspomniano, również w przypadku tej czynności organy władzy publicznej powinny działać

⁵⁷ Uchwała nr 51/2002 Zarządu Narodowego Banku Polskiego z 23.09.2002 r. w sprawie sposobu wyliczania i ogłaszania bieżących kursów walut obcych, t.j. Dz.Urz.NBP.2023.1.

⁵⁸ Zob. art. 21 u.p.d.

⁵⁹ Sprawy z zakresu prawa dewizowego nie mieszczą się w zakresie przedmiotowym obowiązującego Ordynacji podatkowej. Por. art. 1, art. 1a i art. 2 ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm. Oznacza to, że postępowanie administracyjne w tych sprawach nie jest postępowaniem odrębnym, lecz ogólnym. Zob. w myśl art. 1 w zw. z art. 3 § 1 pkt 2 *a contario* k.p.a.

w formach i trybie określonym przepisami prawa. Brak precyzyjnego uregulowania kwestii proceduralnych, które pełnią funkcję ochronną, może narażać rezydentów i nierezydentów na niezasadną ingerencję w ich prawa i wolności, a w szczególności w prawo do prywatności. Obecny stan prawny nie jest do zaakceptowania także z punktu widzenia ochrony interesu publicznego. Można to zobrazować przykładem niezasadnego pominięcia w prawie dewizowym terminu dokonania zgłoszenia. Organ nie ma kompetencji do postawienia zarzutu rezydentowi lub nierezydentowi niewykonania obowiązku informacyjnego, jeżeli nie upłynął termin przewidziany na jego dokonanie. Termin to zdarzenie przyszłe, pewne⁶⁰. Nie może więc być wyprowadzany w drodze wnioskowania prawniczego lub domniemywany. W demokratycznym państwie prawnym nie powinien być nakładany żaden obowiązek bez precyzyjnego określenia terminu i sposobu jego realizacji.

Dokonanie zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej nie jest jednorazowym zdarzeniem. W tej procedurze uczestniczy podmiot dewizowy oraz organ władzy publicznej. Zgłoszenie jest czynnością rezydenta lub nierezydenta, ale jej następstwem powinny być działania organu granicznej kontroli dewizowej. Podmiot dewizowy nie może być niepewny, czy jego oświadczenie woli i wiedzy zostało odebrane przez adresata. Z tego powodu organ KAS lub Straży Granicznej powinien potwierdzić zarówno fakt dokonania zgłoszenia, jak i jego skuteczność lub nieskuteczność, spowodowaną naruszeniem przepisów prawa. Obowiązek podmiotu dewizowego nie jest samodzielny w tym znaczeniu, że jest z nim skorelowana powinność tego organu. Wymusza to współdziałanie obu uczestników stosunku ustawowego obowiązku. Nie można czynić rezydentowi lub nierezydentowi zarzutu niezrealizowania zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej, gdy obiektywnie nie miał takiej możliwości. Działania organu władzy publicznej podejmowane w toku procedury zgłoszenia są następne w stosunku do oświadczenia podmiotu dewizowego i niesamodzielne. Nie można w toku działania z urzędu zastąpić tego dokumentu aktem administracyjnym.

Potwierdzenie przywozu lub wywozu wartości dewizowych, krajowych środków płatniczych polega na odcisnięciu pieczęci używanej przez organ granicznej kontroli dewizowej na obydwu egzemplarzach pisemnego ich zgłoszenia i zamieszczeniu na tym dokumencie podpisu funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej albo Straży Granicznej⁶¹. Wynika z tego wniosek, że ta czynność urzędowa jest uwarunkowana sporządzeniem przez podmiot dewizowy dokumentu zgłoszenia.

⁶⁰ W prawie dewizowym pojęcie terminu nie jest zdefiniowane. Z tego powodu należy uznać, że analogicznie jak w prawie cywilnym jest on zdarzeniem przyszłym i pewnym.

⁶¹ Zob. § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 29.06.2007 r. w sprawie sposobu dokonywania potwierdzenia przywozu do kraju oraz wywozu za granicę wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych oraz wzoru zgłoszenia przywozu do kraju i wywozu za granicę tych wartości lub środków (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1068 ze zm.) powołanego dalej jako r.s.d.p.

Potwierdzenie nie może być dokonane w innej formie niż pisemna ani z wykorzystaniem innego dokumentu niż blankiet urzędowy⁶². Warto zauważyć, że rozporządzenie wykonawcze nie przewiduje zastosowania alternatywnej formy dokumentu elektronicznego. Niewątpliwie stanowi to rozwiązanie, które nie uwzględnia standardów e-administracji i względów prakseologicznych związanych z korzyściami stosowania systemów teleinformatycznego wzajemnego komunikowania się strony i organu procedury administracyjnej. Z tego powodu należy uznać za zasadne wprowadzenie nowelizacji rozporządzenia wykonawczego polegającej na dopuszczeniu do stosowania także dokumentu elektronicznego zgłoszenia.

Należy podkreślić, że rubryki wzorcowego formularza zgłoszeniowego mają zróżnicowaną kolorystykę w zależności od tego, kto powinien wypełnić je treścią. Rezydent lub nierezydent wypełnia białe pola. Natomiast urzędowe adnotacje dokonywane są w rubrykach oznaczonych szarym kolorem, których jest trzy. Wynika z tego konstatacja, że odciesnięcie pieczęci organu oraz złożenie obok niej podpisu przez funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej albo Służby Granicznej nie powoduje zamknięcia procedury zgłoszenia. Upoważniony funkcjonariusz powinien uzupełnić dokument przez nadanie mu numeru referencyjnego oraz wypełnić rubrykę zatytułowaną „wyłącznie do użytku służbowego”. Z tej nomenklatury można wywnioskować, że adnotacje urzędowe nie są znane adresatowi obowiązku informacyjnego. Dotyczą kwestii istotnych dla wykorzystania zgłoszenia na potrzeby granicznej kontroli dewizowej i jej następstw. Funkcjonariusz zaznacza odpowiedni wariant dalszego postępowania z otrzymanym dokumentem. Wypowiada się, czy zgłoszenie jest przeznaczone „do odnotowania”, czyli do zaewidencjonowania, a także czy może być zastosowana sankcja i w jakiej wysokości.

Ustawa dewizowa nie zawiera sankcji karnych za niezrealizowanie obowiązków dewizowych. Zgodnie z fundamentalną zasadą *nemo poena sine lege* zamknięty katalog norm sankcjonowanych i sankcjonujących powinien więc być zawarty w odrębnej ustawie. Sankcje nie są zatem nakładane w ramach stosowania przepisów prawa dewizowego, ale Kodeksu karnego skarbowego. Niewykonanie obowiązku zgłoszenia przywozu lub wywozu przez granicę państwową wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych stanowi wykroczenie dewizowe⁶³. Warto zauważyć, że ma ono dwie formy zjawiskowe. Po pierwsze, odpowiedzialność karna skarbową jest następstwem niedokonania wymaganego prawem zgłoszenia. Po drugie, sankcjonowane jest podanie przez podmiot dewizowy nieprawdziwych danych w tym dokumencie. W tym przypadku należy zwrócić uwagę na fikcję prawną występującą w prawie dewizowym, która ma także znaczenie dla stosowania sankcji za wykroczenie dewizowe. Ustawa dewizowa kwalifikuje podanie w zgłoszeniu nie-

⁶² Wzorcowy formularz zgłoszenia jest zawarty w załączniku do r.s.d.p.

⁶³ Zob. art. 106f k.k.s.

prawdziwych danych jako niewykonanie obowiązku zgłoszenia⁶⁴. Występuje więc niespójność tej regulacji z prawem karnym skarbowym. Ten mankament prawny należy rozstrzygnąć na zasadzie prymatu unormowania sankcji przepisami Kodeksu karnego skarbowego. Wskazana fikcja prawna jest zatem zbędna i szkodliwa, a więc powinna zostać derogowana.

Rola organu kontroli dewizowej w procedurze zgłoszeniowej nie może być zredukowana tylko do samej czynności odcisnięcia pieczęci urzędowej i złożenia podpisu przez upoważnionego funkcjonariusza. Tego typu czynności powinny być poprzedzane zweryfikowaniem prawidłowości i rzetelności formularza złożonego przez podmiot dewizowy. Z tego powodu zasadnie został on wyposażony w ustawowe kompetencje do żądania od rezydenta lub nierezydenta przedstawienia (okazania) transferowanych wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych⁶⁵. Odpowiada temu obowiązek podmiotu dewizowego wykonania tego żądania. Weryfikacja prawidłowości i rzetelności zgłoszenia może przyjąć także postać bardziej sformalizowanych czynności kontroli celno-skarbowej lub granicznej. Należy jednak podkreślić, że przedstawienie wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych oraz czynności kontrolne nie są typowym elementem procedury zgłoszeniowej. Wynika to z faktu, że mają charakter fakultatywny, a ich dokonanie jest pozostawione uznaniu organowi władzy publicznej. Z jednej strony rozwiązanie to jest wątpliwe z punktu widzenia rzetelności certyfikacji faktu dokonania transferu dewizowego. Funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej lub Straży Granicznej może dokonać potwierdzenia oświadczenia podmiotu dewizowego niezgodnego ze stanem rzeczywistym. Oznaczałoby to, że naruszenie prawa dewizowego jest faktycznie akceptowane przez organ kontroli dewizowej. Z drugiej zaś strony obligatoryjne badanie wiarygodności każdego oświadczenia podmiotu dewizowego w trakcie jego pobytu na granicy państwowej powodowałoby niedogodności związane z tworzeniem zatorów na przejściach granicznych. Zasada Pareto⁶⁶ przemawia za wybiórczym doбором zgłoszeń do weryfikacji, gdyż takie działania urzędowe są bardziej efektywne.

Następstwem potwierdzenia zgłoszenia jest jego zatrzymanie przez organ kontroli dewizowej⁶⁷. W obecnym stanie prawnym jest to obowiązek nałożony na ten organ. Regulacja ta budzi kontrowersje. Po pierwsze, nie uwzględnia faktu, że zgłoszenie jest sporządzane na dwóch formularzach⁶⁸. Chociaż nie wynika to bezpośrednio z treści przepisu wykonawczego, należy uznać, że są to jednobrzmiące, toż-

⁶⁴ Zob. art. 18 zd. 2 u.p.d.

⁶⁵ Zob. art. 20 ust. 1 u.p.d.

⁶⁶ Zob. np. T. Oleksyn, *Różne filozofie zarządzania*, [w:] *Filozofia a zarządzanie*, red. T. Oleksyn, Warszawa 2013, s. 87.

⁶⁷ Zob. § 3 r.s.d.p.

⁶⁸ Zob. § 2 r.s.d.p.

same wersje dokumentu. Nie ma żadnego uzasadnienia, aby dwa formularze były potrzebne organowi granicznej kontroli dewizowej do wykonania swoich zadań publicznych. Po drugie, dokument zgłoszenia ma znaczenie środka dowodowego. Potwierdza on fakt przywozu lub wywozu przez granicę państwową wartości dewizowych lub krajowych środków publicznych. Podmiot dewizowy ma słuszny interes w legitymowaniu się formularzem zgłoszeniowym⁶⁹. Na tej podstawie może udowodnić chociażby legalne pochodzenie transferowanych walorów. Po trzecie, zatrzymanie obu formularzy z potwierdzeniem wyklucza wydanie jednego z nich rezydentowi lub nierezydentowi.

Krytyczna ocena aktualnie obowiązującego rozwiązania prawnego, które przewiduje zatrzymanie dokumentu zgłoszenia przez organ granicznej kontroli dewizowej bez pozostawienia jego kopii uczestnikowi transferu dewizowego, znajduje także umotywowanie w ustaleniach mających źródło w wykładni historyczno-porównawczej. Od dnia wejścia w życie ustawy dewizowej do 27 lipca 2007 r. obowiązywało rozporządzenie wykonawcze, które inaczej regulowało to zagadnienie⁷⁰. Ówczesna procedura zgłoszeniowa była zróżnicowana przedmiotowo na podstawie kryterium kierunku przemieszczenia wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych przez granicę państwa⁷¹. Zgłoszenie do granicznej kontroli dewizowej było dokumentem niezbędnym do przeprowadzenia granicznej kontroli dewizowej przy przywozie tych walorów. Natomiast przy ich wywozie katalog dokumentów uprawniających do dokonania transferu dewizowego był bardziej rozbudowany. Poza zgłoszeniem do przywozu obejmował on zaświadczenie banku i dokumenty, od których posiadania, stosownie do warunków określonych w zezwoleniu dewizowym, był uzależniony wywóz za granicę wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych⁷². Ówczesne przepisy przewidywały dokonywanie zgłoszenia do granicznej kontroli dewizowej nie tylko przez rezydenta i nierezydenta, ale także przez kapitana statku, w którego kasie znajdowały się wartości dewizowe i krajowe środki płatnicze⁷³. Rodzaj dokumentu, z którego treści uczestnik transferu dewizowego wywodził uprawnienie do jego dokonania, nie był czynnikiem modyfikującym bieg procedury zgłoszeniowej. Zawsze organ granicznej kontroli dewizowej zamieszczał na nim pieczęć urzędową, odcisk datownika i podpis

⁶⁹ E. Fojcik-Mastalska zauważa występowanie takiego interesu tylko przy przywozie, który nie powoduje powstania obowiązku dokonania zgłoszenia. Zob. E. Fojcik-Mastalska, *op. cit.*, s. 90.

⁷⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z 16.09.2002 r. w sprawie sposobu dokonywania potwierdzenia przywozu do kraju oraz wywozu za granicę wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych oraz wykazu dokumentów potwierdzających uprawnienie do wywozu (Dz.U. z 2022 r., Nr 154, poz. 1277 ze zm.) powołane dalej jako r.s.d.p. 2002.

⁷¹ Zob. § 3 r.s.d.p. 2002.

⁷² Zob. § 2 r.s.d.p. 2002.

⁷³ Zob. § 2 pkt 4 r.s.d.p. 2002.

kontrolującego pracownika lub funkcjonariusza⁷⁴. Jednak przy wywozie treść adnotacji była bardziej rozbudowana, gdyż dodatkowo zawierała ona obligatoryjną wzmiankę „wywieziono”⁷⁵. Świadczy to, że procedura zgłoszeniowa była bardziej rozbudowana w przypadku wywozu niż przywozu wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych. Ówczesne rozporządzenie wykonawcze nakładało na graniczny organ kontroli dewizowej obowiązki zwrócenia zgłoszenia i innych dokumentów podmiotowi kontrolowanemu⁷⁶. Z formalnego punktu widzenia zakres tej powinności był ograniczony do dokumentów potwierdzających uprawnienie do wywozu za granicę wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych. Jak już wspomniano, obejmował m.in. zgłoszenie przywozu. Ten pisemny dokument zawierał informacje o pochodzeniu przedmiotu czynności transferu dewizowego. Wskazywał, że wywożone wartości dewizowe i krajowe środki płatnicze zostały wcześniej przywiezione z zagranicy do kraju.

W drodze wnioskowania *a contrario* można stwierdzić, że zakres obowiązku nałożonego na organ granicznej kontroli dewizowej dokonania zwrotu dokumentu nie miał zastosowania do procedury zgłoszeniowej przywozu i do dokumentu zgłoszenia wywozu. Brak takiego unormowania świadczy o braku racjonalności tworzenia prawa. W ówczesnym stanie prawnym nie było żadnego przepisu rozporządzenia wykonawczego, który w sposób jednoznaczny kreowałby obowiązek dla organu administracji publicznej lub uprawnienie dla podmiotu dewizowego otrzymania dokumentu po zakończeniu procedury zgłoszeniowej. Występowała swoista luka prawna. Była ona nieracjonalna, już chociażby z tego powodu, że uregulowano sytuację następczą w stosunku do procedury zgłoszeniowej przywozu. Jak już wspomniano, rezydent lub nierezydent mógł udowodnić swoje uprawnienie do wywozu uprzednio przywiezionych z zagranicy do kraju wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych za pomocą dokumentu zgłoszenia ich przywozu. Z oczywistych względów musiał dysponować tym dowodem rzeczowym, a więc mieć uprawnienie do jego otrzymania skorelowane z obowiązkiem organu kontroli dewizowej jego wydania. Konstatacja ta nie wynika jednak z wykładni językowo-gramatycznej przepisów prawa dewizowego, ale z ich systemowej i celowościowej interpretacji.

Rozporządzenie wykonawcze z 2002 r. zostało znówelizowane w 2004 r. po akcesji Polski do Unii Europejskiej⁷⁷, a zmiany weszły w życie z dniem 1 lipca 2004 r.⁷⁸

⁷⁴ Zob. § 3 ust. 1 r.s.d.p. 2002.

⁷⁵ Zob. § 3 ust. 2 r.s.d.p. 2002.

⁷⁶ Zob. § 4 r.s.d.p. 2002.

⁷⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 5.05.2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu dokonywania potwierdzenia przywozu do kraju oraz wywozu za granicę wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych oraz wykazu dokumentów potwierdzających uprawnienie do wywozu (Dz.U. z 2004 r., Nr 127, poz. 1322) powołane dalej jako zmienione r.s.d.p. 2002.

⁷⁸ Zob. § 3 zmienionego r.s.d.p. 2002.

Modyfikacja sposobu potwierdzania przywozu do kraju oraz wywozu za granicę wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych polegała na doprecyzowaniu, że dokumenty zgłoszenia powinny być sporządzone w dwóch egzemplarzach⁷⁹. Następstwem ich zdublowania było także nałożenie obowiązku na organ granicznej kontroli dewizowej dokonywania tych samych oznaczeń na każdym formularzu. Ówczesne przepisy nie regulowały jednoznacznie kwestii identyczności treści i formy obu egzemplarzy dokumentu. Jednak analizowana nowelizacja rozporządzenia wykonawczego przesądziła o tożsamości adnotacji zamieszczanych przez funkcjonariusza lub pracownika organu kontrolnego na zgłoszeniach. Nastąpiła więc unifikacja procedury zgłoszeniowej w fazie dokonywania potwierdzenia urzędowego przedłożonego dokumentu. Ważna jest również zmiana, która polegała na określeniu, że jedynie egzemplarz zgłoszenia powinien być zatrzymany przez organ granicznej kontroli dewizowej⁸⁰. Mankamentem tej regulacji był jednak zbyt wąski zakres przedmiotowy jej stosowania. Poza sferą unormowania była kwestia postępowania z drugim egzemplarzem dokumentu zgłoszenia przedłożonego do urzędowego potwierdzenia. Jedynie w drodze wykładni systemowej i celowościowej można było sformułować wniosek, że ten formularz powinien być zwrócony adresatowi obowiązku zgłoszenia dewizowego. Organ granicznej kontroli dewizowej nie miał kompetencji do jego zatrzymania. Takie działanie byłoby niepotrzebne z punktu widzenia konstytucyjnego standardu nakładania obowiązków informacyjnych⁸¹. Następowaloby w sytuacji, gdy organ dysponowałby już pisemnym nośnikiem danych o tożsamej treści i formie z formularzem zwracanym rezydentowi lub nierezydentowi.

4. Podsumowanie

Zgłoszenie wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych do granicznej kontroli dewizowej nie spełnia konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego, praworządności i przyzwoitej legislacji. Nałożenie dewizowego obowiązku informacyjnego powinno być połączone z ustanowieniem skutecznego mechanizmu zapewniającego jego praktyczną realizację. Z punktu widzenia adresata tej powinności jest ważne, aby przepisy prawne regulowały w sposób jasny, bez luk prawnych, w jaki sposób ma się zachować. Behawioralne ujęcie stosowania prawa dewizowego wymaga więc dostosowania jego treści do świadomości prawnej przeciętnego rezydenta i nierezydenta. Z tym postulatem kłóci się nieprawidłowe oznaczenie organów procedury zgłoszeniowej. Ustawa dewizowa nie jest dosto-

⁷⁹ Zob. § 1 pkt 1 zmienionego r.s.d.p. 2002.

⁸⁰ Zob. § 1 pkt 2 zmienionego r.s.d.p. 2002.

⁸¹ Zob. art. 51 ust. 1 Konstytucji RP.

sowana do właściwej nomenklatury organów KAS, które przejęły zadania wykonywane przez organy celne. Adresat obowiązku dokonania zgłoszenia dewizowego powinien znać nie tylko oczekiwania organu granicznej kontroli dewizowej, swoje obowiązki, ale i uprawnienia. Niestety, kwestie te są uregulowane w ustawie tylko w jednym artykule i to w sposób stosunkowo ogólny. Nie zostały one także rozwinięte w rozporządzeniu wykonawczym. Już z przepisu upoważniającego do wydania tego aktu wykonawczego wynika, że reguluje ono potwierdzenie faktu przywozu i wywozu wartości dewizowych oraz krajowych środków płatniczych. W tym przypadku *ratio legis* działania prawotwórczego stawia w centrum regulacji organ administracyjny, a nie jego interesariusza.

W demokratycznym państwie prawnym legislacja nie powinna ograniczać się do nałożenia obowiązku informacyjnego. Konieczne jest także stworzenie skutecznego mechanizmu wymuszającego realizację tej powinności. Kwestia ta powinna być postrzegana również w kategoriach wykreowania zadania publicznego przypisanego do określonego organu administracji publicznej. Zgodnie z zasadą praworządności organ granicznej kontroli dewizowej powinien działać nie tylko na podstawie i granicach norm kompetencyjnych, ale także w formach i procedurach przewidzianych w obowiązujących przepisach. Zgłoszenie dewizowe jest procedurą administracyjną. Postępowanie organu dewizowego powinno być uregulowane tak, aby nie było wątpliwości, co może i powinien zrobić w zakresie kontrolowania wykonania obowiązku dewizowego. Z tego punktu widzenia procedura zgłoszeniowa nie jest racjonalna i nie spełnia zasad przyzwoitej legislacji. Potwierdzenie dokumentu przedłożonego przez podmiot dewizowy nie może ograniczać się tylko do prostej czynności technicznej nanoszenia na nim urzędowej adnotacji. Powinno to być poprzedzone także weryfikacją prawidłowości formalnej i rzetelności złożonego oświadczenia woli oraz wiedzy rezydenta lub nierezydenta. Skoro zgłoszenie jest czynnością dyspozytywną podmiotu dewizowego, należy postulować, aby zostały jednoznacznie unormowane jego uprawnienia do wycofania, zmiany lub unieważnienia dokumentu. Przepisy dewizowe zawierają lukę prawną. Już nie regulują postępowania po potwierdzeniu dokumentu zgłoszeniowego w sposób uwzględniający słuszny interes podmiotu dewizowego. Brakuje jednoznacznego stwierdzenia, że urzędowe adnotacje dokonywane są na tożsamy pod względem formy i treści dokumentach. Zatrzymanie przez organ granicznej kontroli dewizowej obu formularzy nie ma merytorycznego uzasadnienia i stanowi nadmierną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo do prywatności. Z tego powodu należy uznać za konieczne zawężenie kompetencji tego organu tylko do zatrzymania jednego egzemplarza zgłoszenia. Natomiast drugi dokument powinien być wydany rezydentowi lub nierezydentowi. Oznacza to, że rozporządzenie wykonawcze należy uzupełnić w ten sposób, aby jego przepis wskazywał zgłaszającego jako podmiot

uprawniony do otrzymania egzemplarza, a organ kontroli dewizowej zobowiązany do takiego działania w określonym terminie.

Literatura

- Buławajewski S., *Zasady prawidłowej legislacji podczas tworzenia aktów prawa miejscowego w Polsce*, „Studia Prawnoustrojowe” 2015, nr 29.
- Fojcik- Mastalska E., *Prawo dewizowe 2003. Komentarz*, Wrocław 2003.
- Gorgol A., *Komentarz do art. 11*, [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018.
- Gorgol A., *Ograniczenia w nakładaniu podatkowych obowiązków informacyjnych*, [w:] *Luka podatkowa – jej przyczyny, problemy pomiaru, sposoby ograniczenia*, red. J. Szolno-Koguc, K. Wójtowicz, Lublin 2019.
- Gorgol A., *Zezwolenia dewizowe jako forma łagodzenia ograniczeń dewizowych*, [w:] W. Wójtowicz, A. Gorgol, *Prawo dewizowe*, Warszawa 2003.
- Grzegorzczak T., *Ustawa prawo dewizowe. Komentarz*, Warszawa 2003.
- 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).
- Michalska-Badziak R., *Podmioty administrujące*, [w:] *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Warszawa 2013.
- Ofiarski Z., *Prawo dewizowe. Komentarze Zakamyczka*, Kraków 2003.
- Oleksyn T., *Różne filozofie zarządzania*, [w:] *Filozofia a zarządzanie*, red. T. Oleksyn, Warszawa 2013.
- Słownik języka polskiego*, t. 1: A-K, red. M. Szymczak, Warszawa 1995.
- Słownik języka polskiego*, t. 3: R-Z, red. M. Szymczak, Warszawa 1995.
- Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl>.
- Wójtowicz W., *Pojęcia wyznaczające przedmiotowy zakres prawa dewizowego*, [w:] W. Wójtowicz, A. Gorgol, *Prawo dewizowe*, Warszawa 2003.
- Wójtowicz W., *Prawna regulacja obrotu dewizowego w Polsce*, Bydgoszcz 1996.
- Wójtowicz W., *Prawo dewizowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 4, red. J. Głuchowski, Warszawa 2010.
- 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.
- Zalaśński T., *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008.

Jadwiga Glumińska-Pawlic

Uniwersytet Śląski w Katowicach

ORCID 0000-0002-2256-4558

jadwiga.gluminska-pawlic@us.edu.pl

Andrzej Krasuski

Uniwersytet Jana Długosza w Częstochowie

ORCID 0000-0002-7724-3751

a.krasuski@ujd.edu.pl

Zarządzanie ryzykiem jako cel kontroli zarządczej

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, zarządzanie, ryzyko, standardy, wytyczne

Streszczenie. Poczynając od 2010 r., dotychczasowe pojęcie kontroli finansowej zastąpione zostało pojęciem „kontroli zarządczej”, co wiązało się z potrzebą rozszerzenia przedmiotowego zakresu kontroli wykonywanej w jednostkach sektora finansów publicznych. Zarządzanie ryzykiem służy zwiększeniu prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki poprzez: określenie celów i monitorowanie realizacji zadań, identyfikację ryzyka, reakcję na ryzyko i działania zaradcze. Efektywne stosowanie kontroli zarządczej wymaga skorelowania jej z zarządzaniem ryzykiem, jak również nakierowaniem na osiągnięcie zamierzonych celów, zapobieganie potencjalnym nieprawidłowościom, wykrywanie i korygowanie błędów. Jednakże proces zarządzania ryzykiem w praktyce nie przebiega zgodnie z przyjętymi założeniami, ponieważ kierownicy jednostek sektora finansów publicznych nie zostali do tego odpowiednio przygotowani.

Risk management as an objective of management control

Keywords: financial control, management, risk, standards, guidelines

Summary. As of 2010 r. the existing term “financial control” was replaced by the term “management control”, which required the extension of the material scope of control performed in finance public sector units. Risk management serves to increase the likelihood of achieving the individual's goals through: identification of aims and monitoring of its performance, identification of risk, risk response, remedial actions. The effective use of management control requires correlating it with risk management as well as targeting the achievement of the intended goals, preventing potential irregularities, detecting and correcting errors. Risk management is not processed as assumed, since managers of public sector units were not appropriately trained for this task.

Wprowadzenie

Jednym z instrumentów, który pozwala zarówno kierownikowi jednostki, jak i podmiotom zewnętrznym (w tym organom kontroli i nadzoru) na ocenę efektywności wykorzystania środków i ewentualne podjęcie niezbędnych działań napraw-

czych jest podjęcie czynności sprawdzających sposób gromadzenia, a zwłaszcza wydatkowania zasobów pieniężnych. Czynności te mieszczą się w pojęciu kontroli finansowej, którą może wykonywać dany podmiot i które zasadniczo należą do jego kompetencji (tzw. kontrola funkcjonalna), ale może też być wykonywana przez specjalnie powołane do tego organy wyposażone w uprawnienia kontrolne wyraźnie oddzielone od innych czynności przez nie wykonywanych (tzw. kontrola instytucjonalna). Wprowadzając w 2010 r. do ustawy o finansach publicznych pojęcie kontroli zarządczej w miejsce dotychczasowej kontroli wewnętrznej¹, projektodawcy uznali, że istnieje pilna potrzeba wprowadzenia zmian mających na celu usprawnienie metod zarządzania w sektorze publicznym². Podkreślić należy, że aspekt zarządczy kontroli pojawiał się w polskiej literaturze już znacznie wcześniej, ale nie miał on umocowania w przepisach prawa, zwłaszcza w odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych. Ten nowy aspekt kontroli – z teoretycznego punktu widzenia – miał stanowić istotny krok w ewolucji polskiego sektora publicznego od idealnej biurokracji do modelu menedżerskiego. Kontrola zarządcza, w przyjętym kształcie, miała być narzędziem, które powinno pomóc – ministrom, organom wykonawczym jednostek samorządu terytorialnego, a zwłaszcza kierownikom jednostek – w zapewnieniu skutecznej kontroli i poprawie działania, a analiza ryzyka powinna pozwalać im na dopasowanie tej kontroli do rzeczywistych potrzeb i wskazywanie potencjalnych problemów i zagrożeń³.

1. Pojęcie ryzyka i zarządzania ryzykiem

Jednym z celów kontroli zarządczej – wymienionych w art. 68 ust. 2 u.f.p. – jest zarządzanie ryzykiem. Wprowadzenie tego nowego rozwiązania oznaczało rozszerzenie przedmiotowego zakresu kontroli wewnętrznej wykonywanej w jednostkach sektora finansów publicznych o dodatkowe komponenty, takie jak: ochrona zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania czy wiarygodność sprawozdań, które zawsze były powszechnie akceptowane i nigdy nie budziły wątpliwości. Natomiast „zarządzanie ryzykiem” w sektorze publicznym wymaga wyjaśnienia dwóch pojęć z obszaru teorii organizacji i kierowania. Samo pojęcie ryzyka jest trudne do zdefiniowania, ponieważ tak w teorii, jak i w praktyce jest ono różnie interpretowane. Pojawia się ono w matematycznej teorii decyzji, w teorii gier, w rachunku prawdopodobieństwa, w inżynierii, w naukach społecznych, w psy-

¹ Zob. art. 68 ustawy z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2022 r., poz. 1634 ze zm.) – dalej „u.f.p.”.

² Szerzej E. Ruśkowski, *Nowe zjawiska i problemy do rozwiązania w kontroli finansów publicznych*, [w:] *Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, Wrocław 2021, s. 180 i n.

³ J. Glumińska-Pawlic, *Kontrola zarządcza jako element kierowania w administracji publicznej*, [w:] *Procesy kierowania w administracji publicznej*, red. J. Łukasiewicz, Rzeszów 2014, s. 119-129.

chologii i psychofizyce, w kognitywistyce, w badaniach naukowych, a zwłaszcza w działalności gospodarczej i inwestycyjnej. Nie ma zatem uniwersalnej definicji, a w praktyce przeprowadza się analizę ryzyka, szacowanie ryzyka, podejmuje się próby jego identyfikacji i oceny, a także percepcji. Ryzyko jest więc pojęciem wieloznacznym, najczęściej utożsamianym z poniesieniem strat czy osiągnięciem zysków, jest wynikiem zdarzenia, które może spowodować określone konsekwencje. Analiza ryzyka może prowadzić do ograniczenia efektu niepewności celów i obniżenia negatywnego wpływu ryzyka na działalność i funkcjonowanie podmiotu, w którym jest przeprowadzana, i pozwala na podejmowanie działań, które mają skutecznie ograniczać ryzyko i przeciwdziałać pojawianiu się jego symptomów w przyszłości. Analiza, szacowanie i zarządzanie ryzykiem opracowane zostały przez Międzynarodową Organizację Normalizacyjną (ISO) i ujęte w pewne normy (standardy), których celem jest dostarczenie ogólnych wytycznych dotyczących zarządzania ryzykiem, zgodnie z międzynarodową normą ISO 31000, która ma na celu dostarczenie dobrych praktyk i wskazówek ułatwiających podejmowanie skoordynowanych działań dotyczących kierowania i nadzorowania w odniesieniu do ryzyka⁴. Działania te powinny polegać przede wszystkim na stosowaniu procedur, polityk i praktyk w odniesieniu do komunikacji, konsultacji, a także identyfikowania, analizowania, ewaluacji, monitorowania oraz postępowania z ryzykiem w danym, konkretnym podmiocie. Zauważyć jednak trzeba, że normy ISO opracowane zostały zasadniczo na potrzeby prywatnych i publicznych przedsiębiorstw i trudno przenosić je bezpośrednio do jednostek sektora finansów publicznych, które zasadniczo nie prowadzą działalności gospodarczej i nie są nastawione na osiąganie sukcesu finansowego.

W teorii przyjmuje się, że zarządzanie ryzykiem jest procesem obejmującym podejmowanie decyzji oraz realizację działań prowadzących do osiągnięcia przez dany podmiot akceptowalnego poziomu ryzyka. Jednakże ocena ryzyka wymaga identyfikacji zagrożeń, prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz strat, jakie może ono za sobą pociągnąć. Biorąc pod uwagę różnorodność podmiotów, jakie ustawodawca zaliczył w art. 9 u.f.p. do sektora finansów publicznych (wyposażonych lub nie w osobowość prawną), należałoby dla każdego z nich opracować odrębną, specyficzną metodologię zarządzania ryzykiem. Trudno bowiem porównywać gminną bibliotekę publiczną czy dom kultury z samorządowym zakładem budżetowym czy agencją wykonawczą, Narodowym Funduszem Zdrowia i Zakładem

⁴ Zostały one opublikowane na stronach Polskiego Komitetu Normalizacyjnego, utworzonego na mocy ustawy z dnia 12.09.2002 r. o normalizacji (Dz.U. z 2015 r., poz. 1483 ze zm.), który jest państwową jednostką organizacyjną odpowiadającą za organizację działalności normalizacyjnej w Polsce. Normy ISO są publikowane i dostępne na stronach: <https://www.pkn.pl> oraz <https://www.iso.org.pl> [dostęp: 22.09.2022].

Ubezpieczeń Społecznych. Z kolei w praktyce zarządzanie to jest najczęściej utożsamiane z ryzykiem inwestycyjnym. Czym innym jest jednak podejmowanie decyzji przez podmioty gospodarcze działające we własnym imieniu i na własny rachunek, w sposób ciągły i w celach zarobkowych w ramach posiadanych prywatnych zasobów finansowych, a czym innym podejmowanie ryzyka i zarządzanie nim w sferze użyteczności publicznej. Przedsiębiorca, podejmując ryzyko gospodarcze, musi liczyć się z poniesieniem straty, natomiast jednostki sektora finansów publicznych gromadzą środki na realizację zadań publicznych, stymulowanie rozwoju gospodarczego i udział w przedsięwzięciach gospodarczych, zwłaszcza w sferze użyteczności publicznej. Często pojawia się jednak niebezpieczeństwo wychodzenia poza sferę użyteczności publicznej i pomijania zbiorowych potrzeb mieszkańców, gdy tymczasem „zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty”, a nie indywidualnych potrzeb poszczególnych mieszkańców czy innych podmiotów prawa powinno być podstawowym kryterium przy wyborze zadań. Przypisanie zadań publicznych określonym podmiotom jest uzależnione od wielu czynników, do których zalicza się: czynniki ustrojowe, ekonomiczne (zadanie realizuje ten, kto potrafi to zrobić najbardziej efektywnie), polityczne, psychosocjologiczne (wśród których istotne znaczenie mają tradycja, przywiązanie do historycznych podziałów i wartości, więzi społeczne, kulturowe i gospodarcze, stan świadomości i kultury politycznej ludności) czy wreszcie możliwości kadrowe, techniczne i technologiczne.

Warto zwrócić uwagę, że kierownicy jednostek sektora finansów publicznych, którym powierzono zadania i odpowiedzialność w zakresie kontroli zarządczej, w tym zarządzanie ryzykiem, nie są do tego wystarczająco przygotowani. Najczęściej dyrektorem szkoły jest nauczyciel, szpitala – lekarz, teatru – aktor, szkoły wyższej – profesor dowolnej dyscypliny naukowej, a w jednostce samorządu terytorialnego nawet osoba zupełnie do tego nieprzygotowana, bez żadnego wykształcenia⁵. Nadto decyzje przez nich podejmowane w obszarze zarządzania ryzykiem mają często charakter „związany”. Organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego ma bowiem obowiązek realizacji uchwał organu stanowiącego (rady czy sejmiku), założeń pokontrolnych, rozstrzygnięć nadzorczych, wreszcie przepisów powszechnie obowiązujących. Zatem jego tzw. luz decyzyjny jest znacznie ograniczony. A dodatkowo wydatkowanie środków publicznych i zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne musi odbywać się w trybie i na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych, w sposób celowy i oszczędny. Realizując obowiązek sprawowania kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem, kierownik

⁵ Wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta i marszałek zatrudnieni na podstawie wyboru nie muszą legitymować się żadnym doświadczeniem zawodowym ani wykształceniem (zob. Zał. Nr 1 do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25.10.2021 r. w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych – Dz.U. poz. 1960).

jednostki winien oprzeć go na odpowiednich procedurach wewnętrznych opracowanych dla tej konkretnej jednostki. Należy jednak zauważyć, że ustawodawca nie określił wprost, jaki charakter mają mieć te procedury, a w szczególności, czy mają one mieć cechy właściwe tylko kontroli. Zgodnie z obowiązującymi wcześniej przepisami – do końca 2009 r. – kontrola wewnętrzna koncentrowała się tylko i wyłącznie na finansowym aspekcie działalności jednostki. Stąd też przyjęto, że podstawowym celem kontroli zarządczej w sektorze publicznym, a zwłaszcza w administracji, ma być odpowiedzialność każdego kierownika za wdrożenie i monitorowanie wszystkich elementów kontroli zarządczej, tak by jednostka osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Zatem realizacja zadań związanych z systemem kontroli zarządczej wymaga zorganizowania go na wszystkich szczeblach zarządzania jednostką i skoncentrowania się nie tylko na problematyce finansowej, ale także na innych aspektach działania konkretnego podmiotu, w tym zwłaszcza na aspektach organizacyjnych i prawnych związanych z zarządzaniem ryzykiem.

2. Standardy kontroli zarządczej i Wytyczne Ministra Finansów

Obowiązująca ustawa o finansach publicznych nie zawiera przepisu zobowiązującego kierownika jednostki do opracowania procedur kontrolnych, wskazując jedynie w art. 68 ust. 2 pkt 1, iż „Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi”. Oznacza to, że procedury takie powinny istnieć, a ustalając je, kierownik powinien uwzględnić wytyczne zawarte w międzynarodowych standardach kontroli zarządczej, a także w określonych przez Ministra Finansów standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Zgodnie z art. 69 ust. 3 i 4 Minister Finansów został bowiem upoważniony do określenia – w formie komunikatu – i ogłoszenia w swoim dzienniku urzędowym standardów kontroli zarządczej dla całego sektora finansów publicznych, zgodnych ze standardami międzynarodowymi.

W Komunikacie z dnia 6 grudnia 2012 r. Minister zawarł wytyczne w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem w sektorze finansów publicznych⁶, wskazując, że ma ono na celu wspomaganie jednostki w realizacji jej zadań i osiągnięciu założonych celów w ramach strategii przyjętej na kolejny rok. Kontrola zarządcza ma zatem „zwiększać prawdopodobieństwo” osiągnięcia celów poprzez podejmowanie

⁶ Komunikat Nr 6 Ministra Finansów z dnia 6.12.2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 56).

skoordynowanych działań o charakterze faktycznym i prawnym, obejmujących co najmniej: identyfikację ryzyka, jego analizę, określenie adekwatnych reakcji na ryzyko, a następnie jego monitorowanie. W tym kontekście ryzyko należy postrzegać jako kombinację prawdopodobieństwa aktywizacji zagrożenia w zdarzeniu niepożądanym i spowodowanych w związku z tym strat (szkód)⁷. Natomiast system zarządzania ryzykiem wymaga identyfikacji celów jednostki, które winny być określone w strategii jej działania, zbudowanej w oparciu o identyfikację wizji i misji. Zatem na wstępie istnieje konieczność określenia wizji, w której opisane zostanie, jak jednostka zamierza być postrzegana w przyszłości. Wizja wymaga uwzględnienia misji, którą jest szczególny powód jej istnienia, wyróżniający ją od wszystkich innych⁸. Opracowując misję jednostki, należy ustalić, czym powinna się ona zajmować i co chce oferować ewentualnym beneficjentom. Misja jednostki sektora finansów publicznych wynika z założeń prowadzonej przez państwo polityki publicznej, a także z norm prawnych regulujących zasady jej działania, ale powinna odnosić się bezpośrednio do tej jednostki. Formułowanie celów powinno być oparte na zasadach istotności, mierzalności, konkretności, osiągalności oraz umiejscowienia w czasie, na co zwrócono uwagę w Wytocznych. Cele mogą być strategiczne lub operacyjne. Cele strategiczne są najważniejsze dla jednostki, wynikają z jej misji oraz wizji i wtedy mają one charakter stały, ponieważ dotyczą kierunków działania jednostki i obejmują dalszy horyzont czasowy. Z kolei cele operacyjne tworzone są na podstawie celów strategicznych, służą ich realizacji w krótszych przedziałach czasowych i można im przypisać charakter celów dynamicznych.

Zarządzanie ryzykiem jest procesem ciągłym i wymaga sporządzenia przez kierownika planu działalności. Proces ten musi być uwzględniony w strategii już na poziomie planowania celów i zadań, zaś jego działanie powinno być nakierowane na obniżenie negatywnego wpływu ryzyka na funkcjonowanie jednostki i minimalizowanie skutków ryzyka⁹. Procedury zarządzania ryzykiem akceptuje kierownik jednostki sektora finansów publicznych, który w proces ten powinien aktywnie włączyć wszystkich pracowników. Prowadzenie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, w tym w aspekcie zarządzania ryzykiem, podlega dokumentowaniu na podstawie tworzonych w jednostce procedur wewnętrznych, instrukcji, wytocznych, dokumentów konkretyzujących zakresy obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników, a także innych dokumentów wewnętrznych¹⁰.

⁷ A. Krasuski, *Regulowanie obowiązków prawnych w oparciu o kryterium ryzyka*, [w:] A. Krasuski, P. Siembida, *Analiza ryzyka w ochronie danych osobowych*, Warszawa 2022, s. 47.

⁸ J.A.F. Stoner, A. Ehrlich, Ch. Wankel, *Kierowanie*, Warszawa 1994, s. 96.

⁹ R. Lewandowski, A. Kożuch, J. Sasak, *Kontrola zarządcza w placówkach ochrony zdrowia*, Warszawa 2018, s. 238.

¹⁰ Szerzej E. Kulińska, A. Dornfeld, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa 2021, s. 102 i n.

3. Identyfikacja ryzyka

Integralnym, powtarzalnym systematycznie procesem, który mieści się w pojęciu zarządzania ryzykiem, powinna być jego identyfikacja. Ryzyka identyfikuje się nie rzadziej niż raz w roku dla wszystkich celów i zadań planowanych do realizacji, a następnie dokumentuje w rejestrze¹¹. Źródła ryzyka mogą być zewnętrzne, wewnętrzne, a także narzucone i wprowadzone. Źródła zewnętrzne ryzyka są niezależne od jednostki i mogą wynikać m.in. ze zmian w otoczeniu prawnym, politycznym, ze zmian w strukturze organizacyjnej i prawnej jednostek administracji publicznej, ale także z wystąpienia zdarzeń losowych będących następstwem działania siły wyższej. Z kolei źródła wewnętrzne ryzyka uzależnione są od działań lub zaniechań kierownika jednostki i mogą dotyczyć m.in. przyjętego w jednostce modelu zarządzania czy wadliwego sposobu dysponowania środkami finansowymi prowadzącego do zadłużenia. Natomiast źródła narzucone odnoszą się do uwarunkowań zewnętrznych, niezależnych od jednostki i obejmują m.in. uwarunkowania technologiczne, finansowe czy terminy wynikające z przepisów prawa, do których jednostka musi się stosować, a źródła wprowadzone mogą wynikać z niedostatecznej wiedzy lub zaniedbań w działaniu. W procesie identyfikacji ryzyka trzeba również brać pod uwagę przyczyny o charakterze bezpośrednim i pośrednim, które w przyszłości mogą skutkować powstaniem szkody rzeczywistej lub utraconych korzyści¹². Proces ten powinien być przeprowadzony przynajmniej raz w roku w ramach planowania działalności jednostki, a identyfikacja ryzyka powinna odnosić się do planowanych celów i zadań, uwzględniając środki na ich realizację.

Identyfikacja ryzyka może odbywać się w oparciu o różne metody, wśród których wskazać należy m.in. na: metodę historyczną, burzę mózgów oraz listy potencjalnych zdarzeń. W ramach pierwszej z nich identyfikacja opiera się na analizie danych historycznych zgromadzonych w jednostce, ale wadą tej metody jest jej ograniczenie tylko do sytuacji i zdarzeń, które miały miejsce w przeszłości. Wówczas identyfikacja ryzyka oparta jest na posiadanej wiedzy pozyskanej z danych historycznych dotyczących problemów czy niepowodzeń, które miały już miejsce. Istotą identyfikacji ryzyka, zwanej „burzą mózgów”, jest zgłaszanie wielu pomysłów w trakcie zaaranżowanego spotkania, które w trakcie dyskusji nie są poddawane ocenie. Ta metoda wymaga od uczestników proponowania własnych rozwiązań, zachęca do zgłaszania nowych oraz ich modyfikowania przez wszystkich uczestników spotkania, a w razie potrzeby dodawania ich bez wskazywania, kto jest autorem konkretnego pomysłu. Trzecia z metod wskazana została w Wytocznych MF i polega

¹¹ R. Lewandowski, A. Kożuch, J. Sasak, *op. cit.*, s. 245.

¹² K. Jajuga, *Teoretyczne podstawy zarządzania ryzykiem*, [w:] *Zarządzanie ryzykiem*, red. K. Jajuga, Warszawa 2009, s. 13.

na stworzeniu listy potencjalnych zdarzeń, na podstawie doświadczeń innych jednostek wykonujących podobną działalność, która może być stosowana jako punkt wyjścia do identyfikacji zdarzeń. Efektywność identyfikacji ryzyka zależy od tego, czy podmioty realizujące proces identyfikacji posiadają odpowiednią wiedzę o ryzykach. Stąd też proces kształcenia na temat źródeł powstawania ryzyka powinien być przypisany do celów operacyjnych danej jednostki. Z kolei odpowiedzialność za identyfikację ryzyka powinna być przypisana do konkretnej osoby posiadającej odpowiednią wiedzę i doświadczenie w tym zakresie. Także każde zidentyfikowane ryzyko powinno zostać przypisane do konkretnej osoby będącej „właścicielem ryzyka”. Jeżeli w jednostce została zidentyfikowana większa liczba ryzyk, możliwe jest przypisanie tzw. ryzyk krytycznych. Zgodnie z Wytycznymi MF proces identyfikacji ryzyka kończy się sformułowaniem listy ryzyk, które odnoszą się do sformułowanych celów, a lista ta określa przyczyny i skutki ich wystąpienia.

4. Analiza ryzyka oraz reakcja na ryzyko

Termin „analiza ryzyka” należy odnosić do koncepcji wykorzystującej metody oceny jakościowej i ilościowej. Celem analizy jest bowiem oszacowanie nie tylko zagrożenia, ale i szans osiągnięcia wyznaczonego, założonego celu. Chodzi zwłaszcza o oszacowanie istotności ryzyka poprzez określenie prawdopodobieństwa jego wystąpienia i ewentualnych skutków. W Wytycznych MF nie wskazano jednak standardowych metod analizy, co oznacza, że kierownik jednostki powinien samodzielnie określić, w jaki sposób szacuje zarówno istotność ryzyka, jak i prawdopodobieństwo jego wystąpienia wraz z rozmiarami ewentualnych konsekwencji. Zidentyfikowane ryzyka kierownik może wstępnie poddać ocenie punktowej, biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo ich wystąpienia oraz skutki, a to z kolei powinno służyć wskazaniu dalszych ryzyk. Zgodnie z Wytycznymi MF w ramach analizy ryzyka należy uwzględnić zarówno ryzyko nieodłączne, występujące niezależnie od istnienia bądź nie działań ograniczających, jak również ryzyko rezydualne, które pozostaje po wprowadzeniu reakcji na ryzyko.

W procesie analizy ryzyka należy określić akceptowalny poziom ryzyka, biorąc pod uwagę, że ryzyka nie da się w całości wyeliminować. W wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka dzieli się na akceptowalne oraz przekraczające próg akceptowalności. W tym drugim przypadku zachodzi konieczność podjęcia przez kierownika dodatkowych działań. Reakcjami na ryzyko może być jego redukcja, unikanie, przeniesienie lub akceptowanie czy też opracowanie planu rezerwowego dla działań, które zostaną podjęte, gdy ryzyko wystąpi, powodując zmniejszenie jego wpływu na cel. W Wytycznych MF wskazuje się, że rodzaj reakcji na ryzyko zależy od różnych czynników, w tym od wpływu potencjalnych reakcji na prawdo-

podobieństwo jego wystąpienia i skutki, od poziomu akceptowalnego ryzyka czy relacji kosztów wdrożenia działań, które stanowiłyby odpowiedź na ryzyko oraz korzyści uzyskanych z tych działań.

5. Dokumentowanie i komunikowanie procesu zarządzania ryzykiem

Uzasadnieniem dla dokumentowania procesu zarządzania ryzykiem są procesy informacyjne, polegające na przetwarzaniu informacji niezbędnych w planowaniu, decydowaniu, wdrażaniu i kontroli, które stanowią jego fundament¹³. Na dokumentację systemu kontroli zarządczej składają się w szczególności sformalizowane procedury wewnętrzne stworzone w jednostce, instrukcje, wytyczne, dokumenty, które określają zakres praw i obowiązków poszczególnych pracowników oraz przypisaną im odpowiedzialność. Wśród dokumentów ogólnych określających organizację i zarządzanie jednostką wskazać należy statut, regulamin organizacyjny, regulamin pracy, księgę zarządzeń, listę obecności pracowników, procedury kontroli zarządczej, regulamin wynagradzania, regulamin funduszu świadczeń socjalnych, akta osobowe pracowników, dokumentację z naborów na wolne stanowiska pracy, dokumenty oceny pracowniczej. Z kolei dokumenty obejmujące cele i zarządzanie ryzykiem to wykazy przeglądów technicznych, obiektów, instrukcje bhp i przeciwpożarowa, ewidencja wypadków oraz protokoły powypadkowe, ewidencja badań okresowych, roczny plan finansowy. Natomiast polityka rachunkowości oraz oświadczenia dotyczące odpowiedzialności majątkowej pracowników to dokumenty związane z ochroną zasobów, a instrukcja kancelaryjna, rejestr skarg i wniosków oraz książka podawcza mieszczą się w zakresie przedmiotowym informacji i komunikacji. Dokumenty służące monitorowaniu i ocenie to dla przykładu sprawozdanie finansowe wraz z bilansem, sprawozdania składane do GUS czy ewidencja czasu pracy. Dokumentacja ta powinna być spójna oraz dostępna na wszystkich stanowiskach, dla funkcjonowania których niezbędna jest wiedza w niej zawarta.

Wśród dokumentacji kontroli zarządczej wyróżnić należy procedurę zarządzania ryzykiem. Dokument ten ma ułatwiać przeprowadzenie procesu zarządzania ryzykiem w sposób spójny, systematyczny, a przede wszystkim zgodny z prawem. Zgodnie z Wytycznymi MF procedura zarządzania ryzykiem powinna uwzględniać m.in. związek sformułowanych dla jednostki celów z przyjętymi w niej zasadami zarządzania ryzykiem, sposób rozliczania za zarządzanie ryzykiem oraz związaną z tym odpowiedzialność, a także sposoby mierzenia i raportowania wyników zarządzania ryzykiem. Na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka należy spo-

¹³ A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 5, s. 9-10.

rządzić rejestr ryzyk, który jest dowodem spełnienia wymogu dokumentowania czynności podejmowanych w ramach kontroli zarządczej. Dokumentacja systemu kontroli zarządczej powinna być autentyczna, rzetelna, wiarygodna, adekwatna, istotna, przejrzysta, uporządkowana i mieć logiczną strukturę. Zatem dokumenty te powinny być oryginalne, ze wskazaniem źródeł oraz ich autorów, pliki należy zabezpieczać, analizy powinny być dokładne, obiektywne i zgodne z prawem. Przejrzystość dokumentacji ma być osiągnięta przez czytelność, formę oraz układ graficzny, co pozwala na łatwe przeszukiwanie informacji w sporządzonych dokumentach, a uporządkowana i logiczna struktura dotyczy układu treści, w tym logicznego następstwa zapisów, ich chronologii oraz odzwierciedlenia sposobu myślenia autora dokumentu.

6. Monitorowanie systemu zarządzania ryzykiem

Zarządzanie ryzykiem należy traktować jako stały, permanentny proces. System kontroli zarządczej wymaga, aby po przeprowadzonej analizie ryzyka regularnie monitorować i kontrolować ryzyka. W związku z tym zdiagnozowane ryzyka powinny podlegać obserwacji i rejestracji, a kierownik jednostki powinien wprowadzić odpowiednie plany reakcji na ryzyko. Plany te powinny następnie podlegać ocenie co do ich skuteczności. Monitorowanie systemu zarządzania ryzykiem powinno także przyczyniać się do zbadania, czy nie pojawiły się nowe ryzyka, które wcześniej nie zostały w jednostce zidentyfikowane. W Wytocznych MF wskazuje się, że raportowane ryzyko powinno zostać wykorzystane przy podejmowaniu decyzji w ramach zarządzania jednostką. Dlatego też informacje, które dotyczące ryzyk powinny zostać przekazane i wykorzystane w powiązaniu z informacjami dotyczącymi stopnia osiągnięcia celów i realizacji zadań.

Podsumowanie

Kontrola zarządcza stanowi kontrolę funkcjonalną i zastąpiła kontrolę wewnętrzną (kontrolę instytucjonalną). Kontrola ta oprócz aspektu pieniężno-materiałnego obejmuje także pozostałe obszary działalności jednostek, tj. prawne, proceduralne, kadrowe, organizacyjne i informacyjne¹⁴. Natomiast zarządzanie ryzykiem jako jeden z celów tej kontroli powinno służyć zwiększeniu prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki poprzez ich określenie oraz monitorowanie realizacji zadań, identyfikację ryzyka i reakcję na to ryzyko, a także podejmowanie działań

¹⁴ M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, 2.4. *Zarządzanie ryzykiem a kontrola zarządcza*, [w:] M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa, *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka katastroficznego*, Warszawa 2014.

zaradczych. Efektywne stosowanie kontroli zarządczej wymaga skorelowania jej z zarządzaniem ryzykiem. Kontrola zarządcza powinna być również nakierowana na osiągnięcie zamierzonych celów, ale powinna też zapobiegać potencjalnym nieprawidłowościom, wykrywać błędy i podejmować próby ich korygowania. Oznacza to konieczność koncentracji działań na identyfikacji i pomiarze szans, jak i zagrożeń, co powinno służyć tworzeniu dokumentów strategicznych, w tym jednostkowych planów działalności wynikających z mierzalnych celów. Jednakże ani „Wytyczne”, ani określenie przez Ministra Finansów sposobu sporządzania oraz elementów planu działalności i sprawozdania z jego wykonania nie usprawnią w wielu jednostkach sektora finansów publicznych procesu zarządzania ryzykiem, ponieważ ich kierownicy nie zostali do tego odpowiednio przygotowani. Stąd tworzone przez nich dokumenty stanowią nadal wynik zrealizowania przykrego obowiązku wynikającego z przepisów prawa, którego kierownicy jednostek jeszcze nie rozumieją.

Literatura

- Glumińska-Pawlic J., *Kontrola zarządcza jako element kierowania w administracji publicznej*, [w:] *Procesy kierowania w administracji publicznej*, red. J. Łukasiewicz, Rzeszów 2014.
- Jajuga K., *Teoretyczne podstawy zarządzania ryzykiem*, [w:] K. Jajuga, *Zarządzanie ryzykiem*, Warszawa 2009.
- Janowicz-Lomott M., Jastrzębska M., *Zarządzanie ryzykiem a kontrola zarządcza*, [w:] M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa, *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka katastroficznego*, Warszawa 2014.
- Krasuski A., *Regulowanie obowiązków prawnych w oparciu o kryterium ryzyka*, [w:] A. Krasuski, P. Siembida, *Analiza ryzyka w ochronie danych osobowych*, Warszawa 2022.
- Kulińska E., Dornfeld A., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa 2021.
- Lewandowski R., Kożuch A., Sasak J., *Kontrola zarządcza w placówkach ochrony zdrowia*, Warszawa 2018.
- Ruszkowski E., *Nowe zjawiska i problemy do rozwiązania w kontroli finansów publicznych*, [w:] *Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, Wrocław 2021.
- Stoner J.A.F., Ehrlich A., Wankel Ch., *Kierowanie*, Warszawa 1994.
- Szpor A., *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 5.
- Wójtowicz-Dawid A., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych w praktyce*, Warszawa 2021.

Michał Mariański

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID 0000-0001-6212-914X

michal.marianski@uwm.edu.pl

Wyzwania stojące przed organizacją i funkcjonowaniem JST we Francji w świetle raportu francuskiego Cour des comptes z 2023 r.

Słowa kluczowe: prawo francuskie, samorząd terytorialny, gmina, trybunał obrachunkowy

Streszczenie. Niniejszy artykuł porusza problem wyzwań stojących przed jednostkami samorządu terytorialnego w kontekście roli samorządu w rozwoju współczesnych systemów prawnych. Pandemia koronawirusa oraz następstwa działań wojennych w Ukrainie ukazały jeszcze dobitniej kluczową rolę decentralizacji finansów publicznych w zarządzaniu kryzysowym. W ramach niniejszego opracowania, posługując się przede wszystkim metodą dogmatyczno-prawną, na bazie raportu francuskiego Trybunału Obrachunkowego z okazji 40-lecia decentralizacji we Francji z 2023 r., dokonano analizy podstawowych problemów, z jakimi na skutek decentralizacji należy się zmierzyć. Tak też poruszono problem wykorzystania postępu technologicznego, współpracy międzygminnej oraz optymalizacji dochodów podatkowych gmin we francuskim porządku prawnym, co może być asumptem do dalszych porównawczych analiz w omawianej materii.

Challenges facing the organization and functioning of local government units in France in the light of the report of the French Cour des comptes from 2023

Keywords: french law, local government, commune, Court of Auditors

Summary. This article addresses the problem of challenges faced by local government units in the context of the role of local government in the development of modern legal systems. The coronavirus pandemic and the aftermath of the military operations in Ukraine have shown even more clearly the key role of public finance decentralization in crisis management. Within the framework of this study, primarily using the dogmatic and legal method, based on the report of the French Court of Auditors on the occasion of the 40th anniversary of decentralization in France from 2023, an analysis of the basic problems that have to be faced as a result of decentralization has been made. The problem of the use of technological progress, inter-communal cooperation and optimization of tax revenues of communes in the French legal order was also discussed, that may be an incentive for further comparative analyzes in the discussed matter.

1. Wprowadzenie

Francuski samorząd, określany najczęściej mianem administracji terytorialnej (*administration territoriale*) bądź też administracji zdecentralizowanej (*administration décentralisée*), w sposób istotny wpływa nie tylko na rozwój jego elementów, ale

również na rozwój państwa jako całości. Powyższe przybrało na znaczeniu zwłaszcza po uchwaleniu w 1982 r. ustawy o prawach i wolnościach gmin, departamentów i regionów¹, która wprowadziła we Francji podział na trzy zasadnicze jednostki samorządu terytorialnego: gminy (*communes*), departamenty (*départements*) i regiony (*régions*). O specyfice francuskiego modelu świadczą również inne wyodrębnione jednostki w postaci jednostek o statucie specjalnym (*collectivité à statut particulier*)², wspólnot zamorskich (*collectivité d'outre-mer*)³ oraz tzw. terytoria niezamieszkałe (*territoires inhabités*)⁴, których status został doprecyzowany ustawą z 7 sierpnia 2015 r.⁵

Warto również zaznaczyć, iż od rewizji konstytucji z 28 marca 2003 r. francuska ustawa zasadnicza posługuje się już jednolitym pojęciem jednostek samorządu terytorialnego (*collectivité territoriale*), co jest spójne z regulacjami zawartymi w Ogólnym kodeksie jednostek samorządu terytorialnego (*Code général des collectivités territoriales*).

Podobnie jak w prawie polskim, podstawową i najbliższą obywatelom jednostką administracji zdecentralizowanej jest gmina (*commune*). Gminy posiadają, co prawda, jednolity status prawny, niemniej jednak są one jednostkami bardzo zróżnicowanymi, jeżeli chodzi o obszar i ludność. Według danych francuskiego urzędu statystycznego (fr. *L'Institut national de la statistique et des études économiques* – INSEE) według stanu na dzień 1 stycznia 2023 r. we Francji istniało 34 945 gmin, w tym 34 816 gmin we Francji metropolitarnej oraz 129 gmin zamorskich. Dodatkowo, z punktu widzenia rozwoju form realizacji zadań własnych gminy⁶, warto odnotować znaczenie ustawy z 12 lipca 1999 r. zwanej *loi Chevènement*⁷, która zwiększyła możliwości współpracy pomiędzy poszczególnymi jednostkami samorządu terytorialnego, wprowadzając bardzo istotne podstawy prawne i zachęty dla współpracy międzygminnej (*coopération intercommunale*)⁸.

¹ Ustawa z dnia 2.03.1982 nr 82-213 – *Loi relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions*.

² Jak Korsyka.

³ Jak Mayotte, Polinezja Francuska, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, Wallis-et-Futuna oraz Nowa Kaledonia.

⁴ Jak Clipperton, Ziemie australne i antarktyczne (*Les Terres australes et antarctiques françaises* – TAAF) czy Wyspy Crozet.

⁵ Ustawa – LOI n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République, °0182 du 8 août 2015, page 13705.

⁶ M. Mariański, *Formy realizacji zadań własnych przez jednostki samorządu terytorialnego we Francji ze szczególnym uwzględnieniem spółek handlowych*, „Prawo i Więź” 2021, nr 35, s. 128.

⁷ Ustawa z 12.07.1999 n° 99-586 – loi Chevènement «Loi relative au renforcement et à la simplification de la coopération intercommunale».

⁸ Wprowadzono bowiem zachęty fiskalno-administracyjne dla gmin i innych jednostek realizujących wspólne projekty wykraczające poza granice administracyjne każdej z nich. Szerzej: D. Grandguillot, *Collectivités territoriales en France*, Paris 2018, s. 20.

Kolejną jednostką administracji zdecentralizowanej są departamenty (fr. *départements*), na które składa się od jednej do prawie tysiąca gmin. Według stanu na dzień 1 stycznia 2023 r. liczba departamentów wynosi ogółem 101, w tym 96 we Francji metropolitarnej oraz 5 na terytoriach zamorskich. Podkreślenia wymaga, iż to właśnie na tym poziomie funkcjonuje wiele jednostek zdecentralizowanej administracji państwowej nadzorowanych bezpośrednio przez prefekta⁹.

Najwyższą jednostką samorządu terytorialnego we Francji są regiony, które składają się z kilku departamentów. Przed wspomnianą już reformą z 7 sierpnia 2015 r. we Francji funkcjonowało 27 regionów, niemniej jednak w wyniku cytowanej już ustawy oraz innych zmian, ich liczba od 1 stycznia 2016 r. zmniejszyła się do 18 – w tym 13 na poziomie Francji Metropolitarnej. Warto zaznaczyć, iż we Francji regiony, obok departamentów, są niejako jednostkami o dwojakim statusie, gdyż stanowią one zarówno jednostki administracji samorządowej, jak i jednostki zdekoncentrowanej administracji państwowej reprezentowanej przez prefektów¹⁰.

Dodatkowo na specyficzną organizację samorządu terytorialnego nakłada się bardzo rozbudowany system podatkowy, gdzie w odniesieniu do finansów jednostek samorządu terytorialnego¹¹ kluczową rolę odgrywają dyspozycje Generalnego kodeksu podatków (*Code général des impôts*). Warto przy tym nadmienić, iż początki lokalnego prawa podatkowego sięgają we Francji XVIII wieku, kiedy to ustawami z 23 listopada i 1 grudnia 1790 r. dotyczącymi podatku gruntowego¹² i ustawami z 13 stycznia i 18 lutego 1791 r. dotyczącymi podatku od ruchomości¹³ ustanowiono podwaliny pod system podatków i opłat lokalnych¹⁴. Powyższe regulacje stały się podstawą dla utworzenia systemu opodatkowania nieruchomości we Francji¹⁵, który stanowi bazę i punkt wyjścia dla wielu innych lokalnych kontrybucji z tym systemem związanych.

Mając na uwadze powyższe, zasadnym staje się odpowiedź na pytanie, jak struktura i rola samorządu może być wykorzystywana obecnie, w szczególności na kanwie wyzwań, z jakimi samorząd francuski musi się zmierzyć. Wnioski i przemyślenia w tej materii, z uwagi na dojrzałość tej formy decentralizacji finansów publicznych we Francji, mogą być interesujące z punktu widzenia polskiego usta-

⁹ J.-C. Zarka, *Les collectivités territoriales*, Paris 2023, s. 9.

¹⁰ M. Mariański, *Specyfika organizacji samorządu terytorialnego we Francji*, „Studia Elckie” 2010, nr 12, s. 267.

¹¹ A. Machowska, K. Wojtyczek, *Prawo francuskie*, t. 2, Kraków 2005, s. 198.

¹² Lois des 23 novembre et 1 décembre 1790 sur la création de la contribution foncière qui frappe le revenu de la propriété.

¹³ Lois des 13 janvier et 18 février 1791 sur la création de contribution mobilière qui se composait de 4 taxes dont celle qui reposait sur la valeur locative de l'habitation principale.

¹⁴ J.-C. Zarka, *Fiscalité locale. Une présentation rigoureuse des impôts locaux*, Paris 2020, s. 7.

¹⁵ G. Nowecki, *Charakterystyka systemu katastralnego oraz systemu opodatkowania nieruchomości we Francji*, [w:] *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, red. L. Etel, Warszawa 2003, s. 25.

wodawcy. Wiele problemów czy wyzwań charakterystycznych dla prawa francuskiego jest już teraz lub może być w przyszłości również wyzwaniem dla jednostek samorządu terytorialnego w Polsce.

2. Rola Trybunału Obrachunkowego i innych instytucji kontrolnych

Specyfika francuskiego systemu finansów publicznych oraz systemu podatkowego wyraża się również w systemie kontroli finansów tak na poziomie lokalnym, jak i centralnym, co nie przeszkadza jednak w podejmowaniu i prowadzeniu badań porównawczych w tym zakresie¹⁶.

System kontroli finansów publicznych we Francji odwołuje się do anonsowanej już ustawy z 2 marca 1982 r. o prawach i wolnościach gmin, departamentów i regionów oraz Ogólnego kodeksu jednostek samorządu terytorialnego (fr. *Code général des collectivités territoriales*). Podstawowym założeniem tego systemu, podobnie jak jego polskiego odpowiednika, jest zapewnienie, aby poza kontrolą ogólną sprawowaną przez Trybunał Obrachunkowy (fr. *Cour des comptes*) istniały również jednostki kontrolne na poziomie lokalnym, którymi we Francji są regionalne i terytorialne izby obrachunkowe (fr. *chambres régionales et territoriales des comptes*). Specyfika systemu francuskiego wyraża się poza kompetencjami Trybunału Obrachunkowego również w istnieniu dodatkowych instytucji wspomagających, jak: Trybunał ds. dyscypliny budżetowej i finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*), Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques*) czy Rada ds. danin obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*)¹⁷. Co istotne, wszystkie instytucje kontrolne uregulowano w jednym akcie prawnym, tj. w Kodeksie jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières*), co niewątpliwie wpływa na czytelność tych regulacji oraz minimalizację sporów kompetencyjnych.

Najważniejsza instytucja kontrolna Trybunał Obrachunkowy (fr. *la Cour des comptes*) jest szczegółowo uregulowany w Kodeksie jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières* – dalej *CJF*) w księdze I od art. L.111-1 do art. L.143-9. Trybunał odpowiada, zgodnie z art. L.111-1 *CJF*, za badanie księgowych rachunków publicznych państwa i jego głównych instytucji publicznych. Weryfikuje prawidłowość wykonania planów finansowych pod względem budżetowym i prawnym.

¹⁶ E. Ruśkowski, *On Priority Research Problems in the Scope of Public Finance Control in Poland*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, vol. 26, nr 4, s. 9.

¹⁷ Szerzej: M. Mariański, *Kontrola finansów publicznych w prawie francuskim. Wybrane aspekty instytucjonalne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2023, z. 28, nr 2, s. 215.

Bardzo ciekawym elementem funkcjonowania Trybunału jest publikacja corocznych raportów dot. finansów publicznych i finansów samorządowych, gdzie wskazywane są podstawowe wyzwania i problemy w zakresie finansów publicznych i ich kontroli. Poza swoimi podstawowymi uprawnieniami Trybunał Obrachunkowy pomaga również parlamentowi i rządowi w monitorowaniu wykonywania ustaw finansowych poprzez ich ocenę, w tym w szczególności za pośrednictwem audytów wewnętrznych w zakresie wykorzystania środków publicznych¹⁸. W konsekwencji to właśnie przy konkluzjach wspomnianych wyżej raportów znaleźć możemy wiele argumentów ukazujących strukturę i wyzwania samorządu we Francji tak w zakresie dalszej cyfryzacji i informatyzacji systemu finansowego, jak w zakresie lokalnego prawa podatkowego¹⁹. Zgodnie bowiem z postanowieniami w art. L. 143-8 Kodeksu jurysdykcji finansowych zmienionego ordonansem z dnia 23 marca 2022 r. w sprawie reżimu odpowiedzialności majątkowej osób zarządzających jednostkami publicznymi raporty Trybunału zawierają uwagi i rekomendacje wynikające z kontroli lub ocen odnoszących się do ważnej kwestii publicznej, na którą Trybunał Obrachunkowy pragnie zwrócić uwagę władz publicznych i przyczynić się do informowania obywateli w tej materii.

Ostatni raport Trybunału Obrachunkowego datowany na marzec 2023 roku dotyczy spostrzeżeń w 40. rocznicę procesu decentralizacji we Francji²⁰. Raport ten zawiera aż 567 stron, na których analizowane są podstawowe wyzwania stojące przed jednostkami samorządu terytorialnego we Francji.

W pierwszej kolejność, mając na względzie ostatnie szoki zewnętrzne w postaci wojny w Ukrainie czy pandemii COVID-19, zauważono, iż konieczna jest debata nad ponownym sposobem zdefiniowania sposobu finansowania jednostek samorządu terytorialnego, zarówno w zakresie jeszcze większej autonomii i niezależności, jak i w zakresie większej reaktywności, ale i stabilizacji na poziomie dochodów²¹. Dodatkowo wskazano na potrzebę rozwoju kompetencji samorządu terytorialnego w zakresie jego funkcji stymulacyjnej dla rozwoju gospodarczego, gdzie zaobserwowano niedokończony proces racjonalizacji kompetencyjnej oraz

¹⁸ Zob. szerzej: M. Bouvier, *Nowe zarządzanie finansami publicznymi i strategię reform administracji we Francji*, [w:] *Zarządzanie zmianą w administracji publicznej*, red. J. Czaputowicz, Warszawa 2012, s. 40.

¹⁹ M. Mariański, *Challenges and problems of local government finances in the light of the French Cour des Comptes reports as a guide for the Polish legislature*, [w:] *The challenges of local government financing in the light of European Union regional policy*, red. P. Mrkyvka, J. Gliniecka, E. Tomaskova, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan, Brno 2018, s. 89.

²⁰ Raport Cour des comptes. *Rapport public annuel 2023 La décentralisation 40 ans après*, mars 2023, pdf [dostęp: 27.07.2023], dostępny na stronie www.ccomptes.fr

²¹ Raport Cour des comptes. *Rapport public annuel 2023 La décentralisation 40 ans après*, mars 2023, pdf, s. 125 [dostęp: 27.07.2023].

potrzebę wzmocnienia możliwości zarządzania strukturami przemysłowymi i handlowymi działającymi na terenach jednostek²².

Kolejnym wyzwaniem i jednocześnie zadaniem w zakresie dalszego poszerzania kompetencji jest zdecentralizowana polityka społeczna, w ramach której pojawia się postulat, aby wzmocnić koordynację i zreformować finansowanie jednostek samorządu terytorialnego. Wskazuje się również na problem zarządzania odpadami z gospodarstw domowych, gdzie powinno się kłaść większy nacisk na współpracę międzygminną i większe zaangażowanie regionów, zwłaszcza w dobie zasad zrównoważonego rozwoju²³. W tym kontekście uwagę zwraca się ponadto na, uwypukloną we Francji zwłaszcza w 2022 roku, potrzebę lepszej koordynacji i współpracy samorządów w zakresie dostępu i zarządzania zasobami wody pitnej.

W tym miejscu Trybunał obrachunkowy wskazuje, iż po dwóch bardzo aktywnych fazach decentralizacji²⁴ nadszedł czas przeprowadzenia „aktu III” decentralizacji, naznaczonego nowymi transferami uprawnień, który jednak ostatecznie jeszcze się nie urzeczywistnił. Przyczyną tego stanu rzeczy, w dobie powszechnej informatyzacji i szoków zewnętrznych, jest brak konsensualnej wizji stworzenia warunków niezbędnych do postępu w pogłębianiu decentralizacji. Za taką reformę trudno nazwać anonsowaną już ustawę z 2015 r.²⁵, która zmniejszyła liczbę regionów we Francji, gdyż nie rozwiązała ona podstawowego problemu związanego z ogromną, jak na europejską skalę, liczbą gmin we Francji. Tak zwana współpraca międzygminna mająca być remedium na te problemy nie rozwija się w zadowalającym, zdaniem Trybunału, tempie i nie może być też jedyną odpowiedzią na ten problem.

Ostatecznie, obecna sytuacja charakteryzuje się silną złożonością kompetencji między zbyt wieloma poziomami lokalnego zarządzania. Sytuacja ta, wymagająca wdrożenia skomplikowanych, kosztownych i często niewystarczająco skutecznych mechanizmów koordynacyjnych, nie pozwala na zapewnienie ogólnej skuteczności samorządów i szkodzi czytelności tej organizacji dla obywateli. Powyższe nie zachęca do uwzględniania nowych wyzwań zrównoważonego rozwoju, które muszą być ujmowane w obszarach geograficznych, które nie pokrywają się z mapą władz lokalnych i zdecentralizowanych służb państwowych, co wymaga jeszcze większej niż dotychczas współpracy oraz dodatkowych środków własnych.

²² Raport Cour des comptes. Rapport public annuel 2023 La décentralisation 40 ans après, mars 2023, pdf, s. 213 [dostęp: 27.07.2023].

²³ Raport Cour des comptes. Rapport public annuel 2023 La décentralisation 40 ans après, mars 2023, pdf, s. 425 [dostęp: 27.07.2023].

²⁴ Za pierwszą fazę decentralizacji uznaje się lata 1982–1984, natomiast za drugą fazę lata 2003–2004.

²⁵ Zwaną powszechnie we Francji „loi NOTRe du 7 août 2015”.

Trybunał obrachunkowy zwraca również uwagę w swoim raporcie, iż decentralizacja spowodowała znaczny wzrost udziału wydatków lokalnych w PKB (wzrost z 8% w 1980 r. do 11% obecnie). Podkreśla się jednak, iż w ramach tego wzrostu nie dokonano analizy, jaka jego część wynikała z przekazywania kompetencji między państwem a samorządem, a jaka była wynikiem decyzji podjętych przez regiony, departamenty, gminy i ich ugrupowania w celu poprawy usług świadczonych na rzecz ludności i przedsiębiorstw. Dodatkowo ww. wzrost realizowany był przy stałej redukcji personelu w ramach usług świadczonych przez państwo na poziomie departamentów i regionów. Ponadto ewolucja dochodów władz lokalnych charakteryzowała się w szczególności zniesieniem części podatków lokalnych i zastąpieniem ich udziałami w podatkach krajowych, rozluźniła związek między składkami na lokalne opłaty publiczne a usługami publicznymi świadczonymi użytkownikom. Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego we Francji, podobnie zresztą jak i w ostatnim czasie w Polsce, opierać zaczęło się w coraz większej mierze na dotacjach państwowych, których efekty wyrównawcze, istotne dla zmniejszenia nierówności w zasobach i kosztach pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego, są niewystarczające.

Dodatkowo Trybunał wskazał na zasadnicze wyzwanie polegające na koniecznej, ale trudnej do zrealizowania w krótkiej perspektywie rewizji podziału kompetencji między państwem a różnymi szczeblami władz lokalnych, podyktowanej troską o uproszczenie systemu i pogłębianie współpracy międzygminnej, skutkujące dalszym zmniejszaniem liczby zbyt małych gmin. Podobnie należy dążyć do dostosowania organizacji i metod zarządzania na poziomie lokalnym do różnorodności sytuacji lokalnych poprzez większe wykorzystanie możliwości zróżnicowania terytorialnego w zakresie podatkowym, czemu służyć mają tzw. fakultatywne podatki gminne.

3. Cyfryzacja oraz współpraca międzygminna

W swoich raportach francuski *Cour des comptes* od dłuższego czasu zwraca uwagę na konieczność cyfryzacji dość skomplikowanego systemu podatków i opłat lokalnych we Francji oraz na zacieśnienie współpracy międzygminnej celem zmniejszenia kosztów obsługi tego systemu. W ocenie Trybunału jednostki samorządu terytorialnego w średniej i dłuższej perspektywie powinny skoncentrować się na właściwym zarządzaniu podatkami lokalnymi, w tym również w zakresie dostosowania procedury podatkowej współczesnych realiów i wyzwań technicznych²⁶. Podkreślenia wymaga, iż konieczność rewizji procedur podatkowych dostrzeżona

²⁶ M. Mariański, *Challenges and problems...*, s. 89.

została również przez polskiego ustawodawcę²⁷, niemniej jednak prace w tym zakresie nie doprowadziły do istotnych zmian w ustawodawstwie.

Jak podkreśla Trybunał Obrachunkowy w swoim raporcie w 1980 r., jednostki samorządu terytorialnego odpowiadały za 17% wydatków i 15% dochodów administracji publicznej w całości. Powyższe wskaźniki w 2019 r. wynosiły już odpowiednio 20,2% oraz 21,3%. Przy czym, z uwagi na znaczne transfery kompetencji, sfera wydatków jednostek samorządu terytorialnego w porównaniu z 1980 r. znacznie ewoluowała, w przeciwieństwie do sfery dochodów, gdzie zaszły jedynie kosmetyczne zmiany²⁸. Właśnie owa pozorna stabilność bądź też brak nadążania za zmianami była podstawą do wyodrębnienia konstrukcji innych fakultatywnych podatków gminnych, których udział w dochodach nie rozwinął się w sposób, jakiego oczekiwał ustawodawca. Kwestia ta zostanie jednak bardziej szczegółowo rozwinięta w odrębnym punkcie niniejszego opracowania.

Konieczność dalszych zmian i stałego rozwoju finansów lokalnych dodatkowo wzmacnia fakt, iż lokalne wydatki publiczne na mieszkańca podwoiły się w latach 1985–2020 (w stałych euro, tj. z wyłączeniem wpływu inflacji) z 2013 EUR do 4000 EUR w 2020 r. i dalej rosną, podczas gdy w tym samym okresie wydatki państwa w przeliczeniu na jednego obywatela zostały zwielokrotnione jedynie przez 1,4. Można również zaobserwować, iż we Francji większość wydatków lokalnych jest przeznaczona na sprawy gospodarcze (z czego ponad dwie trzecie dotyczy usług transportowych), ochronę socjalną (integracja społeczna, rodzina, domy starości) i usługi ogólne.

Ponadto w 2019 r. samorządy odpowiadały za ponad 55% inwestycji publicznych, interweniując w szczególności przy rozbudowie i odnowie dróg i obiektów miejskich oraz przy budowie i remoncie budynków szkolnych (szkoły miejskie, licea) oraz obiektów kulturalnych i sportowych (biblioteki, sale gimnastyczne, stadiony, ośrodki wodne itp.). Inwestycje te stanowią około 20% ogółu wydatków samorządów. W relacji do PKB inwestycje lokalne wykazują jednak w miarę stabilny udział od początku decentralizacji, gdyż w 2021 r. stanowiły 2,6% PKB podobnie jak w 1982 r.²⁹

W tym kontekście warto zaznaczyć, iż pomimo wprowadzenia na poziomie lokalnym kilku podatków odwołujących się do aktywności gospodarczej, finanse lokalne cały czas w około 80% bazują na podatku od nieruchomości oraz podat-

²⁷ L. Etel, *Co nowego w nowej ordynacji podatkowej*, [w:] *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017, s. 237.

²⁸ Raport Cour des comptes. Rapport public annuel 2023 La décentralisation 40 ans après, mars 2023, pdf, s. 127, [dostęp: 27.07.2023].

²⁹ Raport Cour des comptes. Rapport public annuel 2023 La décentralisation 40 ans après, mars 2023, pdf, s. 127, [dostęp: 27.07.2023].

kach od niego zależnych. Powyższe nie jest na skalę europejską czymś wyjątkowym, niemniej jednak rozmiar i poziom skomplikowania tej zależności mogą być przeszkodą w reformie finansów lokalnych³⁰. Powyższe jest o tyle istotne, iż aby utrzymać bezpieczny poziom zadłużenia w ramach finansów lokalnych, jednostki samorządu terytorialnego muszą wykorzystywać pełen potencjał swoich możliwości podatkowo-dochodowych, czego zbyt duże uzależnienie od podatku od nieruchomości nie ułatwia.

Jednym z rozwiązań, które mogłoby wykorzystać postęp techniczny i digitalizację stosunków prawnych, jest postawienie na rozwój tzw. współpracy międzygminnej (fr. *coopération intercommunale*). Podstawą dla tej współpracy była ustawa nr 2010-1563 z 16 grudnia 2010 r. o reformie samorządu terytorialnego (tzw. ustawa RCT)³¹, za pomocą której zmieniono art. L. 5210-1 ogólnego kodeksu samorządu terytorialnego. Mianowicie w przywoływanym wyżej artykule wprowadzono rozwój departamentalnego programu współpracy międzygminnej (SDCI), którego celem jest ocena przydatności mapy międzygminnej współpracy i jej ewolucja³². Dodatkowo, instrukcją z 26 lipca 2016 r., dokonano precyzyjnego określenia skutków finansowych, podatkowych i księgowych wejścia w życie resortowych planów współpracy międzygminnej³³. Współpraca międzygminna odnosi się zatem do formy współpracy między gminami, które mogą łączyć się w celu wspólnego zarządzania obiektami lub usługami publicznymi (wywóz odpadów z gospodarstw domowych, urządzenia sanitarne, transport miejski itp.), opracowywania projektów rozwoju gospodarczego czy rozwoju urbanistyki na większym terytorium niż obszar gminy. Współpraca ta realizowana jest w ramach publicznych związków współpracy międzygminnej (EPCI)³⁴. Podkreślenia wymaga, iż EPCI, jako instytucje publiczne, podlegają ogólnej zasadzie specjalizacji, która nadaje im kompetencje jedynie w obszarach i sprawach powierzonych im przez prawo lub delegowanych im przez gminy członkowskie. Jednym z istotnych form EPCI są metropolie, które w myśl art. L5217-1 Generalnego kodeksu jednostek samorządu terytorialnego stanowią publiczną instytucję współpracy międzygminnej, która grupuje kilka gmin w jedną całość celem opracowania i stworzenia wspólnego projektu rozwoju i projektu gospodarczego, ekologicznego, edukacyjnego, kulturalnego i społecznego na ich terytorium, służącemu poprawie konkurencyjności i spójności funkcjonowania współpracujących gmin. Od stycznia 2019 r. Francja liczy 22 metropo-

³⁰ M. Mariański, *Challenges and problems...*, s. 95.

³¹ La loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales (dite loi RCT).

³² Jest on aktualizowany co najmniej co sześć lat od daty publikacji.

³³ L'instruction conjointe NOR INTB1617629N de la DGFIP et de la DGCL, en date du 26 juillet 2016, a pour objet de préciser les effets financiers, fiscaux et comptables de l'entrée en vigueur des schémas départementaux de coopération intercommunale.

³⁴ Fr. *établissements publics de coopération intercommunale*.

lie zamieszkiwane przez 19,4 mln mieszkańców, wśród których wyróżnić należy dwie metropolie o szczególnym statusie (Paryż i Aix-Marseille) oraz wspólnotę terytorialną³⁵ (Lyon).

Innym istotnym problemem związanym ze współpracą międzygminną jest tworzenie nowych form współpracy między jednostkami znajdującymi się w różnych departamentach lub regionach. Proces ten jest w tym wypadku znacznie wydłużony i niejednokrotnie – w przypadku decyzji o podziale zadań w zakresie poboru podatków – nie jest korzystny w tym samym wymiarze dla wszystkich członków.

Kluczowym rozwiązaniem wydaje się być zatem połączenie współpracy międzygminnej z dematerializacją poboru podatków i cyfryzacją finansów na poziomie lokalnym. Podstawy prawne do tego procesu zostały w prawie francuskim stworzone dość szybko, gdyż już od 2004 r. forma elektroniczna była zrównana z tradycyjną formą papierową oraz pisemną³⁶. Powyższe regulacje zostały uzupełnione ordonansem z roku 2005³⁷ zmieniającym również francuski Kodeks Pocztowy i Łączności Elektronicznej, w którym wprowadzono m.in. w art. L-32 pkt. 1 definicję komunikacji elektronicznej. Komunikacja taka była rozumiana jako każde nadawanie, przekazywanie lub odbieranie znaków, sygnałów, liter, obrazów lub dźwięków za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Ponadto termin „środek elektroniczny” został określony jako każdy zespół instalacji lub urządzeń transmisyjnych i dystrybucyjnych w sieci komunikacyjnej oraz, w stosownych przypadkach, także innych środków gwarantujących komunikację elektroniczną.

Podstawowym wyzwaniem w ramach finansów lokalnych we Francji jest już od dłuższego czasu próba dostosowania regulacji podatkowych do nowych technologii, a tym samym wykorzystanie i włączenie tych technologii do procedur podatkowych. Raport „Cour des comptes” wymienia pewne możliwe ulepszenia w tej dziedzinie, koncentrując się głównie na automatycznym obliczaniu podatków, co może wyeliminować ryzyko błędu ludzkiego. Jednak to automatyczne naliczanie może być trudne do wprowadzenia, jeżeli konstrukcja podatków będzie zbyt skomplikowana i jeśli naliczanie tych podatków będzie wymagało każdorazowej współpracy między państwem a jednostką terytorialną. Główny problem przy wprowadzaniu pełnej cyfryzacji i automatycznego naliczania podatków lokalnych wiąże się z dużym znaczeniem zwolnień i ulg w podatkach lokalnych. Im bardziej procedura podatkowa jest zależna i związana z indywidualną sytuacją podatnika, tym

³⁵ Szerzej M. Augustyniak, *Metropolie we współczesnym samorządzie terytorialnym – kilka refleksji o problematyce wykonywania zadań metropolitalnych w Polsce i we Francji*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 57, s. 20–21.

³⁶ *Loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique*, J.O. n° 143 du 22 juin 2004, s. 11168.

³⁷ *L'ordonnance n° 2005-674 du 16 .05.2005 relative à l'accomplissement de certaines formalités contractuelles par voie électronique*.

trudniej będzie stworzyć algorytm zdolny do obliczenia takiego podatku. Kolejna kwestia związana jest z uproszczeniem i cyfryzacją deklaracji podatkowych, która powinna być kompatybilna z systemem odpowiedzialnym za automatyczne naliczanie danych podatków. Wydaje się, że kompatybilność postępu technicznego i poziomu informatyzacji oraz wdrożenia Fin-Tech w sektorze prywatnym i publicznym może być najważniejszym czynnikiem zapewniającym efektywność lokalnych finansów publicznych³⁸.

4. Optymalizacja dochodów – fakultatywne podatki gminne

Jednym z wyzwań i działań wskazujących na zmieniającą się rolę samorządu jest również próba dywersyfikacji oraz optymalizacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Wprowadzenie znacznie bardziej rozbudowanego katalogu podatków gminnych może bowiem pozwolić nie tylko na uniezależnienie się na poziomie lokalnym od podatku od nieruchomości, który jest powszechną i podstawową formą opodatkowania wszelkiej infrastruktury³⁹, ale również na lepszą personalizację dochodów danej jednostki z uwagi na fakultatywności wielu dodatkowych podatków. W ramach ww. zmian wprowadzono do Generalnego kodeksu podatków w art. od 1519 do art. 1530 bis Sekcję VII zatytułowaną Inne podatki gminne (fr. *Section VII: Autres taxes communales*). Dodatkowo owe inne podatki gminne podzielono na dwie zasadnicze grupy: podatki obligatoryjne (fr. *taxes obligatoires*)⁴⁰ oraz podatki fakultatywne (fr. *taxes facultatives*)⁴¹. Co istotne, dopełniają one opisywaną w poprzednim podrozdziale ideę współpracy międzygminnej, gdyż wiele z nich przeznaczonych jest do tego, aby stanowić dochody związków gminnych oraz, w pewnych przypadkach, niektórych innych podmiotów o charakterze publicznym⁴².

Tak też w ramach zbioru innych gminnych podatków obowiązkowych wymieniono pięć form uzyskiwania dochodów przez jednostki samorządu terytorialnego. Pierwszą formą jest gminny podatek górniczy (art. 1519b, fr. *Redevance communale des mines*), drugą zryczałtowany podatek od pylonów (art. 1519 A, fr. *Imposition forfaitaire sur les pylônes*), trzecią podatek od morskich turbin wiatrowych (art. od

³⁸ N. Laroche, *Faire de votre système d'information un levier de performance dans la réalisation de votre projet de dématérialisation*, „Gestion & Finances Publiques” 2017, nr 5, s. 82.

³⁹ A. Kałużny, *Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości*, Warszawa 2020, s. 302.

⁴⁰ M. Mariański, *Inne obowiązkowe podatki gminne we Francji według francuskiego Generalnego Kodeksu Podatków*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2021, t. 29, s. 193.

⁴¹ M. Mariański, *Formy innych fakultatywnych podatków gminnych w świetle regulacji francuskiego Generalnego kodeksu podatków*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 55, s. 225.

⁴² A. Machowska, K. Wojtyczek, *Prawo francuskie...*, s. 265.

1519 B do 1519 C, fr. *Taxe sur les éoliennes maritimes*), czwartą – zryczałtowany podatek od spółek sieciowych (art. 1519 D do 1519 HB, fr. *Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux*), a ostatnią – piątą formą – podatek dodatkowy do podatku od nieruchomości niezabudowanych (art. 1519 I, fr. *Taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties*). Podkreślenia wymaga, iż podatki te są o tyle obowiązkowe, o ile na terenie danej gminy wystąpi ich przedmiot opodatkowania, jak np. kopalnie czy morskie turbiny wiatrowe.

Bardzo ciekawą konstrukcję stanowi grupa czterech innych fakultatywnych podatków gminnych. Pierwszą formą w ramach opisywanej grupy kontrybucji jest podatek od wywozu śmieci z gospodarstw domowych (art. 1520-1526 *Taxe d'enlèvement des ordures ménagères*), drugą podatek od przekazania gruntu, który stał się możliwy do zabudowania (art. 1529 *Taxe sur la cession de terrains devenus constructibles*), trzecią formą podatek od nieużytków handlowych (art. 1530 *Taxe sur les friches commerciales*), czwartą – podatek od zarządzania środowiskiem wodnym i zapobiegania powodziom (art. 1530 bis *Taxe pour la gestion des milieux aquatiques et la prévention des inondations*).

Ważne jest również, iż decyzyjność i kompetencje związane z ww. podatkami zostały niemal w całości przekazane na rzecz gmin (*commune*), które pomimo tego, iż mają we Francji jednolity status prawny, to są bardzo zróżnicowane w zakresie zajmowanego obszaru oraz ludności⁴³, co powoduje, iż mogą one w sposób odrębny kształtować swój system dochodów. Dodatkowo, w ramach owego kształtowania systemu dochodów w ramach współpracy międzygminnej, w art. 1650 Generalnego kodeksu podatków, przewidziano instytucję Międzygminnej komisji ds. podatków bezpośrednich (fr. *commission intercommunale des impôts directs*, tzw. CIID), której podstawowym zadaniem jest doradcza rola w zakresie aktualizacji współczynników (w tym wartości czynszowej), od których dochody podatkowe gmin zależą.

Na zakończenie niniejszego podrozdziału warto zaznaczyć, iż niewątpliwą zaletą dodatkowych fakultatywnych innych podatków gminnych jest optymalizacja i dywersyfikacja dochodów jednostek samorządu terytorialnego umożliwiająca kształtowanie ich struktury w zależności od specyfiki i położenia danej jednostki. Jednak niewątpliwą wadą takiej regulacji jest dalsze skomplikowanie systemu podatkowego, co może czynić go bardziej uciążliwym i trudniejszym do pełnej automatyzacji i cyfryzacji w przyszłości.

⁴³ M. Mariański, *Formy realizacji zadań...*, s. 130.

5. Podsumowanie

Wyzwania stojące przed jednostkami samorządu terytorialnego bez wątpienia zyskały na znaczeniu podczas pandemii koronawirusa oraz w następstwie działań wojennych w Ukrainie. O ile w każdym państwie członkowskim UE wyzwania te mają nieco inną dynamikę i strukturę, o tyle opis zmian w zakresie funkcjonowania samorządu we Francji może być ciekawą inspiracją dla dalszych badań porównawczych w tym zakresie. W świetle raportów francuskiego *Cour des Comptes* owe wyzwania i tym samym rola samorządu winny być związane przede wszystkim z procesem dematerializacji, który jest odpowiedzią na potrzeby szybkiej i rzetelnej wymiany informacji. W związku z wirtualizacją życia gospodarczego i upowszechnieniem cyfrowej formy zapisu i transmisji informacji, a także marginalizacją bezpośredniego kontaktu między stronami, regulacje prawne w większości krajów europejskich odchodzą od akcentowania nośnika materialnego w kierunku docenienia informacji niematerialnej.

Należy podkreślić, że innowacje finansowe stały się siłą napędową transformacji światowego sektora finansowego, a wiele z nich może być implementowanych również na poziomie finansów lokalnych. Zmiany technologiczne otwierają zarówno możliwości, jak i poważne wyzwania dla władz na szczeblu centralnym i lokalnym. Zdaniem *Cour des Comptes* strategia francuskiego rządu, połączona z działaniami władz lokalnych, powinna w szczególności dotyczyć problematyki złożoności podatków lokalnych, zarządzania danymi podatkowymi oraz organizacji systemu wymiany informacji podatkowych pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego w ramach współpracy międzygminnej, do czego jednostki te są mocno zachęcane. Istotne będzie również docelowe obniżenie kosztów administracyjnych i procesowych organów podatkowych oraz procedury podatkowej, czemu służyć może zarówno ich informatyzacja, jak i współdzielenie w ramach współpracy kilku jednostek samorządowych.

Skoordynowane działania związane ze zmianami prawnymi i technologicznymi powinny być prowadzone w sposób zapewniający bezpieczny poziom dochodów podatkowych, zwłaszcza na poziomie lokalnym. Dlatego kwestia ta powinna być przedmiotem długookresowej strategii rozwoju finansów lokalnych, która powinna przebiegać z poszanowaniem zasady pewności prawnej zarówno z perspektywy organów podatkowych, jak i podatników.

Literatura

- Augustyniak M., *Metropolie we współczesnym samorządzie terytorialnym – kilka refleksji o problematyce wykonywania zadań metropolitalnych w Polsce i we Francji*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 57.
- Bouvier M., *Norwe zarządzanie finansami publicznymi i strategię reform administracji we Francji*, [w:] *Zarządzanie zmianą w administracji publicznej*, red. J. Czaputowicz, Warszawa 2012.
- Etel L., *Co nowego w nowej ordynacji podatkowej*, [w:] *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017.
- Grandguillot D., *Collectivités territoriales en France*, Paryż 2018.
- Kałężny A., *Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości*, Warszawa 2020.
- Laroche N., *Faire de votre système d’information un levier de performance dans la réalisation de votre projet de dématérialisation*, „Gestion & Finances Publiques” 2017, nr 5.
- Machowska A., Wojtyczek K., *Prawo francuskie*, t. 2, Kraków 2005.
- Mariański M., *Specyfika organizacji samorządu terytorialnego we Francji*, „Studia Elćkie” 2010, nr 12.
- Mariański M., *Challenges and problems of local government finances in the light of the French Cour des Comptes reports as a guide for the Polish legislature*, [w:] *The challenges of local government financing in the light of European Union regional policy*, red. P. Mrkyvka, J. Gliniecka, E. Tomaskova, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan, Brno 2018.
- Mariański M., *Formy realizacji zadań własnych przez jednostki samorządu terytorialnego we Francji ze szczególnym uwzględnieniem spółek handlowych*, „Prawo i Więź” 2021, nr 35.
- Mariański M., *Inne obowiązkowe podatki gminne we Francji według francuskiego Generalnego Kodeksu Podatków*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2021, t. 29.
- Mariański M., *Formy innych fakultatywnych podatków gminnych w świetle regulacji francuskiego Generalnego kodeksu podatków*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 55.
- Mariański M., *Kontrola finansów publicznych w prawie francuskim. Wybrane aspekty instytucjonalne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2023, z. 28, nr 2.
- Nowecki G., *Charakterystyka systemu katastralnego oraz systemu opodatkowania nieruchomości we Francji*, [w:] *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, red. L. Etel, Warszawa 2003.
- Ruśkowski E., *On Priority Research Problems in the Scope of Public Finance Control in Poland*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, vol. 26, nr 4.
- Zarka J.-C., *Fiscalité locale. Une présentation rigoureuse des impôts locaux*, Paris 2020.
- Zarka J.-C., *Les collectivités territoriales*, Paris 2023.

Anna Ostrowska

Akademia Łomżyńska

ORCID 0000-0001-8380-9005

aostrowska@al.edu.pl

Charakter prawny i kontrola środków celowych otrzymywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w sytuacjach kryzysowych

Słowa kluczowe: dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego, środki celowe, fundusze celowe, fundusze kryzysowe BGK, sektor finansów publicznych

Streszczenie. Sytuacje kryzysowe uzasadniają stosowanie nadzwyczajnych środków i instrumentów antykryzysowych. Regułę powyższą można było zaobserwować w okresach kryzysu pandemicznego oraz kryzysu uchodźczego, kiedy to polski ustawodawca w sposób szczególnie uregulował relacje między organami państwowymi a organami jednostek samorządu terytorialnego, zarówno w sferze administracyjnej, jak też w sferze finansowej. Wprowadzony wówczas mechanizm przekazywania samorządom tzw. środków z funduszy celowych umiejscowionych w Banku Gospodarstwa Krajowego wywołał swoistą rewolucję w porządku prawnym regulującym gospodarkę budżetową samorządu terytorialnego. Podstawowym celem niniejszego artykułu jest ustalenie charakteru prawnego dochodów jednostek samorządu terytorialnego określanych przez ustawodawcę jako tzw. środki lub dofinansowania, niebędące subwencją lub dotacją, otrzymywanych przez te jednostki w okresach kryzysowych. Analiza została przeprowadzona na przykładzie środków przekazywanych polskim samorządom podczas kryzysu pandemicznego w 2020 r. (z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19) oraz podczas kryzysu uchodźczego w 2022 r. (z Funduszu Pomocy). W analizie tej obok metody dogmatycznej, wykorzystana została metoda porównawczoprawna polegająca na porównaniu cech prawnych powyższych środków (dofinansowań) z cechami prawnymi dotacji celowej.

Legal nature and control of earmarked funds received by local government units in crisis situations

Keywords: local government budget revenues, targeted measures, earmarked funds, BGK crisis funds, public finance sector

Summary. Crisis situations justify the use of extraordinary anti-crisis measures and instruments. The above rule could be observed in Poland during the pandemic crisis and the refugee crisis, when the Polish legislator specifically regulated the relationship between state authorities and local government units, both in the administrative and financial spheres. The mechanism introduced at that time to transfer the so-called “means” from special-purpose funds located in Bank Gospodarstwa Krajowego caused a kind of revolution in the legal order regulating the budget economy of local governments. The main purpose of this article is to determine the legal nature of the income of local government units defined by the legislator as the so-called “means”, which are not grants or subsidies, received by these units in crisis periods. The analysis was conducted on the example of funds transferred to Polish local governments during the pandemic crisis in 2020 (from the COVID-19 Counteracting Fund) and during the refugee crisis in 2022 (from the Aid Fund). In this analysis, apart from the do-

gmatic method, the comparative legal method was used, consisting in comparing the legal features of the above-mentioned funds ("means") with the legal features of the special-purpose subsidy (grant).

1. Wprowadzenie

Ogólnoświatowa pandemia COVID-19, która zapanowała w Europie w 2020 r., zapoczątkowała rewolucyjne zmiany nie tylko w stosunkach społecznych i gospodarczych, ale też w istotnym zakresie zmieniła rolę, strukturę oraz instrumenty finansów publicznych. Oto bowiem, na skutek kryzysu pandemicznego, a także kolejnych kryzysów (uchodźczego, energetycznego), w finansach publicznych państw europejskich ze zdwojoną mocą zapanowała teoria keynesowska¹ usprawiedliwiająca stosowanie w okresach kryzysów licznych transferów środków publicznych do gospodarki, nawet kosztem wzrostu długu publicznego. Szybka i zdecydowana reakcja władzy państwowej na te kryzysy w formie centralnych transferów w istocie była urzeczywistnieniem teorii Johna M. Keynesa, który niejednokrotnie przestrzegał, iż „spadek zatrudnienia i dochodów raz rozpoczęty może posunąć się do skrajności”². Powyższa przestroga Keynesa była między innymi podstawą zastosowania przez polskiego ustawodawcę w okresach powyższych kryzysów w znacznej skali transferów finansowych nie tylko do podmiotów sektora przedsiębiorstw, ale także do jednostek sektora samorządowego, co w rzeczywistości nie doprowadziło do spadku zatrudnienia i dochodów.

O ile jednak pozytywnie należy ocenić niemalże natychmiastowe stosowanie finansowych instrumentów interwencyjnych (od samego początku kryzysu, co w ubiegłym stuleciu niekoniecznie miało miejsce), o tyle odrębnych ocen i analiz wymagają nowe formy prawne transferowania kryzysowych środków publicznych na rzecz różnych podmiotów, w tym jednostek samorządu terytorialnego (dalej: j.s.t.). Zarówno w pierwszym roku epidemii (2020), jak i w latach następnych w strukturze dochodów polskich j.s.t., obok klasycznych i dotychczas występujących dochodów transferowych takich jak subwencja ogólna i dotacje celowe, zaczęły się bowiem w większej skali pojawiać się tzw. środki lub dofinansowania, których status prawny do dziś pozostaje niejednoznaczny na gruncie prawa finansów publicznych. Ten niejednoznaczny status posiadają otrzymywane przez j.s.t. środki z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 oraz Funduszu Pomocy, które

¹ Stosowaną po wielkim kryzysie ekonomicznym 1929-1933 teorię finansów publicznych Johna Maynarda Keynesa w literaturze określa się jako „rewolucję keynesowską”. Zob. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997, s. 39-41, a także: E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2002, s. 21; W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2000, s. 33.

² J.M. Keynes, *The General Theory of Employment, Interest, and Money*, ISN ETH Zurich 1936, s. 53, https://www.files.ethz.ch/isn/125515/1366_keynestheoryofemployment.pdf [dostęp: 20.06.2024].

pomimo ich ujmowania w budżetach j.s.t. oraz pozytywnego wpływu na wynik wykonania tych budżetów ze względu na ich znaczne wysokości³, „wymykają” się definicji środków publicznych i tym samym rygorom gospodarowania tymi środkami określonym w prawie finansów publicznych. Podstawowym celem niniejszego artykułu jest ustalenie charakteru prawnego dochodów jednostek samorządu terytorialnego określanych przez ustawodawcę jako tzw. środki lub dofinansowania, niebędące subwencją lub dotacją, otrzymywanych przez te jednostki w szczególności w okresach kryzysowych. Analiza przeprowadzona w artykule ma na celu udowodnienie następującej tezy badawczej: wprowadzona w Polsce podczas kryzysów pandemicznego i uchodźczego nowa kategoria dochodów jednostek samorządu terytorialnego w postaci tzw. środków przekazywanych z funduszy celowych operowanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego nie znajduje swego umocowania w regulacjach prawnych samorządowej gospodarki budżetowej. Pozytywna weryfikacja powyższej tezy będzie wymagała odrębnych badań nad przyszłym uregulowaniem prawnym przedmiotowych środków jako nowej kategorii dochodów polskich jednostek samorządu terytorialnego i tym samym nowej kategorii w finansach publicznych. Analiza prowadząca do weryfikacji powyższej tezy została przeprowadzona na przykładzie środków przekazywanych polskim jednostkom samorządu terytorialnego podczas kryzysu pandemicznego w 2020 r. oraz podczas kryzysu uchodźczego w 2022 r. z funduszy celowych operowanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego. W analizie tej obok metody dogmatycznej wykorzystana została metoda porównawczoprawna polegająca na porównaniu cech prawnych powyższych środków (dofinansowań) z cechami prawnymi dotacji celowej.

2. Środki celowe jako quasi-dotacje

Ustawodawstwo przewidujące udzielanie (przekazywanie) środków finansowych z budżetów lub funduszy publicznych nie jest konsekwentne terminologicznie. Pomimo wprowadzenia definicji dotacji oraz uregulowania podstawowych zasad

³ W 2020 r. w ramach Rządowego Programu Inwestycji Lokalnych (będącym „podfunduszem” i rachunkiem pomocniczym Funduszu Przeciwdziałania COVID-19) przekazano do j.s.t. za pośrednictwem wojewodów 10,3 mld zł. Kwota ta stanowiła ok. 11% ogółu wydatków FPC, zob. Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2020 roku, Najwyższa Izba Kontroli, Nr ewid. 123/2021/P/21/001/KBF, s. 259, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/21/001/> [dostęp: 30.09.2022]. W 2020 r. budżety j.s.t. (pomimo pandemii) zamknęły się *per saldo* nadwyżką budżetową w wysokości 5,7 mld zł (przy planowanym deficycie w kwocie 21,1 mld zł). Niewątpliwym wpływ na taki stan miała realizacja dochodów z tytułu pozyskanych środków z Funduszu Dróg Samorządowych i Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych, możliwych do wykorzystania w trzech kolejnych latach budżetowych, zob. Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2020 roku, Warszawa 2021, s. 173, <https://rio.gov.pl/130/24/sprawozdanie-krrio-za-2020-rok.html> [dostęp: 1.09.2022].

dotowania w ustawie z dnia 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴ ustawodawca niejednokrotnie, przewidując możliwość udzielania (przekazywania) powyższych środków, nie stosuje jednoznacznego pojęcia dotacji, w miejsce którego wprowadza terminy: „środki finansowe”, „dofinansowanie”, „wsparcie finansowe”, „pomoc finansowa”. Ta terminologiczna niekonsekwencja ustawodawcy nie jest przy tym zjawiskiem nowym⁵, gdyż termin „środki” zamiast „dotacja” w regulacjach ustawowych dotyczących zarówno strony dochodowej, jak i strony wydatkowej budżetu j.s.t., stosowany był niemalże od samego początku wprowadzenia samorządu terytorialnego w Polsce, w szczególności zaś od wprowadzenia samorządów powiatowych i wojewódzkich. Samorządy te bowiem realizują wiele zadań zleconych z zakresu administracji rządowej lub zadań własnych, które są finansowane ze środków państwowych funduszy celowych. Jako przykład można tu wymienić środki Funduszu Pracy, które od 2005 r. przekazywane są corocznie samorządom województw i powiatów na finansowanie zadań realizowanych w województwie na wyodrębniony rachunek bankowy przez ministra właściwego do spraw pracy⁶. Już w 2006 r. w literaturze krytykowano mechanizm przekazywania powyższych środków na wyodrębnione rachunki bankowe funkcjonujące poza gospodarką budżetową powiatu, co uniemożliwia ich kontrolę przez jego organy oraz przez regionalne izby obrachunkowe. Kontrola taka byłaby natomiast wskazana, biorąc pod uwagę ogólny problem nadzoru nad środkami państwowych funduszy celowych⁷, a także znaczną wysokość kwot przekazywanych przez te fundusze na szczebel powiatowy (m.in. na wynagrodzenia pracowników powiatowego urzędu pracy). Wskazywano, iż argument ten przemawia za akceptacją postulatu włączenia tych środków do budżetu powiatu lub chociaż objęcia ich uchwałą budżetową, aby znaczne kwoty środków Funduszu Pracy znajdujące się w dyspozycji powiatowych urzędów pracy mogły się znaleźć pod kontrolą organów powiatu⁸.

Nadal jednak powyższe środki Funduszu Pracy otrzymywane przez samorządy powiatowe posiadają pozabudżetowy oraz niedotacyjny charakter (nie są dotacją), pomimo iż spełniają wszystkie cechy dotacji zdefiniowanej w art. 123 u.f.p. Nadal też w większości samorządów powiatów i miast na prawach powiatów środki powyższe są ewidencjonowane poza budżetem na wyodrębnionym rachunku ban-

⁴ Dz.U. z 2022 r., poz. 1634, dalej: u.f.p. lub ustawa o finansach publicznych. Regulacje dotacyjne znajdowały się również w poprzednich ustawach o finansach publicznych: z 26.11.1998 r., Dz.U. z 2003 r., poz. 148 ze zm. oraz z 30.06.2005 r., Dz.U., poz. 2104 ze zm.

⁵ Na „chaos terminologiczny” panujący w prawie wydatków publicznych wskazywali m.in.: T. Robaczyński, P. Gryśka, *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 116.

⁶ Art. 108 ust. 1 pkt 4a oraz art. 109 ust. 1 ustawy z dnia 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, Dz.U. z 2022 r., poz. 690 z późn. zm.

⁷ Zob. E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2002, s. 90-91.

⁸ Zob. A. Ostrowska, *System prawnofinansowy powiatów a decentralizacja finansów publicznych*, Białystok 2006, s. 184.

kowym, tym samym także nie stanowią dochodów budżetu tych samorządów. Jakkolwiek w ostatnich latach interpretacje niektórych regionalnych izb obrachunkowych w tym zakresie kierują się w stronę „budżetyzacji” powyższych środków, wyrażając zalecenie ich włączenia do dochodów budżetu powiatu (miasta na prawach powiatu). Jak wyjaśnia RIO w Katowicach, „przekazane ww. samorządom kwoty środków stanowią dochód powiatu, o którym mowa w art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁹. Zatem środki z Funduszu Pracy przeznaczone na obsługę merytoryczną funduszu celowego należy ująć w budżecie miasta oraz wykazać jako dochody własne, które będą finansowały wydatki związane z jego obsługą. Środki te należy zaklasyfikować w § 269 – „Środki z Funduszu Pracy otrzymane na realizację zadań wynikających z odrębnych ustaw” z odpowiednią czwartą cyfrą”¹⁰. Zacytowane stanowisko RIO w Katowicach nie jest jednak wiążące oraz tożsame z praktyką samorządową, która ujawnia nadal stosowaną „debudżetyzację” powyższych środków.

Podobny, pozabudżetowy i niedotacyjny charakter posiadają środki Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej: PFRON) przekazywane przez Prezesa Zarządu PFRON na wyodrębniony rachunek bankowy samorządom powiatowym na realizację określonych zadań¹¹. Zdaniem RIO w Gdańsku środki powyższe „nie stanowią źródła dochodów budżetu powiatu, a w konsekwencji środki te, przekazywane na podstawie zawartej umowy (umów), nie mogą również stanowić źródła dochodów budżetu JST i powinny zostać przekazane na wyodrębniony rachunek bankowy, funkcjonujący poza gospodarką budżetową danej JST”¹². Formułując powyższe stanowisko, RIO w Gdańsku wskazała, że tak obrany kierunek interpretacyjny pokrywa się z ogólną istotą funkcjonowania funduszy celowych, które wykazują niezależność w zakresie gospodarowania środkami finansowymi od budżetu państwa¹³. Należy jednak zauważyć, iż zarówno Fundusz Pracy, jak i PFRON są państwowymi funduszami celowymi należącymi do sektora finansów publicznych (dalej: SFP), w związku z czym środki przekazywane samorządom z obu tych funduszy powinny mieć ten sam „budżetowy” lub „pozabudżetowy” charakter, niezależnie od ich umownej lub bezumownej podstawy przekazywania. Interpretacja przyjęta w tym zakresie przez regionalne izby obrachunkowe powinna być jednolita.

⁹ Dz.U. z 2021 r., poz. 38 z późn. zm., dalej: u.d.j.s.t. lub ustawa o dochodach j.s.t.

¹⁰ Pismo RIO w Katowicach z 6.05.2021 r., Nr WA-023/26/21, <https://riokatowice.bip.net.pl/?a=15240> [dostęp: 1.03.2023].

¹¹ Art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, Dz.U. z 2023 r., poz. 100 ze zm.

¹² Pismo RIO w Gdańsku z 27.04.2017 r., Nr RP.0441/26/22/1/2017, <http://bip.gdansk.rio.gov.pl/?a=4231> [dostęp: 20.06.2024].

¹³ Por. *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, red. W. Misiąg, Warszawa 2019, s. 39–44.

Na uwagę zasługuje wspomniany wyżej kierunek interpretacyjny przyjęty przez RIO w Gdańsku, podkreślający niezależność funduszu celowego w zakresie gospodarowania środkami finansowymi. Kierunek ten jest bowiem niejako zbieżny z przyjętym przez ustawodawcę charakterem środków przekazywanych j.s.t. z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19¹⁴ (dalej: FPC) w trakcie kryzysu pandemicznego oraz z Funduszu Pomocy¹⁵ (dalej: FP) w trakcie kryzysu uchodźczego, przy czym w tych przypadkach regionalne izby obrachunkowe kierując się wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów (wobec braku regulacji ustawowej w tym zakresie), jednoznacznie przyjęły, że środki otrzymywane przez j.s.t. z powyższych Funduszy mają charakter budżetowy (są dochodami budżetu j.s.t.) i powinny być ujmowane w budżecie z zachowaniem ich wyodrębnienia w ramach szczególnych zasad wykonywania budżetu j.s.t. Uwzględniając umiejscowienie Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 oraz Funduszu Pomocy w Banku Gospodarstwa Krajowego (dalej: BGK), czyli poza sektorem finansów publicznych, przyjęty „budżetowy” charakter powyższych środków był zaskakujący wobec faktu, iż podobne środki otrzymywane przez j.s.t. z państwowych funduszy celowych (jakimi są Fundusz Pracy i PFRON) od prawie 20 lat w praktyce są „zdebudżetyzowane” i funkcjonują poza budżetem j.s.t.

Określenie jednoznacznego charakteru prawnego środków otrzymywanych przez j.s.t. z państwowych, jak też z innych funduszy celowych jest tym bardziej trudne, że przepisy dwóch najistotniejszych ustawy regulujących finanse j.s.t. – ustawy o dochodach j.s.t. oraz ustawy o finansach publicznych – nie są spójne w tym zakresie i posługują się odmienną terminologią. Regulując system dochodów j.s.t., ustawodawca zrezygnował bowiem z pojęć „dotacje z funduszy celowych” lub „dotacje z państwowych funduszy celowych” i w ogóle nie reguluje tej kategorii dochodu j.s.t. W art. 8 ust. 3 u.d.j.s.t. postanowił jedynie, że dochodami j.s.t. mogą być „środki z funduszy celowych, pozyskiwane na podstawie odrębnych przepisów”. Z kolei ustawa o finansach publicznych posługuje się kategorią „dotacje z państwowych funduszy celowych”, pomijając kategorię tzw. środków przekazywanych z tych funduszy, co ma bezpośrednie przełożenie na istotne ograniczenie kompetencji organu wykonawczego do dokonywania zmian w budżecie j.s.t. na podstawie art. 257 i art. 258 u.f.p. Systemowa wykładnia przepisów obu powyższych ustaw

¹⁴ Utworzony na podstawie art. 65 ustawy z 31.03.2020 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. z 2020 r., poz. 568 ze zm., dalej: u.COVID-19.

¹⁵ Utworzony na podstawie art. 14 ustawy z dnia 12.03.2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 103 ze zm., dalej: u.Ukraina.

wskazuje jednakże, iż pod pojęciem tzw. środków z funduszy celowych/państwowych funduszy celowych ustawodawca rozumie również dotacje z tych funduszy.

Zgodnie z art. 126 u.f.p. dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu j.s.t. oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie u.f.p., odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Powyższa ustawowa definicja wskazuje, że dotacją są środki, które spełniają łącznie następujące cechy:

- pochodzą z budżetu państwa, budżetu j.s.t. oraz z państwowego funduszu celowego;
- podlegają szczególnym zasadom rozliczania;
- ich cel przeznaczenia jest określony w u.f.p., odrębnych ustawach lub umowach międzynarodowych;
- są przeznaczone na finansowanie lub dofinansowanie zadań publicznych.

Ustawowa definicja dotacji posiada uniwersalny i szeroki charakter, przez co mogłaby mieć zastosowanie do wielu kategorii środków, które spełniają powyższe cztery cechy. Wypadałoby także stwierdzić, że wszystkie środki, które spełniają powyższe cechy, powinny być określane jako dotacje, a tak, niestety, nie jest. Zarówno w przepisach odrębnych ustaw, jak i w orzecznictwie sądowym i nadzorczym wyraźnie rozdziela się kategorię „dotacji” od innych kategorii takich jak „środki”, „dofinansowania” czy „wsparcia”. W sposób szczególny znajduje to odzwierciedlenie w orzecznictwie dotyczącym udzielania dotacji z budżetów j.s.t. W orzecznictwie tym podkreślano, iż dotacyjny instrument wydatkowy można stosować wyłącznie wtedy, gdy dana ustawa dopuszcza tę właśnie formę wydatku (posługuje się słowem „dotacja”), ponieważ na ustawową podstawę udzielania dotacji wyraźnie wskazuje jej definicja z art. 126 u.f.p.¹⁶ W przypadku więc, gdy dana ustawa posługuje się terminem „środki”, nie można ich przekazywać w formie dotacji, pomimo iż spełniają one wszystkie cechy definicyjne dotacji¹⁷. Należy jednak zauważyć, że interpretacja ta prowadzi do wyłączenia owych środków od obowiązku stosowania do nich przepisów dotacyjnych u.f.p., a także przepisów ustawy o odpowiedzialności

¹⁶ Zob. np.: wyrok WSA w Szczecinie z 3.04.2014 r., II SA/Sz 21/14; wyrok NSA z 24.11.2016 r., II GSK 954/15; wyrok WSA w Krakowie z 9.02.2012 r., I SA/Kr 1773/11.

¹⁷ Zob. uchwałę Nr 969/LV/2022 Rady Miasta Rybnika z dnia 22.09.2022 r. w sprawie przyznania środków finansowych na rzecz Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, <https://bip.um.rybnik.eu/Default.aspx?Page=247&Id=14756> [dostęp: 1.02.2023]. Uchwała ta, pomimo iż zgodnie z przepisem delegacyjnym (art. 372 ustawy z 20.07.2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2022 r., poz. 574 ze zm.)), nie przewiduje udzielenia dotacji (tylko „przyznanie środków”), podlega w praktyce nadzorowi RIO, gdyż dotyczy sprawy finansowej. Jednakże ustawowy zakres działalności nadzorczej RIO nie obejmuje zasad przyznawania środków, a tylko zasady i zakres przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹⁸. Nie będzie do nich mieć także zastosowanie odpowiedzialność karno-skarbowa z art. 82 k.k.s.¹⁹

Definicje legalne, takie jak definicja dotacji z art. 126 u.f.p., są niezwykle silnymi dyrektywami wykładni prawa, narzuconymi normatywnie przez samego ustawodawcę. Są one normami, które nakazują określonym osobom stosującym prawo, aby pewnym wyrazom czy wyrażeniom występującym w przepisach prawnych nadawały odpowiednie znaczenie. Reguły wykładni prawa wskazują, iż jednoznacznie sformułowanej definicji legalnej „nie przełamuje się nawet w sytuacji, gdyby treść językowa tej definicji podważała założenia o racjonalnym prawodawcy”²⁰. Uwzględniając powyższe, należałoby więc zaakceptować restrykcyjną interpretację zakazującą stosowania formy dotacji w sytuacji, gdy ustawa nie posługuje się terminem „dotacja”. Jednakże wobec coraz częściej pojawiających się regulacji ustawowych przewidujących przekazywanie do budżetów j.s.t., jak i z budżetów j.s.t. tzw. środków (zamiast dotacji), istnieje pilna potrzeba uregulowania ich statusu prawnego na gruncie prawa finansów publicznych.

3. Środki z funduszy celowych Banku Gospodarstwa Krajowego

Status prawny środków celowych otrzymywanych przez j.s.t. w sposób szczególny ulega skomplikowaniu w sytuacji, gdy środki te są przekazywane przez podmioty/fundusze umiejscowione poza sektorem finansów publicznych oraz nie stanowią środków publicznych w świetle ich ustawowej definicji. Sytuacje takie zaistniały w okresach pandemii COVID-19 oraz kryzysu uchodźczego, w trakcie których z utworzonych w BGK funduszy celowych – Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 oraz Funduszu Pomocy – przekazywano j.s.t. za pośrednictwem właściwych wojewodów tzw. środki (dofinansowania, wsparcia), niebędące dotacjami celowymi z budżetu państwa ani też dotacjami z państwowych funduszy celowych.

Należy zauważyć, iż wykorzystanie przez ustawodawcę w powyższych okresach kryzysowych instytucji funduszu celowego było wyborem niejako naturalnym, biorąc pod uwagę wady klasycznej gospodarki budżetowej oraz konieczność szybkiego reagowania na skutki kryzysu. Jak wskazuje Stanisław Owsiak: „obok

¹⁸ Art. 8 i art. 9 ustawy z dnia 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 289, dalej jako: u.d.f.p.) regulują jedynie czyny związane z udzielaniem i wykorzystywaniem dotacji, nie przewidując adekwatnych regulacji dla przypadków udzielania (przekazywania) tzw. środków.

¹⁹ Zakres przedmiotowy czynu z art. 82 ustawy z 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 859) został zawężony tylko do dotacji lub subwencji, a więc nie dotyczy innych instrumentów finansowych (tj. środki celowe, dopłata, wsparcie, dofinansowanie).

²⁰ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 215.

budżetu występują obecnie oraz występowały w przeszłości, i to odległej, publiczne fundusze celowe jako alternatywna w stosunku do budżetu forma organizacyjna gromadzenia i wydatkowania środków publicznych. Istnienie celowych funduszy publicznych napotykamy już w starożytnej Grecji, gdzie istniał np. fundusz wojсковy i fundusz widowiskowy. W związku z tym w pełni uprawniona jest hipoteza, że publiczne fundusze celowe były wcześniej rozwinięte niż budżety w znanej nam dzisiaj formie, tzn. jako fundusze ogólnego przeznaczenia. [...] we współczesnych systemach finansów publicznych fundusze celowe powstały jako pewna odpowiedź na słabe strony budżetowego gromadzenia i wydatkowania środków publicznych”²¹.

O ile jednak do publicznych funduszy celowych z całą pewnością zaliczane są państwowe fundusze celowe, których podstawowe zasady funkcjonowania określone zostały w art. 29 u.f.p., o tyle cech publicznego funduszu celowego nie można przypisać w pełni funduszom celowym umiejscowionym w BGK, takim jak Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 i Fundusz Pomocy. Jakkolwiek na ich publiczny charakter wskazują niektóre przypisane im ustawowo przychody (tj. wpłaty z budżetu państwa, w tym budżetu środków europejskich, wpływy ze skarbowych papierów wartościowych), a także publiczny status zadań finansowanych z ich środków. Należy także zauważyć, że chociaż według polskich przepisów o finansach publicznych fundusze te nie są zaliczane do sektora finansów publicznych, to jednak należą one do tego sektora według metodologii unijnej (są zaliczane do sektora instytucji rządowych i samorządowych – GG)²². Należy się spodziewać, iż w przyszłości fundusze BGK zostaną zaliczone do katalogu podmiotów należących do sektora finansów publicznych zdefiniowanego w art. 9 u.f.p. w celu doprowadzenia zgodności tego katalogu z unijnym sektorem GG. Tymczasem pozostają one w sektorze finansów prywatnych, co oznacza również, że zasada jawności finansów publicznych nie ma do nich w pełni zastosowania²³.

Środki przekazywane z funduszy BGK w sposób szczególny „zaburzyły” porządek prawny gospodarki budżetowej j.s.t. Ustawodawca bowiem nie uregulował statusu prawnego tych środków zarówno po stronie dochodów, jak i wydatków budżetowych j.s.t., co oznaczało, iż zasadnicze interpretacje w tym zakresie były

²¹ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997, s. 115.

²² Zob. Strategia zarządzania długiem sektora finansów publicznych w latach 2023-2026, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2022, s. 52-53, <https://www.gov.pl/web/finanse/strategie-zarzadzania-dlugiem> [dostęp: 30.09.2022].

²³ Szczegółowe informacje o wpływach i wydatkach funduszy BGK są objęte tajemnicą bankową. Upubliczniając wyniki kontroli w tym zakresie, Najwyższa Izba Kontroli wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z 6.09.2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2020 r., poz. 2176) oraz art. 5 i art. 104 ustawy z 29.08.1997 r. Prawo bankowe (Dz.U. z 2020 r., poz. 1896 ze zm.); Wystąpienie pokontrolne, P/21/001 Wykonanie budżetu państwa w 2020 r. – Bankowa obsługa budżetu państwa w 2020 r. przez Bank Gospodarstwa Krajowego, KBF.410.001.11.2021, Najwyższa Izba Kontroli, Departament Budżetu i Finansów, s. 9.

dokonywane przez regionalne izby obrachunkowe oraz Ministerstwo Finansów. Przełomową interpretację w tej kwestii wyraził Departament Finansów Samorządu Terytorialnego Ministerstwa Finansów w piśmie z dnia 21 października 2020 r.²⁴, w którym wyraźnie potwierdzono, wobec wcześniejszych wątpliwości, że środki FPC (w tym środki z Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych²⁵, będącym *de facto* rządowym programem przyjętym w celu redystrybucji środków FPC) mają charakter budżetowy i powinny być ujęte w budżecie j.s.t., z zachowaniem ich wyodrębnienia w ramach szczególnych zasad wykonywania budżetu j.s.t. Konsekwentnie, analogiczny charakter nadano środkom przekazywanym j.s.t. również z innych funduszy BGK, w tym z Funduszu Pomocy utworzonym w celu finansowania lub dofinansowania realizacji zadań na rzecz pomocy Ukrainie, w szczególności obywatelom Ukrainy dotkniętym konfliktem zbrojnym na terytorium Ukrainy. Tym samym z regulacji prawnych oraz z kolejnych wyjaśnień organów nadzoru i kontroli nad j.s.t. wywieść można wspólne cechy środków przekazywanych j.s.t. z tzw. kryzysowych funduszy BGK, które przedstawia poniższe zestawienie.

Cechy środków przekazywanych jednostkom samorządu terytorialnego z funduszy kryzysowych BGK

	Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 (FPC) Fundusz Pomocy (FP)
Podstawa prawna utworzenia funduszu i redystrybucji środków	fundusze utworzono na podstawie przepisów ustawowych – art. 65 u.COVID-19 oraz art. 14 u.Ukraina; ustawy te regulują źródła przychodów oraz cele przeznaczenia środków funduszu, określają beneficjentów środków, ogólne zasady dyspozycji środkami, sporządzania planów finansowych i informacji z ich wykorzystania; na podstawie delegacji ustawowej Rada Ministrów może określić w drodze uchwały zasady rozdziału i przekazywania niektórych środków funduszu (np. wsparcie inwestycyjne w ramach FPC RFIL)
Operator funduszu	Bank Gospodarstwa Krajowego

²⁴ Pismo Ministerstwa Finansów, Departament Finansów Samorządu Terytorialnego z 21.10.2020 r. Nr ST9.4761.54.20207, <https://samorząd.pap.pl/kategoria/aktualnosci/mf-o-klasyfikacji-srodkow-rfil-niewykorzystane-w-tym-przechodza-na-rok-2021> [dostęp: 1.02.2023].

²⁵ W Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 utworzono w 2020 r. Rządowy Fundusz Inwestycji Lokalnych (RFIL), a następnie w 2021 r. Rządowy Fundusz Polski Ład – Program Inwestycji Strategicznych. Są to rządowe mechanizmy bezzwrotnego finansowania mające na celu wsparcie realizowanych przez j.s.t. zadań inwestycyjnych związanych z przeciwdziałaniem skutkom społeczno-gospodarczym pandemii COVID-19. Na podstawie delegacji ustawowej Rada Ministrów określiła zasady dystrybucji w ramach powyższych mechanizmów; zob. uchwała Nr 102 z 23.7.2020 r. w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez j.s.t. (t.j. M.P. z 2022 r., poz. 22) oraz uchwała Nr 84/2021 z 1.7.2021 r. w sprawie ustanowienia Rządowego Funduszu Polski Ład – Programu Inwestycji Strategicznych, <https://www.gov.pl/web/premier/program-inwestycji-strategicznnych> [dostęp: 20.06.2024].

	Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 (FPC) Fundusz Pomocy (FP)
Dysponent funduszu	Prezes Rady Ministrów, który może upoważnić dysponenta części budżetowej (wojewodę) lub ministra do składania dyspozycji wypłaty ze środków Funduszu
Przynależność funduszu do SFP	nie należą do sektora finansów publicznych według przepisów krajowych (definicji SFP z art. 9 u.f.p.); są zaliczane do unijnego sektora instytucji rządowych i samorządowych (GG)
Cechy funduszu	posiadają ustawowo przypisane przychody i cele ich przeznaczenia, co oznacza, że są tzw. funduszami celowymi (bywają także nazywane funduszami przepływowymi); nie są państwowymi funduszami celowymi, gdyż ustawa je tworząca tak nie stanowi
Beneficjenci środków	jednostki sektora finansów publicznych oraz jednostki spoza tego sektora
Status prawny przekazywanych środków	wojewoda z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów udziela dofinansowań, przekazuje środki, przyznaje wsparcia (które nie są dotacjami) na realizację zadań wskazanych w ustawie
Sposób i forma przyznawania i przekazywania środków	środki przyznawane są na wniosek j.s.t. składany po ogłoszeniu naboru wniosków (np. środki FPC RFIL) lub bez konieczności składania wniosku naliczane na podstawie danych wykazywanych przez j.s.t. w systemie informatycznym (np. środki FP przyznawane przez MEN); środki przekazywane są bezumownie w formie przelewu środków
Miejsce gromadzenia środków przez beneficjenta	państwowe jednostki budżetowe oraz j.s.t. gromadzą środki z Funduszu na wydzielonym rachunku dochodów i przeznaczają na wydatki związane z realizacją zadań wskazanych w ustawie w ramach planu finansowego tego rachunku
Dysponent środków przekazanych j.s.t.	wójt (burmistrz, prezydent miasta), zarząd powiatu oraz zarząd województwa dysponują środkami oraz opracowują plan finansowy dla wydzielonego rachunku dochodów, na którym środki te są gromadzone
Opracowywanie planu finansowego	wójt (burmistrz, prezydent miasta), zarząd powiatu oraz zarząd województwa opracowują plan finansowy wydzielonego rachunku dochodów z podziałem na dochody i wydatki oraz lata realizacji
Organ nadzorujący plan finansowy	wojewoda; ustawowy zakres kompetencji nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych nie obejmuje przedmiotowych planów finansowych, stąd też zdecydowano, że nadzór nad nimi sprawują wojewodowie
Obowiązki sprawozdawcze	j.s.t. przedkłada właściwemu wojewodzie poprzez elektroniczną skrzynkę podawczą roczną (FPC RFIL) lub kwartalną (FP) informację o wykorzystaniu środków według wzoru określonego w uchwale Rady Ministrów
Zwrot niewykorzystanych środków	brak określonych zasad zwrotu niewykorzystanych środków oraz terminu ich wykorzystania (FPC RFIL); Prezes RM może wydać j.s.t. polecenie wypłaty (zwrotu) niewykorzystanych środków na wydzielony rachunek Funduszu Pomocy (FP)

	Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 (FPC) Fundusz Pomocy (FP)
Sposób ujęcia środków w budżecie i uchwale budżetowej j.s.t.	brak wskazania ustawodawcy w tym zakresie; w wyniku interpretacji MF i RIO zdecydowano, że w roku otrzymania środków są one w budżecie j.s.t. ujmowane jako dochody własne oraz wydatki budżetu j.s.t.; w kolejnym roku budżetowym niewykorzystana część środków ujmowana jest jako przychody z niewykorzystanych środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu, wynikających z rozliczenia dochodów i wydatków nimi finansowanych związanych ze szczególnymi zasadami wykonywania budżetu określonymi w odrębnych ustawach (art. 217 ust. 2 pkt 8 u.f.p.), stając się jednym ze źródeł finansowania deficytu budżetu j.s.t. Zgodnie z przyjętym stanowiskiem właściwej RIO dochody i wydatki finansowane środkami FPC i FP są również przedstawiane w odrębnym załączniku do uchwały budżetowej j.s.t.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przepisów i interpretacji dotyczących FPC i FP.

Wskazane w powyższym zestawieniu cechy środków otrzymywanych przez j.s.t. z tzw. kryzysowych funduszy celowych BGK (FPC i FP) dowodzą, iż środki te posiadają szczególny charakter prawny, który nie pozwala na ich jednoznaczne i proste umiejscowienie w samorządowej gospodarce budżetowej. W literaturze wskazuje się, że „jakkolwiek mechanizm ich redystrybucji zbliżony jest do redystrybucji środków z budżetu UE, to należy sądzić, iż będą one miały charakter wyjątkowy i tymczasowy, związany z pojawiającymi się sytuacjami kryzysowymi”²⁶. Oceniając systemowo przepisy regulujące oba powyższe fundusze oraz ich środki przekazywane j.s.t., należało zakładać, iż ustawodawca nie zamierzał nadać tym środkom budżetowego charakteru, o czym świadczy obowiązek opracowywania planu finansowego wydzielonego rachunku dochodów oraz przyznanie organom wykonawczym j.s.t. prawa dysponowania tymi środkami. Wobec braku jednoznacznego wskazania ustawowego w tym zakresie o roli i umiejscowieniu powyższych środków w gospodarce budżetowej j.s.t. zadecydowały ostatecznie interpretacje i wyjaśnienia wydawane przez Ministerstwo Finansów i regionalne izby obrachunkowe. W literaturze wyrażane jest również stanowisko, iż status funduszy celowych operowanych przez BGK nie daje się wyjaśnić na gruncie przepisów ustawy o finansach publicznych, zaś ustawodawca scharakteryzował przedmiotowe wsparcia poprzez pojęcie środków, najpewniej po to, by uciec w tym zakresie od reżimu związanego z transferem dotacyjnym²⁷.

²⁶ B. Dziedziak, A. Ostrowska, W. Witalec, *Uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego*, wyd. 3, Warszawa 2022, s. 476.

²⁷ P. Walczak, *Fundusz Pomocy jako źródło finansowania lub dofinansowania realizacji zadań publicznych*, [w:] W. Lachiewicz, A. Kozłowska, M. Olech, D. Pietrzykowska, G. Pochopień, Ł. Rogowski, P. Walczak, W. Witalec, *Pomoc obywatelom Ukrainy. Zadania samorządu terytorialnego i ich finansowanie*, Warszawa 2022, s. 42.

Ponadto niejednoznaczny status prawny powyższych środków oraz przesądzenie o ich budżetowym charakterze implikuje także istotne ograniczenia w ich dysponowaniu przez organy wykonawcze j.s.t. Regionalne izby obrachunkowe wobec braku nowelizacji art. 257 i art. 258 u.f.p. zakazywały bowiem przyjmowania tych środków do budżetu przez organ wykonawczy j.s.t., wskazując, iż może to uczynić wyłącznie organ stanowiący j.s.t., co – uwzględniając potrzebę szybkiego działania w okresie kryzysu – wydawało się być interpretacją nieracjonalną, jakkolwiek zgodną z literalną wykładnią prawa²⁸.

4. Podsumowanie i wnioski

Należy wskazać, iż zastosowany przez ustawodawcę mechanizm szybkiej i elastycznej redystrybucji środków z funduszy celowych umiejscowionych w Banku Gospodarstwa Krajowego w praktyce niewątpliwie okazał się być skuteczny, gdyż zapobiegł wystąpieniu w gospodarkach budżetowych j.s.t. negatywnych skutków kryzysów. W 2020 r. budżety j.s.t. (pomimo pandemii) zamknęły się *per saldo* nadwyżką budżetową w wysokości 5,7 mld zł (przy planowanym deficycie w kwocie 21,1 mld zł). Natomiast w 2021 r. nadwyżka budżetowa j.s.t. wyniosła 17,4 mld zł (przy planowanym deficycie budżetowym w kwocie 19,4 mld zł)²⁹. Utworzenie w 2022 r. Funduszu Pomocy, z którego wypłacane były j.s.t. środki na pokrycie wydatków związanych z kryzysem uchodźczym, z pewnością także wywoła analogiczny dodatni efekt w budżetach samorządowych. Uwzględniając wysokość środków przekazywanych j.s.t. z powyższych funduszy celowych BGK, nie należy jednak akceptować utrzymywania wciąż niejednoznacznego ich charakteru prawnego, gdyż wywołuje on znaczne utrudnienia w ich nadzorowaniu i kontroli. Ponadto nie można ocenić pozytywnie faktu, iż status prawny powyższych środków na poziomie gospodarki budżetowej j.s.t. z powodu braku uregulowań ustawowych w tym zakresie jest ustalany w drodze wyjaśnień wydawanych przez Ministerstwo Finansów i RIO. Tą drogą właśnie zdecydowano o budżetowym charakterze tych środków, pomimo iż nie mieszczą się one zarówno w konstytucyjnym, jak i ustawowym katalogu dochodów j.s.t. Tą drogą również przesądzono, że niewykorzystana część tych środków w danym roku budżetowym w kolejnym roku będzie przekształcać

²⁸ Zob.: Uchwała Kolegium RIO w Katowicach z 8.04.2021 r., Nr 118/IX/2021, <https://rio-katowice.bip.net.pl/?a=15129> [dostęp: 1.03.2023]; wyrok WSA w Gliwicach 7.9.2021 r., III SA/GI 790/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> [dostęp: 1.03.2023].

²⁹ Zob.: Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2020 roku, Warszawa 2021, s. 173; Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2021 roku, Warszawa 2022, s. 204, <https://rio.gov.pl/54/24/roczne-sprawozdania.html> [dostęp: 1.09.2022].

się w kategorię przychodów związanych ze szczególnymi zasadami wykonywania budżetu określonymi w odrębnych ustawach, pomimo iż nie spełniają one w ogóle cech środków rozliczanych w ramach tzw. szczególnych zasad wykonywania budżetu. Zasady te wskazują bowiem, że należy przede wszystkim zidentyfikować ustawę, która wiąże w sposób stały określone źródła dochodów j.s.t. z danymi rodzajami wydatków, co w przypadku środków z obu wspomnianych funduszy celowych BGK (FPC i FP) jest problematyczne i wątpliwe. Udzielane j.s.t. wsparcia z tych funduszy (środki, dofinansowania) nie mają bowiem charakteru stałego i systematycznego. Natomiast posiadają charakter nieregularny i celowy, co zbliża przekazywane środki do transferów dotacyjnych.

Sformułowana w artykule teza badawcza została zweryfikowana pozytywnie. Wprowadzona w Polsce podczas kryzysów pandemicznego i uchodźczego nowa kategoria dochodów jednostek samorządu terytorialnego w postaci tzw. środków przekazywanych z funduszy celowych operowanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego nie posiada swego umocowania w regulacjach prawnych samorządowej gospodarki budżetowej. Tym samym w najbliższej przyszłości należy podjąć odrębne badania nad przyszłym uregulowaniem prawnym przedmiotowych „środków” jako nowej kategorii dochodów polskich jednostek samorządu terytorialnego. Z pewnością kryzys pandemiczny i kryzys uchodźczy nie są ostatnimi okresami kryzysowymi, z którymi musiały zmierzyć się organy państwowe i samorządowe. Uwzględniając zalety zastosowanych mechanizmów przekazywania środków samorządom z funduszy celowych BGK należy postulować pilne nowelizacje ustaw regulujących gospodarkę finansową samorządu terytorialnego (u.f.p., u.d.j.s.t., u.d.f.p.), w wyniku których nastąpiłoby systemowe uregulowanie otrzymywanych przez j.s.t. środków niebędących dotacją lub subwencją.

Literatura

- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2002.
- Dziedziak B., Ostrowska A., Witalec W., *Uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego*, wyd. 3, Warszawa 2022.
- Keynes J.M., *The General Theory of Employment, Interest, and Money*, ISN ETH Zurich, 1936, s. 53, https://www.files.ethz.ch/isn/125515/1366_keynestheoryofemployment.pdf.
- Lachiewicz W., Kozłowska A., Olech M., Pietrzykowska D., Pochopień G., Rogowski Ł., Walczak P., Witalec W., *Pomoc obywatelom Ukrainy. Zadania samorządu terytorialnego i ich finansowanie*, Warszawa 2022.
- Ostrowska A., *System prawnofinansowy powiatów a decentralizacja finansów publicznych*, Białystok 2006.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997.
- Robaczyński T., Gryśka P., *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, red. W. Misiąg, Warszawa 2019.

Walczak P., *Fundusz Pomocy jako źródło finansowania lub dofinansowania realizacji zadań publicznych*, [w:] W. Lachiewicz, A. Kozłowska, M. Olech, D. Pietrzykowska, G. Pochopień, Ł. Rogowski, P. Walczak, W. Witalec, *Pomoc obywatelom Ukrainy. Zadania samorządu terytorialnego i ich finansowanie*, Warszawa 2022.

Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010.

Ziółkowska W., *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2000.

Piotr Woltanowski

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID 0000-0002-2154-3587

p.woltanowski@uwb.edu.pl

Aksjologia wybranych wystąpień Rzecznika Praw Obywatelskich VII kadencji wydanych w ramach kontroli finansów publicznych

Słowa kluczowe: prawa człowieka, godność osobista, równość, sprawiedliwość, solidarność, tolerancja, otwartość

Streszczenie. Instytucja Rzecznika Praw Obywatelskich odgrywa kluczową rolę w kontroli stowienia i stosowania prawa (w tym prawa finansowego) w Polsce. Rzecznik VII kadencji stał przed zadaniem tym trudniejszym, że w związku z kryzysem konstytucyjnym ograniczone zostały w praktyce jego możliwości w zakresie zgłaszania aktów prawnych do kontroli abstrakcyjnej w Trybunale Konstytucyjnym. Wystąpienia generalne RPO dotyczące finansów publicznych (zwłaszcza wystąpienia kierowane do organów egzekutywy) nie spotykały się często z odpowiednią analizą, a niektóre z nich pozostawały bez echa w związku z temperaturą politycznego sporu. Problematyka aksjologii wystąpień polskiego ombudsmena w zakresie finansów publicznych jest o tyle istotna, że jego działalność w sprawach o ochronę wolności i praw człowieka i obywatela opiera się nie tylko na kontroli, czy nastąpiło naruszenie prawa, a także kontroli przestrzegania w działalności organów publicznych zasad współżycia i sprawiedliwości społecznej.

Axiology of selected addresses issued in course of control on public finances by Polish Ombudsman of seventh term

Keywords: human rights, personal dignity, justice, equality, solidarity, tolerance, openness

Summary. The institution of the Commissioner for Human Rights plays a key role in the control of lawmaking and application of law in Poland. The task that the Commissioner for Human Rights of the 7th term faces is all the more difficult because, due to the constitutional crisis, his possibilities to submit legal acts for abstract control in the Constitutional Tribunal have been limited in practice. The general speeches of the Commissioner for Human Rights (especially those addressed to executive bodies) often do not meet with adequate analysis, and some of them remain without an echo due to the temperature of the political dispute. The issue of the axiology of the Polish ombudsman's speeches in the field of public finance is important because his activity in matters concerning the protection of freedom and human and civil rights is based not only on control of whether the law has been violated, but also on the control of observance of the principles of coexistence and social justice in the activity of public bodies.

Wstęp

Przyjęta w artykule metodyka badań wynika z przekonania o potrzebie pogłębionej analizy aksjologicznej wystąpień Rzecznika Praw Obywatelskich w zakresie kontroli przez ten organ finansów publicznych. Wyjście od badania treści konkretnych wystąpień RPO, kierowanych na podstawie art. 14 ust. 2 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich¹ (zarówno o charakterze generalnym, jak i wystąpień w konkretnych sprawach obywateli), i wyciągania z nich wniosków ogólnych co do systemu wartości stojących u podstaw pracy polskiego ombudsmena powinno wypełnić lukę, jaka pozostaje w badaniach specjalistów prawa finansowego w przedmiotowym zakresie. Z tego względu zdecydowano się na podział artykułu na części odpowiadające poszczególnym wybranym przedmiotom działalności RPO. Przy wyborze kierowano się istotnością postulowanych przez ombudsmena rozwiązań dla finansów publicznych. Celowo pominięto wystąpienia RPO dotyczące uprawnień kontrolnych KAS, które zostały już szeroko omówione² oraz pozostałych wystąpień w sprawach podatków, które będą przedmiotem innej publikacji. Istotne znaczenie podstaw aksjologicznych kontroli rzecznikowskiej (której narzędziami implementacji są tytułowe wystąpienia), stanowiących temat artykułu, wypływa z zapisanych w ustawie o Rzeczniku Praw Obywatelskich³ kryteriów kontroli, jakimi są: legalność, zgodność z zasadami współżycia społecznego i sprawiedliwości społecznej. Pozwala to na szczególnie silne implementowanie wartości ważnych dla konkretnego ombudsmena do systemu prawnego. Ta właściwość RPO uzasadnia ograniczenie przedmiotu analizy do działań Rzecznika (jako organu monokratycznego) podejmowanych w ramach VII kadencji.

Badania pozwalają na sformułowanie hipotezy artykułu, iż RPO opierał przedmiotowe wystąpienia na wartościach kluczowych dla realizacji praw wszystkich czterech generacji, czyli:

- godności osobowej fundamentalnej dla realizacji praw człowieka I generacji,
- dystrybutywnej sprawiedliwości wyrównawczej i równości stanowiącej podstawę dla realizacji II generacji praw człowieka,
- solidarności ważnej z punktu widzenia realizacji „kolektywnych” praw człowieka III generacji,

¹ Ustawa z 15.07.1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1058.

² Por. R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, *Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 6(84), cz.2, s. 17-27; E. Ruśkowski, P. Woltanowski, *Efficiency and effectiveness of tax administration and the rights of taxpayers in the light of the first experience of the functioning of the reform of the national revenue administration in Poland*, [in:] M. Sentsova (Karaseva), E. Ruśkowski, A. Paul, M. Radvan, *Tax sovereignty and the concept of fiscal rule-making in the countries of Central and Eastern Europe: Conference proceedings*, Voronezh 2018, s. 340-355.

³ W art. 1 ust. 3 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich.

- tolerancji i otwartości będących podstawą do sformułowania *new human rights*, czyli praw człowieka IV generacji w ujęciu przyjmowanym w cywilizacji zachodniej.⁴

Rzecznik Praw Obywatelskich, stojąc na gruncie art. 30 Konstytucji RP⁵, wychodzi z założenia, że źródłem wolności i praw człowieka oraz obywatela jest przyrodzona i niezbywalna godność człowieka, której poszanowanie jest kluczowym obowiązkiem władz publicznych⁶. Polski ombudsman podkreślał w swoich wystąpieniach, że zgodnie z wyrażoną w preambule Konstytucji zasadą podstawowymi dyrektywami interpretacyjnymi winny być takie wartości, jak: przyrodzona godność człowieka, jego prawo do wolności i obowiązek solidarności z innymi. Realizacja tych wartości wydaje się szczególnie istotna w zakresie finansów publicznych.

Zgodnie z przyjętą metodologią analizą objęto wystąpienia generalne Rzecznika Praw Obywatelskich, a także materiały publikowane przez Biuro Rzecznika w latach 2015–2021 dotyczące finansów publicznych oraz akty prawne i działania organów, które stanowiły przedmiot kontroli rzecznikowskiej.

1. Godność, wolność i równość jako podstawa aksjologiczna wystąpień RPO VII kadencji

Rzecznik VII kadencji prof. Adam Bodnar deklarował, że podstawą praw konstytucyjnych bronionych przez jego urząd są godność, wolność i równość. Godność człowieka, która musi być respektowana (uznawana, nienaruszana) przez państwo, społeczeństwo, jak i innych ludzi, oznacza „ pewne minimum szacunku oraz takich ram do samorealizacji, które umożliwią działanie zgodne z naszą wolą i systemem wartości”⁷. Godność jest:

- przyrodzona, jako jej źródło RPO wskazuje prawo naturalne,
- nienaruszalna, co wyklucza zdaniem RPO jej ograniczenie na podstawie jakiegokolwiek interesu publicznego,
- niezbywalna⁸.

⁴ Por. K. Stępnia, *Koncepcja juredyzacji czwartej generacji praw człowieka w międzynarodowym systemie ochrony*, „Przegląd Sejmowy” 2019, nr 2, s. 97.

⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r., Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁶ Na temat szczególnego znaczenia godności w systemie aksjologicznym zob. np. w: K. Zwaan, *Human Dignity and a Dignified Standard of Living: The Judgment of the Court of Justice in the Case of Zubair Haqbin (C233/18)*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, vol. 26, nr 1, s. 143–154; U.K. Zawadzka-Pąk, E. Tomaskova, *Legal and axiological aspects of participatory budgeting procedure in Poland and the Czech Republic*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24, nr 3, s. 165–195.

⁷ Prawa osób z niepełnosprawnościami, [w:] Obywatele i ich Konstytucja. Fragmenty informacji o stanie przestrzegania wolności i praw człowieka i obywatela w 2017 r. oraz o działalności Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa 2018, s. 3.

⁸ Informacja roczna RPO 2018, s. 27, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022].

RPO godność postrzega raczej jako wartość, „matkę innych praw”, niż jako osobne konstytucyjnie chronione prawo człowieka, na które powołać się można (nieornamentacyjnie) w wystąpieniach generalnych czy w postępowaniach strategicznych. W wystąpieniach mających aspekty finansowe odwołuje się do niej bezpośrednio jako do podstawowej przesłanki aksjologicznej przede wszystkim w odniesieniu do kwestii ochrony osób bezdomnych, w mniejszym stopniu w sprawach osób z niepełnosprawnościami⁹.

Ombudsman postrzega wolność jako prawo podmiotowe i wartość chronioną artykułem 31 Konstytucji. Wolność sprowadza się do swobody decydowania o własnym postępowaniu i oznacza zarazem „zakaz ingerowania czynników zewnętrznych (np. władz) w sferę decyzji jednostki. Ma charakter uniwersalny – obejmuje zarówno sfery życia prywatnego, jak i publicznego. Dlatego ingerencja władzy publicznej w wolność jednostki może nastąpić jedynie w wyjątkowych sytuacjach i być uzasadniona przyczynami wymienionymi w Konstytucji”¹⁰. Ombudsman w swoich wystąpieniach powołuje zasadę wolności zarówno jako:

- zasadę ustrojową,
- zasadę systemu praw i wolności jednostki,
- samoistne prawo podmiotowe.

Argumentacja równościowa była bardzo istotnym narzędziem działania RPO VII kadencji. Równość nie jest analizowana w jego wystąpieniach jako wartość, ale jako zasada konstytucyjna i zasada systemu praw i wolności. Art. 32 Konstytucji RP gwarantuje wszystkim równość wobec prawa, co oznacza, iż wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą relevantną w tym samym stopniu powinny być traktowane równo, według jednolitej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących lub faworyzujących.

2. Aksjologia wystąpień polskiego ombudsmana w zakresie finansowania ochrony zdrowia

Rzecznik Praw Obywatelskich VII kadencji przywiązywał ogromne znaczenie do poprawy jakości finansowania ochrony zdrowia. Obszar ten jest w Polsce szczególnie zaniedbany: przeznaczane nań bieżące wydatki publiczne w stosunku do PKB utrzymują się na poziomie jednym z najniższych w krajach OECD i Europy. Przed wybuchem pandemii w 2019 r. wynosiły zaledwie około 4,6% PKB i w 2021

⁹ Informacja roczna Rzecznika Praw Obywatelskich 2018, s. 51, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022], ale por. wystąpienie wystąpienie wystąpienie 2017 r. VII.501.78.2016, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022].

¹⁰ Informacja roczna RPO 2017, s. 55, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022]; por. pozostałe Informacje roczne RPO z lat 2015–2020.

osiągnęły poziom 4,8% PKB¹¹. Warto tu wspomnieć, że w krajach OECD podczas pandemii nastąpił znaczny wzrost bieżących wydatków publicznych na ochronę zdrowia – średnio z 8,8% PKB w 2019 r. do 9,7% PKB w 2020 r. Jednocześnie w krajach szczególnie dotkniętych epidemią COVID-19, jak wynika z raportu OECD Health at a Glance, wzrost ten był szczególnie widoczny, przykładowo wydatki tego typu w Wielkiej Brytanii powiększyły się z 10,2% PKB w 2019 r. do 12,8% PKB w 2020 r.¹²

RPO podkreślał, że Narodowy Fundusz Zdrowia nie zapewnia równego dostępu pacjentów do świadczeń zdrowotnych, a średni czas oczekiwania w 2019 r. na świadczenia wydłużył się w stosunku do roku poprzedniego, np. w zakresie endokrynologii wynosi 11,6 miesiąca, a w zakresie ortopedii i traumatologii narządów ruchu 10,9 miesiąca¹³. RPO sygnalizował w swoich wystąpieniach „przypadki wpisywania na listę osób oczekujących na zabieg z terminem udzielenia świadczenia określonym na kolejne lata, a nawet dekady”¹⁴. Przykładowo oczekiwanie na leczenie zaćmy w 2016 r. wynosiło 585 dni – ta niedopuszczalna sytuacja, utrzymująca się w Polsce przez dłuższy czas, była przedmiotem kilku wystąpień RPO w ostatnich latach¹⁵. Sytuacja taka wynika m.in. z niedoboru kadry lekarskiej – w Polsce na 1000 mieszkańców przypada średnio 2,4 lekarza, podczas gdy średnia europejska wynosi 3,8 (dla porównania Austria ma ten wskaźnik na poziomie 5,1, a Republika Czeska 3,7). Ombudsman sygnalizował, że normą jest obecnie praca lekarzy na kilku etatach, a także praca z wykorzystaniem klauzuli „opt-out” (pozwalającej przekraczać tygodniową normę czasu pracy). Ogranicza to prawa pracownicze i prawa do ochrony zdrowia. Ombudsman podkreślał ponadto, że „bez odpowiednio liczego i dobrze wynagradzanego personelu medycznego realizacja prawa do ochrony zdrowia zawsze będzie zagrożona”¹⁶. Co więcej, jak podkreślał RPO, „kwestie te rzutują zarówno na bezpieczeństwo pacjentów, jak również samych osób wykonujących zawody medyczne, czego dowodzą znane powszechnie

¹¹ Wydatki na ochronę zdrowia w latach 2019–2021, informacja sygnałowa GUS 2022.

¹² Raport OECD Health at a Glance 2022, strona internetowa OECD, www.oecd.org. [dostęp: 25.09.2022].

¹³ Raport MATHA, Barometr WHC. Raport na temat zmian w dostępności do gwarantowanych świadczeń zdrowotnych w Polsce. Nr 19/15/02/2019, Stan na grudzień/styczeń 2019 r., http://www.korektorzdrowia.pl/wp-content/uploads/barometr_whc_xii_i_2019_final.pdf [dostęp: 25.09.2022].

¹⁴ RPO: Obywatele i ich konstytucja. Fragmenty informacji o stanie przestrzegania wolności i praw człowieka i obywatela w 2017 r. oraz o działalności rzecznika praw obywatelskich –ochrona zdrowia, s. 11, druk powielony.

¹⁵ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 26.07.2017 r., V.7010.47.2017, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022].

¹⁶ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 26.07.2018 r., V.7014.24.2018, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022].

przypadki zgonów w trakcie lub bezpośrednio po wielogodzinnych dyżurach”¹⁷. Należy tu wspomnieć, że według szacunków samorządu lekarskiego blisko ¼ lekarzy wykonujących obecnie swój zawód w Polsce jest już w wieku emerytalnym. W tej sytuacji ombudsman postuluje zwiększenie dostępności do specjalizacji¹⁸, szczególnie w zakresie specjalności deficytowych¹⁹.

Na tym tle warto wskazać, że RPO konsekwentnie podtrzymywał w swoich wystąpieniach tezę o **nadrzędności życia ludzkiego w hierarchii wartości chronionych przez prawo** i konieczności przyjęcia dyrektywy interpretacyjnej, wedle której wszelkie możliwe wątpliwości co do ochrony życia ludzkiego powinny być rozstrzygane na rzecz tej ochrony (*in dubio pro vita humana*). Jednocześnie RPO podkreślał **równość** – niedopuszczalne byłoby różnicowanie wartości ludzkiego życia w zależności od np. pozycji społecznej albo wieku konkretnej osoby. Zjawiska takie zdaniem ombudsmana występowały w codziennej praktyce tworzonej lub akceptowanej przez publicznego ubezpieczyciela. Dotyczy to w szczególności osób bezdomnych i bez dochodu²⁰. Procedury, które poprzedzają uzyskanie przez osoby te prawa do świadczeń, utrudniają uzyskanie świadczeń specjalistycznych, niezbędnych świadczeń zdrowotnych, leków i wyrobów medycznych, opieki długoterminowej (RPO wskazuje na przewlekłą procedurę przyjmowania osób o nieustalonej tożsamości nieposiadających dowodu osobistego do zakładów opiekuńczych i domów pomocy społecznej, co może skutkować ich dużo droższą hospitalizacją)²¹. Takie zjawiska są nieakceptowalne z punktu widzenia potrzeby zachowania kolejnej podstawowej dla ombudsmana zasady **solidarności społecznej**.

Obok godności człowieka i potrzeby ochrony życia ludzkiego RPO powoływał się w wystąpieniach w przedmiotowej dziedzinie odrębnie także na wartość **zdrowia ludzkiego** chronioną na mocy art. 68 Konstytucji. Podtrzymywane było stanowisko wyrażone przez Rzecznika IV kadencji Andrzeja Zolla, który podkreślał, że

¹⁷ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 1.09.2016 r., RPO: V.7014.29.2016, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022].

¹⁸ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 25.04.2016 r., V.7014.10.2016, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022].

¹⁹ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 24.03.2016 r., V.7010.19.2016, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022]; por. Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 25.04.2017 r., V.7010.70.2016, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022] oraz w ramach tej samej sprawy: Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 26.09.2017 r., V.7010.70.2016, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022].

²⁰ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 10.11.2017 r., V.7010.82.2017, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022].

²¹ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 15.03.2016 r., V.7010.17.2016, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022]. Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 3.08.2016 r., nr UZ-PR.073.4.2016, strona internetowa RPO, www.rpo.gov.pl [dostęp: 25.09.2022].

prawo do ochrony zdrowia jest prawem podstawowym wynikającym bezpośrednio z przyrodzonej i niezbywalnej godności człowieka²².

Alarmujące są dane dotyczące finansowania ze środków publicznych polityki lekowej. W badanym okresie Polska wydawała zaledwie ok. 0,5% swojego PKB na finansowaną ze środków publicznych farmakoterapię (dla porównania Słowacja wydawała ok. 1,5% swojego PKB, Węgry – 1,2%, a Republika Czeska – 0,9%)²³. Ma to swoje przełożenie na ograniczenie dostępu do innowacyjnych terapii i leków nowych. Wskaźniki udziału nowych leków w całości rynku wynoszą: dla Polski – 0,3%, dla Republiki Czeskiej – 0,9%, dla Słowacji – 0,9%, a dla Węgier – 0,6%²⁴ (ten wskaźnik wynosi we Włoszech 2,9%, a w Hiszpanii 2,6%). Na tym tle szczególnego znaczenia nabiera w Polsce możliwość refundacji leku nieposiadającego pozwolenia na dopuszczenie do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, sprowadzonego jednak z zagranicy na warunkach i w trybie art. 4 Prawa farmaceutycznego²⁵. W takim przypadku (zdaniem Rzecznika VII kadencji) możliwy był na podstawie art. 10 ust. 2 pkt 1 w związku z art. 39 ust. 1 ustawy o refundacji²⁶ import produktu leczniczego, polegający na sprowadzeniu leku na konkretne zapotrzebowanie, dla konkretnego pacjenta, na podstawie decyzji administracyjnej Ministra Zdrowia wydanej w sprawie indywidualnej. Należy tu podkreślić, że prosta wykładnia literalna powoływanych przepisów prowadzić może co najwyżej do wniosku o ich niespójności, jednak ombudsman podkreślał, że reguła *in dubio pro vita humana* prowadzi do wniosku, iż „możliwa byłaby indywidualna zgoda Ministra Zdrowia na refundację leku nieposiadającego pozwolenia na dopuszczenie do obrotu przy jednoczesnej zgodzie na docelowy import tego leku, jeżeli zostałyby spełnione pozostałe warunki wymienione w art. 4 ust. 9 Pf [Prawa farmaceutycznego]”²⁷.

W tym kontekście należy wspomnieć o wątpliwościach RPO co do prawidłowości funkcjonowania powołanego przez Ministra Zdrowia Zespołu Koordynacyjnego do spraw Chorób Ultrazadkowych. Zespół nie ma umocowania ustawowego (powołany został obwieszczeniem), ale wydaje niezaskarżalne decyzje w sprawie przyznawania chorym na choroby ultrazadkowe potrzebnych im leków. RPO trzykrot-

²² A. Zoll, *Problemy służby zdrowia w świetle doświadczeń RPO*, „Prawo i Medycyna” 2000, nr 8, vol. 2.

²³ Finansowanie ochrony zdrowia – raport, https://www.infarma.pl/assets/files/raporty/Raport_Finansowanie_Ochrony_Zdrowia_v5.0_19.09.2018.pdf, s. 31 [dostęp: 25.09.2022].

²⁴ *Ibidem*, s. 32.

²⁵ Ustawa z dnia 6.09.2001 r. Prawo farmaceutyczne, t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2301 ze zm.

²⁶ Ustawa z 12.05.2011 r. o refundacji leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych, t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2555 ze zm.

²⁷ Refundacja leków na choroby rzadkie – argumenty prawne RPO, materiał dostępny na stronie Biura Rzecznika Praw Obywatelskich, <https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Refundacja%20lek%C3%B3w%20na%20choroby%20rzadkie%20-%20argumenty%20prawne%20RPO.pdf> [dostęp: 25.09.2022].

nie zwracał się w tej sprawie do Ministra Zdrowia, a nie uzyskawszy odpowiedzi, zaskarżył do Trybunału Konstytucyjnego zawarte w obwieszczeniach normy prawne powołujące Zespół Koordynacyjny ds. Chorób Ultraszadkich. Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie, ale przedstawił Sejmowi uwagi o lukach prawnych dotyczących statusu prawnego Zespołu Koordynacyjnego²⁸.

Już wstępna analiza wystąpień Rzecznika w tym obszarze wskazuje na ich pewną powtarzalność. W związku z kryzysem konstytucyjnym i utrudnioną współpracą RPO z TK w obecnym kształcie najskuteczniejsze z narzędzi implementacji wyników kontroli prawa przez ombudsmana – wnioski o kontrolę konstytucyjności przez Trybunał – nie funkcjonuje należycie. Wystąpienia Rzecznika kierowane do ministrów zdrowia i premierów o charakterze inspiracji prawodawczej (w Polsce ombudsman nie ma wprowadzić inicjatywy ustawodawczej, ale często podejmuje działania, by za pośrednictwem organów uprawnionych wprowadzić zmiany do systemu prawnego) nie są generalnie realizowane, na wiele z nich nie ma żadnej odpowiedzi ze strony tych organów (uwagi te zachowują niestety aktualność – także i obecnie). Na to zjawisko zwraca uwagę RPO w wystąpieniu z 10 listopada 2017 r.²⁹

Działania instytucji Rzecznika Praw Obywatelskich wobec pandemii COVID-19 charakteryzują się konsekwentnie wyznawaną zasadą prymatu ludzkiego życia i zdrowia nad innymi wartościami (takimi chociażby jak bezpieczeństwo finansowe państwa czy jego stabilność finansowa). RPO podkreślał fakt niedofinansowania walczącego z pandemią systemu ochrony zdrowia³⁰, co w praktyce owocowało brakami kadrowymi i sprzętowymi (respiratory)³¹. W wystąpieniach Rzecznik wskazywał także na:

- przekształcanie istniejących oddziałów szpitali wieloprofilowych w covidowe, kosztem przenoszonych między oddziałami lub odsyłanych do domu pacjentów³²,
- wstrzymywanie przyjęć i planowanych zabiegów w szpitalach, pogorszenie się jakości świadczeń w odniesieniu do chorych onkologicznych³³,
- radykalne ograniczenie opieki psychiatrycznej³⁴,
- potrzebę zapewnienia odpowiednich środków ochrony osobistej personelowi medycznemu³⁵,

²⁸ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 17.10.2018 r., sygn. akt U 2/17.

²⁹ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 10.11.2017 r., V.7010.82.2017.

³⁰ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 12.11.2020 r., V.7013.145.2020.ET/GH/PM.

³¹ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 15.10.2020 r., V.7010.199.2020.ET/PM; wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 12.11.2020 r., V.7013.145.2020.ET/GH/PM; wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 24.11.2020 r., V.7018.1008.2020.ET.

³² Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 15.10.2020 r., V.7010.199.2020.ET/PM.

³³ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 28.06.2021 r., V.7013.58.2021.ET.

³⁴ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 5.11.2020 r., V.7016.104.2020.

³⁵ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 17.03.2020 r., sygn. V.7018.84.2020.ET.

- dramatyczny w konsekwencjach dla wielu pacjentów brak współpracy pomiędzy ratownictwem medycznym a szpitalami³⁶.

3. Aksjologia wystąpień polskiego ombudsmana w zakresie finansowania systemu zabezpieczenia społecznego

Szczególnego znaczenia w przedmiotowym zakresie nabrały działania ombudsmana VII kadencji w celu ochrony praw opiekunów osób dorosłych z niepełnosprawnością. Otrzymywali oni o połowę niższe świadczenie niż opiekunowie dziecka lub osoby, której niepełnosprawność stwierdzono w dzieciństwie. RPO powoływał się tu przede wszystkim na równość i potrzebę zapewnienia odpowiednich standardów w zakresie stanowienia prawa (respektowania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 2014 roku w sprawie złamania zasady równości przy ustalaniu reguł dla świadczeń pielęgnacyjnych³⁷). Warto tu zauważyć niepowodzenie konsekwentnej i wytrwałej działalności RPO chcącego zapewnić w przedmiotowej sprawie realizację takiej wartości jak konstytucyjność prawa. Ombudsman starał się poprzez wiele wystąpień do Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej i Prezesa Rady Ministrów o objęcie szczególnym nadzorem procesu legislacyjnego związanego z wykonaniem tego wyroku.

Rzecznik Praw Obywatelskich wskazuje na brak systemowego **wsparcia rodzin osób z niepełnosprawnościami** po 25. roku życia. Problemem jest także niedziałający system dowozu dzieci z niepełnosprawnościami do szkół. Zdaniem ombudsmana środki przewidziane na dostosowaną terapię dzieci są niewystarczające, wysokość przyznanych świadczeń nie pokrywa kosztów życia osoby z niepełnosprawnościami. PFRON nie refunduje instytucjom państwowym dostosowania miejsca pracy do potrzeb osoby z niepełnosprawnością. Kolejnym problemem sygnalizowanym w wystąpieniach RPO są wyczerpujące się ubezpieczeniowe sumy gwarancyjne. Osoby, którym w początkach lat 90. przyznano renty z tytułu niepełnosprawności ruchowej, nie mają już możliwości dalszego otrzymywania takiego świadczenia. Środki Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego przewidziane na cel ich renty przez ostatnie 25 lat zdążyły się wyczerpać, w związku z czym wypłata świadczeń została wstrzymana³⁸.

³⁶ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 12.11.2020 r., V.7013.145.2020.ET/GH/PM; wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 13.10.2020 r., V.7010.155.2020.GH.

³⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21.10.2014 r., sygn. akt K 38/13.

³⁸ Tekst wystąpienia Rzecznika Praw Obywatelskich dostępny na stronie Biura RPO, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/iv-kongres-osob-z-niepelnosprawnosciami-RPO-sprawy-OZN-musza-traffic-do-debaty-publicznej> [dostęp: 25.09.2022].

RPO, który pełni w Polsce rolę niezależnego organu monitorującego wykonanie postanowień Konwencji ONZ o prawach osób niepełnosprawnych³⁹, rekomendował polskim władzom:

- przygotowanie strategii wdrażania Konwencji,
- ratyfikowanie Protokołu Fakultatywnego do Konwencji o prawach osób z niepełnosprawnościami, by uzyskały one prawa zgłaszania do ONZ indywidualnych skarg,
- sformułowanie jednej powszechnie obowiązującej definicji niepełnosprawności, która zastąpi partykularne definicje związane z poszczególnymi dysfunkcjami i występujące jeszcze niekiedy w polskim systemie prawnym terminy stygmatyzujące typu „niedorozwój umysłowy” i „kalectwo”,
- zapewnienie odpowiedniej ochrony osób z niepełnosprawnościami przed dyskryminacją, np. poprzez wprowadzenie zakazu dyskryminacji ze względu na niepełnosprawność w obszarze zabezpieczenia społecznego, dostępu do usług, w tym usług mieszkaniowych, rzeczy oraz nabywania praw lub energii, opieki zdrowotnej, a także oświaty i szkolnictwa wyższego (dziś zakaz taki dotyczy tylko obszaru zatrudnienia),
- zapewnienie odpowiedniej ochrony kobiet z niepełnosprawnościami,
- zapewnienie osobom LGBT z niepełnosprawnościami ochrony przed dyskryminacją wielokrotną; RPO podkreśla przy tej okazji, że nie ma oficjalnych danych dotyczących tzw. terapii konwersyjnych,
- likwidację instytucji ubezwłasnowolnienia i zastąpienia jej systemem wspieranego podejmowania decyzji,
- zastąpienie pomocy udzielanej w DPS pomocą w miejscu zamieszkania i zapewnienie systemu asystentury osobistej osobom z niepełnosprawnościami,
- nieodzowne jest ponadto zwiększenie dostępności budynków dla osób z niepełnosprawnościami.

Powyższy katalog pozwala na sformułowanie tezy, że w przedmiotowym zakresie implementowane były takie wartości jak sprawiedliwość wyrównawcza, godność osobista, solidarność i otwartość.

4. Aksjologia wystąpień RPO w zakresie dotyczącym nieprawidłowości przy utworzeniu Krajowej Administracji Skarbowej

Wystąpienia Rzecznika Praw Obywatelskich w przedmiotowym zakresie dotyczyły przede wszystkim wygaszania stosunków służbowych i przekształcania stosunków

³⁹ Konwencja o prawach osób niepełnosprawnych, sporządzona 13.12.2006 r. w Nowym Jorku, Dz.U. z 2012 r., poz. 1169.

służbowych w stosunki pracy (tzw. ucywilnienia). RPO niepokoiły nieprawidłowości w zakresie przestrzegania prawa, transparentności i sprawiedliwości przy przedkładaniu propozycji pracy lub służby pracownikom lub funkcjonariuszom KAS. Generalnie należałoby wskazać na wystąpienia w sprawie:

- przekształcania stosunku służbowego w stosunek pracy, tzw. ucywilnienia funkcjonariuszy celnych i wygaszanie stosunków służbowych funkcjonariuszy dawnej Służby Celnej (Służby Celno-Skarbowej)⁴⁰,
- procesu klasyfikacji celników Centrum Organu Wierzyciela, Centrum Rozliczeń oraz Centrum Informacji Służby Celnej⁴¹,
- obniżenia wynagrodzenia o kwotę wcześniej przysługującego dodatku do uposażenia za stopień⁴²,
- wygaszania stosunku pracy osobie z umiarkowanym stopniem niepełnosprawności⁴³,
- odmowy objęcia ubezpieczeniem chorobowym funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, którym wygaszono stosunki służbowe⁴⁴.

5. Aksjologia wystąpień RPO w zakresie możliwości sprawowania kontroli przez naukę, kontroli społecznej i medialnej w zakresie finansów publicznych

Kontrola nad finansami publicznymi sprawowana przez naukę, kontrola społeczna i medialna zyskują w Polsce coraz większe znaczenie ze względu na przedłużający się kryzys konstytucyjny⁴⁵. Warunkiem sprawnego ich prowadzenia jest jednak odpowiednio szeroki dostęp do informacji publicznej. W tym zakresie w 2018 r. wydano niekorzystny z punktu widzenia możliwości kontroli wyrok Trybunału Konstytucyjnego. 18 grudnia 2018 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł w sprawie skargi konstytucyjnej (SK 27/14), że przepis, który uzależnia dostęp do przetworzonej informacji publicznej od wykazania istotnego interesu publicznego, jest zgodny z Konstytucją. Rzecznik Praw Obywatelskich, który przystąpił do skargi, argumentował trafnie, że przepisy o informacji przetworzonej są w ustawie nieprecyzyjne, co może prowadzić do naruszenia konstytucyjnego prawa do dostępu do informacji publicznej. Ustawa o dostępie do informacji publicznej, wyodrębniając dwa rodzaje informacji publicznej – prostą i przetworzoną (o ograniczonym dostępie), nie

⁴⁰ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 20.02.2017 r., WZF.053.2.2016.

⁴¹ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 11.05.2017 r., WZF.7043.60.2017.

⁴² Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 1.06.2017 r., WZF.7043.85.2017.

⁴³ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 28.02.2017 r., WZF.7047.1.2017.

⁴⁴ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 6.06.2018 r., WZF.7066.1.2017.

⁴⁵ P. Woltanowski, E. Ruśkowski, *Role nauki w badaniu konstytucyjności ustaw na przykładzie reformy krajowej administracji skarbowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 521, s. 228-236.

precyzuje ich definicji ani nie określa znaczenia przesłanki interesu publicznego. W polskiej praktyce przyjmuje się, że informacja prosta to taka informacja, która może zostać udostępniona przez podmiot co do zasady w takiej formie, w jakiej ją posiada, a wytworzenie informacji przetworzonej polega na stworzeniu jakościowo nowej informacji, której źródłem są materiały znajdujące się w posiadaniu podmiotu zobowiązanego⁴⁶. Tego typu ograniczenia nie sprzyjają akcentowanej w wielu wystąpieniach Rzecznika potrzebie zachowania jawności debaty publicznej i realizacji zasady przejrzystości finansów publicznych.

Ograniczeniu uległ także dostęp obywateli do debat sejmowych – wstęp do budynku Sejmu i możliwości uczestniczenia w obradach komisji sejmowych i zespołów parlamentarnych⁴⁷. Problem ten był wielokrotnie sygnalizowany przez RPO⁴⁸. Rzecznik sygnalizuje powstawanie podobnych problemów w niektórych jednostkach samorządu terytorialnego⁴⁹.

Podsumowanie

Rzecznik Praw Obywatelskich VII kadencji w ramach sprawowanej przez siebie kontroli w obrębie finansów publicznych implementował wartości godności, wolności i równości, głównie dzięki stosowaniu do oceny działalności organów państwowych ustawowo wymaganych kryteriów – zasad sprawiedliwości społecznej i współżycia społecznego. Szczególne znaczenie w wystąpieniach Rzecznika VII kadencji zyskuje sobie argumentacja równościowa (szczególnie antydyskryminacyjna).

Obok wystąpień podatkowych (nieobjętych tym opracowaniem) Rzecznik najwięcej uwagi poświęca w swoich wystąpieniach prawom pacjentów, osób z niepełnosprawnościami i z problemem bezdomności, które to prawa mają najszerze potencjalne skutki dla finansów publicznych. Rzecznik w zakresie spraw związanych z funkcjonowaniem systemu finansowania ochrony zdrowia zajmuje konsekwentnie stanowisko wynikające z deklarowanej zasady nadrzędności życia ludzkiego (*in dubio pro vita humana*) i potrzeby ochrony zdrowia każdego, niezależnie od jego statusu materialnego i pozycji społecznej (ochrona zdrowia grup wykluczonych). Konsekwencja w przedmiotowym zakresie prowadziła go do formułowania wystąpień o bardzo radykalnym charakterze w stosunku do dominującego

⁴⁶ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 16.01.2015 r., VII.6060.2.2014.

⁴⁷ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 19.12.2016 r., VII.6060.54.2016.

⁴⁸ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 30.03.2018 r., VII.600.20.2017; odpowiedź z 16.05.2018 r.; kolejne wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 10.05.2018 r., RPO VII.600.58.2018; odpowiedź z 16.05.2018 r.; wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 10.05.2018 r., VII.600.58.2018.

⁴⁹ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 15.07.2016 r., BPW.600.1.2016, wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 21.07.2017 r., VII.600.10.2017.

w praktyce podejścia ochrony zdrowia i życia w ramach możliwości finansowych państwa. RPO VII kadencji wielokrotnie występował w sprawie implementacji do polskiego systemu prawnego postanowień Konwencji ONZ o prawach osób niepełnosprawnych. Wprowadzenie postulowanych regulacji miałoby niebagatelne znaczenie dla zwiększenia obciążeń finansowych państwa. Niezałatwioną sprawą jest ciągle odpowiednie wsparcie finansowe rodzin osób z niepełnosprawnościami, stanowiące przedmiot kilku wystąpień RPO w badanym okresie. W wystąpieniach tych przeważa argumentacja godnościowa i za równością.

Ponadto w wystąpieniach RPO w zakresie dotyczącym nieprawidłowości przy utworzeniu Krajowej Administracji Skarbowej powoływane są poza legalnością również argumenty sprawiedliwościowe.

RPO VII kadencji widział także potrzebę zapewnienia odpowiedniej jawności i przejrzystości finansów publicznych na poziomie umożliwiającym prowadzenie debaty publicznej w tym przedmiocie.

Literatura

- Finansowanie ochrony zdrowia – raport z 19 września 2018 r., https://www.infarma.pl/assets/files/raporty/Raport_Finansowanie_Ochrony_Zdrowia_v5.0_19.09.2018.pdf.
- Kosińska R., Ruśkowski E., Woltanowski P., *Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 6(84), cz. 2, s. 17-27.
- Obywatele i ich konstytucja. Fragmenty informacji o stanie przestrzegania wolności i praw człowieka i obywatela w 2017 r. oraz o działalności Rzecznika Praw Obywatelskich – ochrona zdrowia, Warszawa 2018.
- Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 17 października 2018 r., sygn. akt U 2/17.
- Prawa osób z niepełnosprawnościami, [w:] Obywatele i ich Konstytucja. Fragmenty informacji o stanie przestrzegania wolności i praw człowieka i obywatela w 2017 r. oraz o działalności Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa 2018, s. 3.
- Raport MATHA, Barometr WHC. Raport na temat zmian w dostępności do gwarantowanych świadczeń zdrowotnych w Polsce Nr 19/15/02/2019. Stan na grudzień/styczeń 2019 r.
- Raport OECD Health at a Glance 2022.
- Refundacja leków na choroby rzadkie – argumenty prawne RPO, materiał dostępny na stronie Biura Rzecznika Praw Obywatelskich, <https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Refundacja%20lek%C3%B3w%20na%20choroby%20rzadkie%20-%20argumenty%20prawne%20RPO.pdf>.
- Ruśkowski E., Woltanowski P., *Efficiency and effectiveness of tax administration and the rights of taxpayers in the light of the first experience of the functioning of the reform of the national revenue administration in Poland*, [in:] M. Sentsova (Karaseva), E. Ruśkowski, A. Paul, M. Radvan, *Tax sovereignty and the concept of fiscal rule-making in the countries of Central and Eastern Europe: Conference proceedings*, Voronezh 2018, s. 340-355.
- Sprawy OZN muszą trafić do debaty publicznej. Tekst wystąpienia Rzecznika Praw Obywatelskich dostępny na stronie Biura RPO, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/iv-kongres-osob-z-niepełnosprawnościami-RPO-sprawy-OZN-musza-trafic-do-debaty-publicznej>.
- Stępnia K., *Koncepcja jurydyzacji czwartej generacji praw człowieka w międzynarodowym systemie ochrony*, „Przegląd Sejmowy” 2019, nr 2, s. 97-121.

Woltanowski P., Ruskowski E., *Rola nauki w badaniu konstytucyjności ustaw na przykładzie reformy krajowej administracji skarbowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 521, s. 228-236.

Wydatki na ochronę zdrowia w latach 2019-2021, informacja sygnalna GUS 2022.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21.10.2014 r., sygn. akt K 38/13.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 10.11.2017 r., V.7010.82.2017.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 24.03.2016 r., V.7010.19.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 25.04.2017 r., V.7010.70.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 26.09.2017 r., V.7010.70.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 1.06.2017 r., WZF.7043.85.2017.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 1.09.2016 r., RPO: V.7014.29.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 10.11.2017 r., V.7010.82.2017.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 10.05.2018 r., VII.600.58.2018.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 11.05.2017 r., WZF.7043.60.2017.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 12.11.2020 r. V.7013.145.2020.ET/GH/PM.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 13.10.2020 r. V.7010.155.2020.GH.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 15.07.2016 r., BPW.600.1.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 15.03.2016 r., V.7010.17.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 15.10.2020 r. V.7010.199.2020.ET/PM.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 16.01.2015 r., VII.6060.2.2014.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 17.03.2020 r. sygn. V.7018.84.2020.ET.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 19.12.2016 r., VII.6060.54.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 2.08.2017 r. VII.501.78.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 20.02.2017 r., WZF.053.2.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 21.07.2017 r., VII.600.10.2017.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 24.11.2020 r. V.7018.1008.2020.ET.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 25.04.2016 r., V.7014.10.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 26.07.2017 r. V.7010.47.2017.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 26.07.2018 r., V.7014.24.2018.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 28.06.2021 r., V.7013.58.2021.ET.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 28.02.2017 r., WZF.7047.1.2017.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 3.08.2016 r., UZ-PR.073.4.2016.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 30.03.2018 r., VII.600.20.2017.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 5.11.2020 r., V.7016.104.2020.

Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 6.06.2018 r., WZF.7066.1.2017.

Zwaan K., *Human Dignity and a Dignified Standard of Living: The Judgment of the Court of Justice in the Case of Zubair Hagbin (C233/18)*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, vol. 26, nr 1, s. 143-154.

Zoll A., *Problemy służby zdrowia w świetle doświadczeń RPO*, „Prawo i Medycyna” 2000, nr 8, vol. 2.
Zawadzka-Pak U.K., Tomaskova E., *Legal and axiological aspects of participatory budgeting procedure in Poland and the Czech Republic*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24, nr 3, s. 165-195.

Krzysztof Teszner

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID 0000-0002-7398-582X

k.teszner@uwb.edu.pl

O potrzebie weryfikacji podatkowych procedur kontrolnych – ujęcie systemowe

Słowa kluczowe: kontrola, prawo podatkowe, czynności sprawdzające, kontrola celno-skarbowa

Streszczenie. W opracowaniu poddano analizie oraz ocenie system kontroli przestrzegania prawa podatkowego w Polsce. System ten jest coraz bardziej skomplikowany i niespójny. Przyczyna takiego stanu rzeczy tkwi w nadmiernej liczbie, tj. pięciu różnych podatkowych procedur kontrolnych, oraz we wprowadzaniu przez ustawodawcę nowych narzędzi kontroli wykonania obowiązków instrumentalnych w materialnym prawie podatkowym. Autor wskazał powody, dla których konieczna jest weryfikacja podatkowych procedur kontrolnych, w kierunku uczynienia systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego racjonalnym i przejrzystym. Zaproponował także ogólne założenia systemowe zmierzające do jego uporządkowania, które powinien rozważyć ustawodawca.

On the need to verify tax control procedures – a systemic approach

Keywords: control, tax law, control measures, customs and fiscal control

Summary. The study analyses and evaluates the system of tax compliance control in Poland. This system is increasingly complicated and inconsistent. The reason for this state of affairs lies in the excessive number, i.e. five different tax control procedures, and in the introduction by the legislator of new tools for controlling the performance of instrumental duties in the substantive tax law. The author pointed out the reasons why it is necessary to revise tax control procedures, towards making the system of control of compliance with tax law rational and transparent. He also proposed general system assumptions aimed at its ordering, which should be considered by the legislator.

1. Uwagi ogólne

W ostatnich kilku latach można dostrzec postępujący rozrost różnych typów kontroli. Zjawiska tego nie można ocenić jako korzystne. Jego konsekwencją jest bowiem nadmierne intensyfikowanie działań kontrolnych, generowanie kosztów czy konieczność wzmocnienia koordynacji działań kontrolnych¹. Ważnym przy tym aspektem staje się dbałość o zapewnienie kontroli odpowiednio wysokiej jakości. Jej

¹ J. Boć, *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited 2010, s. 385.

gwarancję stanowią przede wszystkim stworzone w prawie mechanizmy powodujące unikanie dublowania różnych kontroli i nakładania się instytucji kontrolnych².

Wyzwaniom tym powinien sprostać ustawodawca, biorąc pod uwagę, że zbyt częste i wielorakie kontrole są zbyt dużym obciążeniem dla przedsiębiorców, utrudniają ich funkcjonowanie, a przy tym wzbudzają nieufność i powstrzymywanie się podmiotów kontrolowanych od współdziałania z kontrolującymi. Konsolidując administrację finansów publicznych i tworząc od 1 marca 2017 r. tzw. Krajową Administrację Skarbową (a w jej ramach Służbę Celno-Skarbową), dostrzegano problem dualizmu kontroli³. Likwidacja kontroli skarbowej i wprowadzenie w jej miejsce autonomicznej procedury kontroli celno-skarbowej niewiele w tym aspekcie zmieniło. Późniejsze działania prawodawcy, wprowadzające szereg nowych instytucji prawnych w celu tzw. uszczelnienia systemu podatkowego, nie wydają się być dostatecznie przemyślane pod względem systemowym, będąc raczej remedium na załatwienie doraźnych problemów.

Celem artykułu jest analiza oraz ocena podatkowych procedur kontrolnych składających się na system kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Na jego potrzeby przyjęto następującą hipotezę: *System kontroli przestrzegania prawa podatkowego jest coraz mniej przejrzysty. Na psucie tego systemu istotnie wpływa funkcjonowanie licznych organów kontroli, mnożenie podatkowych procedur kontrolnych w zależności od potrzeb i pojawiających się ryzyk oraz brak spójności tych procedur, z których większość jest instytucjami autonomicznymi, o swoistych rozwiązaniach normatywnych.*

Do weryfikacji przyjętej hipotezy posłużono się metodą dogmatyczno-prawną jako podstawową metodą prowadzenia badań.

2. System kontroli przestrzegania prawa podatkowego

Podjęcie rozważań w powyższym zakresie wymaga wyjaśnienia, czym jest system kontroli przestrzegania prawa podatkowego i jakie są jego komponenty. Nie ulega wątpliwości, że jest on częścią szerszej rozumianego prawnego systemu kontroli. Złożoność tego pojęcia jest eksponowana w doktrynie prawa administracyjnego. Musi ono bowiem uwzględniać tak elementy organizacji, jak i elementy funkcjonowania wszelkich podmiotów powołanych do kontroli. System ten obejmuje zatem problematykę tak różnorodną, jak różnorodne są zadania kontroli, warunki

² J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 76 i n.

³ Zwracano uwagę na rozproszenie i powielanie niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb, podnosząc, iż równoczesne funkcjonowanie kilku tożsamych postępowań kontrolnych wobec podatników sprzyja powstawaniu istotnych różnic proceduralnych, które wpływają na prawa i obowiązki podatników; zob. Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy Nr 826 z 3.06.2016 r. Sejm VIII kadencji, www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=826.

prawidłowej jej organizacji i funkcjonowania, organizację podmiotów kontrolujących, zasięg przedmiotowy i podmiotowy czy finalnie skutki kontroli⁴.

Podkreśla się również, że w określeniu pojęcia prawnego systemu kontroli nie pomaga jej rozrost. Może on przyjmować jeden z trzech kierunków, tzn. 1) postępującą liczbę jednostek kontrolujących bądź zwiększenie aparatu wykonawczego, 2) wzrost rodzajów kontroli, 3) poszerzanie zasięgu kontroli w określonym rodzaju kontroli. Rozrost kontroli wymaga więc bezwzględnie równoczesnego harmonizowania kontroli przez wzmożenie jej koordynowania⁵. Należy mieć przy tym na względzie, że ustalenie obszaru kontroli administracji pozwala wyodrębnić kontrolę wykonywaną wobec administracji publicznej, jak i kontrolę wykonywaną przez administrację. Ta ostatnia, jako skierowana „na zewnątrz”, odnosi się przede wszystkim do podmiotów nienależących do aparatu administracyjnego, w szczególności do osób fizycznych i osób prawnych. Może również przybierać postać kontroli wyspecjalizowanej o charakterze inspekcji⁶ jednak funkcjonującej w ramach złożonego i rozbudowanego systemu organizacyjnego.

Wyłącznie podmiotowe postrzeganie kontroli dla naszych potrzeb nie jest jednak wystarczające. Dla określenia systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego niezbędne jest ustalenie przedmiotowego zakresu kontroli administracji. Zakres ten określa sfera działania administracji skarbowej, która jest poddawana sprawdzeniu i ocenie. Z nim z kolei powiązana jest problematyka zadań i celów, którym kontrola ma służyć. W doktrynie podkreśla się, że kontrola przestrzegania prawa podatkowego stanowi część systemu kontroli finansów publicznych⁷ wyodrębnioną ze względu na jej specyficzny przedmiot. Jest ona również przedmiotem zainteresowań nauki prawa finansowego w ramach prowadzonych badań naukowych nad kontrolą stanowienia i stosowania prawa podatkowego⁸.

Zasadniczym celem tej kontroli jest więc przede wszystkim sprawdzenie oraz ocena zachowań podmiotów obowiązanych do przestrzegania norm prawa podatkowego. Tak zakreślony przedmiot i cel kontroli wskazuje, że jest ona wykonywana przez administrację skarbową w ramach stosowania prawa podatkowego w odniesieniu do podmiotów pozostających poza strukturami administracyjnymi, jak i w-

⁴ J. Boć, *Prawo...*, s. 384.

⁵ *Ibidem*, s. 385.

⁶ J. Jagielski, *Kontrola...*, s. 78.

⁷ Szerzej o systemie kontroli finansów publicznych zob. E. Ruśkowski, *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2021, s. 45 i n.

⁸ Zob. E. Ruśkowski, *Kontrola stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 83 i n.; L. Etel, *Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego*, [w:] *Kontrola tworzenia...*, s. 174 i n.

bec niektórych jednostek sektora finansów publicznych⁹, o ile przepisy szczególne statuują je jako podatnika, płatnika albo inkasenta. Źródłem obowiązków tych ostatnich (tj. podmiotów zobowiązanych) są bowiem przepisy materialnego prawa podatkowego. Pomijamy w tym miejscu kontrolę samej administracji wykonywaną przez tzw. podmioty niezależne, kontrolę instancyjną, a także kontrolę sądową.

Dookreślenie systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego wymaga również uwzględnienia dodatkowego czynnika w postaci stosowanych przez administrację podatkową (rządową i samorządową) instytucji proceduralnych. Nie ulega wątpliwości, że zaangażowanie podmiotów będących organami podatkowymi w rozumieniu art. 13 Ordynacji podatkowej¹⁰ w procesie stosowania prawa podatkowego jest determinowane przede wszystkim rodzajem techniki podatkowej preferowanej przez prawodawcę. Ustalanie zobowiązań podatkowych w formie konstytucyjnej decyzji wymiarowej organu podatkowego¹¹ powoduje, że udział ten jest znacznie mniejszy niż w przypadku samoobliczenia podatkowego dokonywanego przez podatnika czy obliczenia płatniczego realizowanego przez płatnika. O ile przy pierwszej z tych technik rola organu podatkowego sprowadza się przede wszystkim do analizy i oceny dostarczonych przez podmiot zobowiązany materiałów (informacji) niezbędnych do oceny podatkowoprawnego stanu faktycznego, ustalenia podstawy wymiaru podatku¹² i wydania decyzji ustalającej jego wysokość, o tyle przy preferowanym jednak przez prawodawcę samoobliczeniu podatkowym (obliczeniu płatniczym) udział organu podatkowego jako podmiotu kontrolującego zdecydowanie wzrasta. Jego uprawnieniem, a jednocześnie podstawowym obowiązkiem jest kontrola tego samoobliczenia. Sprowadza się ona do urzędowego sprawdzenia wykonania przez podatnika nałożonych na niego przez przepisy prawa obowiązków¹³ w zakresie ustalania należności podatkowych oraz ich realizacji¹⁴. Sprawdzenie to odbywa się w ramach przewidzianych przez prawodawcę autonomicznych instytucji procesowych, będących w dyspozycji organów kontrolnych.

⁹ W rozumieniu art. 9 ustawy z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1634) np. wobec jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków, samorządowych zakładów budżetowych, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, uczelni publicznych.

¹⁰ Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.) – dalej powoływana jako o.p.

¹¹ Szerzej zob. C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 78; R. Mastalski, *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 58.

¹² R. Mastalski, *Ustalanie...*, s. 59.

¹³ Obowiązki procesowe podatnika są więc pochodną materialnego obowiązku podatkowego. Podatnik, stosując samoobliczenie, ustala, czy i w jakim zakresie podlega obowiązkowi podatkowemu, następnie przekształca obowiązek podatkowy w zobowiązanie podatkowe oraz odprowadza należną kwotę podatku na rachunek wierzyciela podatkowoprawnego; zob. szerzej K. Teszner, *Realizacja zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia podatku*, [w:] *System prawa finansowego, T. III: Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 658 i n.

¹⁴ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 42.

Zatem przez system kontroli przestrzegania prawa podatkowego należy rozumieć całokształt organów i innych jednostek wykonujących funkcje kontroli, której przedmiotem jest przestrzeganie przepisów prawa podatkowego. Tak rozumiany system kontroli obejmuje podmioty uprawnione do wykonywania kontroli, stosujące określone podatkowe procedury kontrolne. Czyniąc jednak przedmiotem tych kontroli przestrzeganie przepisów prawa podatkowego, można dostrzec ujęcie przez prawodawcę w tym systemie dwóch podstawowych komponentów, tj.:

- 1) kontrolę realizacji zobowiązań podatkowych opartych na samoobliczeniu (obliczeniu płatniczym);
- 2) kontrolę wykonania obowiązków instrumentalnych określonych w przepisach materialnego prawa podatkowego.

Powstaje zatem pytanie, czy wciąż mamy do czynienia z zamkniętym, spójnym systemem kontroli przestrzegania prawa podatkowego, czy też następuje jego stopniowe otwieranie i wypełnianie nowymi instytucjami kontrolnymi wprowadzanymi przez prawodawcę w zależności od doraźnych potrzeb oraz pojawiających się ryzyk.

3. Autonomiczne instytucje kontrolne w ramach podatkowych procedur kontrolnych

Udzielenie odpowiedzi na powyższe pytanie wymaga nawiązania do pojmowania istoty kontroli. W doktrynie prawa administracyjnego jest ona dość zgodnie wiązana z dokonywaniem ustaleń faktycznych, a następnie sprawdzania, dokonywania oceny i wyciągania wniosków. Przykładowo w ocenie Eugeniusza Ochendowskiego kontrola polega na ustaleniu istniejącego stanu rzeczy oraz stanu pożądanego określonego przez wzorce (normy postępowania), następnie na ich porównaniu i wskazywaniu różnic, ustaleniu przyczyn tych różnic oraz sformułowaniu zaleceń ukierunkowanych na usunięcie niepożądanych zjawisk¹⁵. Podobnie istotę kontroli rozumie Jan Boć, tj. jako: 1) badanie zgodności stanu istniejącego ze stanem postulowanym, 2) ustalenie zasięgu i przyczyn rozbieżności, 3) przekazanie wyników tego ustalenia, a czasem i wynikających stąd dyspozycji, podmiotowi kontrolowanemu, jak i podmiotowi organizacyjnie zwierzchniemu¹⁶. W nurt ten wpisuje się pogląd Jana Zimmermanna, którego zdaniem kontrola polega na badaniu stanu istniejącego, porównywaniu go ze stanem pożądanym lub postulowanym oraz na ustalaniu zakresu i przyczyn zauważonych rozbieżności, przy czym może ona występować samoistnie albo stanowić etap procedury nadzorczej¹⁷.

¹⁵ E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1999, s. 362.

¹⁶ *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2010, s. 378.

¹⁷ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 229.

Przenosząc powyższe ustalenia na grunt prawa podatkowego, należy podkreślić, że samo pojmowanie istoty kontroli wydaje się być spójne¹⁸. Uznając jednak, że kontrola polega na ustaleniu istniejącego stanu rzeczy, a jej podstawowym celem jest sprawdzenie, czy podmioty obowiązane przestrzegają przepisów prawa podatkowego, to należy stwierdzić, że stan pożądaný (czyli wzorzec kontroli) wyznaczają przepisy materialnego prawa podatkowego. Ocena zaistniałych rozbieżności może natomiast wiązać się z adekwatną reakcją uzależnioną od rodzaju stwierdzonych nieprawidłowości i zwykle ukierunkowaną na ich usunięcie. Może to być autokorekta organu, protokoł kontroli stwierdzający nieprawidłowości albo ich brak, wynik kontroli, korekta deklaracji dokonana przez podmiot zobowiązany czy wdrożenie procedury jurysdykcyjnej.

I tak w ramach podatkowych procedur kontrolnych zasadne jest wyróżnienie przynajmniej pięciu autonomicznych instrumentów kontrolnych o charakterze instytucjonalnym. Są to:

- 1) czynności sprawdzające – unormowane w Dziale V o.p.,
- 2) kontrola podatkowa – uregulowana w Dziale VI o.p.,
- 3) kontrola podatkowa przedsiębiorców – unormowana przepisami Rozdziału V ustawy – Prawo Przedsiębiorców¹⁹, a w zakresie nieuregulowanym – odpowiednio stosowanymi przepisami Działu VI o.p.,
- 4) kontrola celno-skarbowa – unormowana przepisami Działu V Rozdz. 1 u.k.a.s.²⁰, wprowadzona od 1 marca 2017 r. w miejsce zniesionej kontroli skarbowej,
- 5) nabycie sprawdzające – nowa procedura kontrolna, wprowadzona od 1 stycznia 2022 r. w ramach Polskiego Ładu w Dziale V Rozdz. 1B u.k.a.s.

Należy zauważyć, że przed 2018 r. występowały formalnie dwa rodzaje kontroli realizacji zobowiązań podatkowych przewidziane w Ordynacji podatkowej (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa)²¹ oraz odrębny, trzeci rodzaj kontroli (kontrola skarbowej). Wykonywanie tej ostatniej normowały przepisy ustawy o kontroli skarbowej oraz w zakresie nieuregulowanym odpowiednio stosowane przepisy Ordynacji podatkowej. Już wówczas w doktrynie pojawiły się poglądy wskazujące na nadmierną ilość postępowań w sprawach podatkowych, a przede wszystkim brak racjonalnego uzasadnienia dla istnienia aż trzech różnych postępowań kontrolnych²².

¹⁸ Wynika to w dużej mierze z bliskich związków prawa podatkowego z prawem administracyjnym oraz traktowaniem go jako szczególne postępowanie administracyjne.

¹⁹ Ustawa z dnia 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców – dalej powoływana jako u.p.p.

²⁰ Ustawa z dnia 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 615 ze zm.) powoływana jako u.k.a.s.

²¹ Szerzej zob. A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola i postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 39.

²² M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, [w:] *Studia z zakresu Ordynacji podatkowej. Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 118.

W obecnym stanie prawnym mamy aż pięć instytucji kontrolnych, którym przeznaczono autonomiczne regulacje proceduralne. Wśród nich są tzw. czynności sprawdzające, osobno wyodrębniane w Dziale V o.p., których charakter prawny wciąż jest dyskusyjny²³, a to z racji postępującego zwiększania ich zakresu przedmiotowego znacznie już wykraczającego poza pierwotne założenia tej procedury. W efekcie zatraciły już charakter odformalizowanego postępowania ukierunkowanego na wstępne, selektywne, urzędowe sprawdzenie deklaracji, nie hamując organów podatkowych przed prowadzeniem pod szyldem czynności sprawdzających pełnego postępowania dowodowego w zakresie ustalenia podatkowoprawnego stanu faktycznego²⁴. Taki stan rzeczy zdecydowanie sprzyja postępującemu wzrostowi czynności sprawdzających o znamionach kontroli²⁵, permanentnie prowadzonych pomimo prawnie unormowanych możliwości ich stosowania tylko w ściśle określonych przypadkach²⁶.

W dalszej kolejności należy wyodrębnić kontrolę podatkową prowadzoną wobec podatników niebędących przedsiębiorcami – prowadzoną wyłącznie na podstawie przepisów o.p., kontrolę podatkową prowadzoną wobec przedsiębiorców na podstawie przepisów Rozdziału V u.p.p. oraz o.p., a także kontrolę celno-skarbową, do której stosuje się przepisy u.k.a.s., a w zakresie nieuregulowanym przepisy o.p. W doktrynie, wskazując na 3 reżimy prawne, w ramach których badane jest przestrzeganie przepisów prawa podatkowego, podkreśla się możliwość ich stosowania w zależności od organu podejmującego kontrolę oraz formalnego statusu podatnika, który ma być weryfikowany²⁷. Wydaje się, że taki stan rzeczy pogłębia krytykowany dualizm kontroli. Wielość procedur kontrolnych wymaga przy tym wdrożenia adekwatnych rozwiązań prawnych eliminujących ich konkurencyjność oraz pokrywanie kompetencji organów kontrolnych. Stąd pojawia się pytanie, czy wystarczające jest odróżnienie przez prawodawcę na etapie projektowanych regulacji prawnych kontroli podatkowej – dotyczącej spraw mniejszej wagi i mniej

²³ W doktrynie prawa podatkowego niektóre poglądy skłaniają się ku uznaniu czynności sprawdzających za część kontroli podatkowej o odmiennej technice prowadzenia postępowania albo za rodzaj wstępnej kontroli podatkowej (B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 869). Wg innego stanowiska są one rodzajem aktywności organów podatkowych o charakterze kontrolnym sytuowanej poza obrębem postępowania kontrolnego czy jurysdykcyjnego (B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 245). Jeszcze inny pogląd uznaje je za element postępowania podatkowego jako tzw. czynności kontrolne organu podatkowego (C. Kosikowski, L. Etel *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1118).

²⁴ Szerzej zob. H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2003, s. 203.

²⁵ Przy jednoczesnym spadku ilości podejmowanych kontroli podatkowych.

²⁶ Szerzej zob. K. Koślicki, *Czynności sprawdzające zamiast kontroli – organy podatkowe nadużywają prawa*, <https://www.prawo.pl/podatki/czynnosci-sprawdzajace-wykorzystywanie-przez-organy-podatkowe,371795.html> [dostęp: 21.12.2022].

²⁷ Szerzej D. Strzelec, *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3, s. 17.

skomplikowanych, od kontroli celno-skarbowej ukierunkowanej na szybkie reagowanie na popełniane przestępstwa i wykroczenia skarbowe w sposób umożliwiający wyegzekwowanie przez państwo dochodów z podatków, opłat i cel. Zastrzeżenie w przepisach ustrojowych, że naczelnik urzędu skarbowego nie jest uprawniony do prowadzenia kontroli celno-skarbowej, a naczelnik urzędu celno-skarbowego nie może prowadzić kontroli podatkowej na podstawie przepisów o.p.²⁸, nie wydaje się wystarczające w kontekście zapewnienia ochrony prawnej podmiotów zobowiązanych objętych kontrolą.

Nabycie sprawdzające to instytucja kontrolna obowiązująca od 1 stycznia 2022 r. Poza zbieżnym nazewnictwem nie ma niczego wspólnego z czynnościami sprawdzającymi. Przypisane jej autonomiczne rozwiązania proceduralne nie zostały zawarte w Ordynacji podatkowej, ale w przepisach Działu V Rozdz. 1B u.k.a.s. Zakres przedmiotowy nabycia sprawdzającego jest bardzo wąski. Jego istota sprowadza się do nabywania towarów lub usług w celu sprawdzenia wywiązywania się przez podatnika z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego wyłącznie w zakresie ewidencjonowania sprzedaży na kasie rejestrującej, a także wydawania nabywcy paragonu fiskalnego (art. 94k u.k.a.s.). Ta odformalizowana procedura została więc ukierunkowana na wykrywanie nieprawidłowości w stosowaniu tylko niektórych przepisów regulujących VAT. Chodzi w niej o stwierdzenie faktu nieprowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej oraz niewystawienie (niewydanie) nabywcy paragonu fiskalnego, czego następstwem ma być zastosowanie wobec podatnika VAT sankcji karnoskarbowej. Wprowadzony mechanizm ma w założeniu funkcjonować obok już istniejących narzędzi systemowych umożliwiających skuteczną walkę z szarą strefą i wyłudzeniami w VAT²⁹ (w tym kontroli podatkowej i celno-skarbowej), a przy tym dopełniać je i wzmacniać³⁰. Nabycie sprawdzające mogą stosować dwa organy KAS – naczelnik urzędu skarbowego (art. 28 ust. 1 u.k.a.s.) oraz naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 u.k.a.s.), nie działając przy tym jako organy podatkowe w rozumieniu art. 13 § 1 o.p., w którym zostały wymienione jako organy I instancji w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym.

Wprowadzenie instytucji nabycia sprawdzającego obok podstawowych instytucji kontrolnych jako remedium na doraźne potrzeby dowodzi, że nie można mówić

²⁸ A. Melezini, K. Teszner, *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24 nr 3, s. 17.

²⁹ Tj. system kas on-line, przesyłanie plików JPK_VAT, podzielona płatność, systemy STIR i SENT itp.

³⁰ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532 z 8.09.2021 r. Sejm IX kadencji, 2021, www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532.

już o zamkniętym, spójnym systemie kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Wydaje się, że mamy do czynienia ze zjawiskiem jego oddolnego otwierania oraz wypełniania nowymi instytucjami kontrolnymi wprowadzanymi w zależności od pojawiających się ryzyk. Kolejnym przykładem na jego potwierdzenie jest wprowadzenie w Ordynacji podatkowej instytucji unormowanej w Dziale IIIB „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych” w ramach tzw. uszczelniania systemu podatkowego. Przyjrzyjmy się działaniom Szefa KAS oraz upoważnionych przez niego naczelników urzędów celno-skarbowych wobec przedsiębiorców, ukierunkowanych na identyfikację potencjalnych wyłudzeń skarbowych. Wykonując zadanie określone w art. 14 ust. 1 pkt 5a u.k.a.s. działają oni jako organy administracji publicznej, ale nie korzystają z uprawnień organu podatkowego w rozumieniu art. 13 §2 o.p. i nie są gospodarzem postępowania jurysdykcyjnego. Analiza ryzyka, o której mowa w Rozdziale 2 Działu IIIB o.p., ma w mojej ocenie znamiona kontroli wyspecjalizowanej, gabinetowej, prowadzonej nie w siedzibie przedsiębiorcy, ale przy wykorzystaniu materiałów zgromadzonych w zasobach własnych oraz dostarczonych przez instytucje finansowe. Zasadniczym celem analizy ryzyka jest bowiem sprawdzenie, czy rachunek bankowy przedsiębiorcy potencjalnie może być wykorzystywany do wyłudzeń skarbowych. Analiza ryzyka polega przede wszystkim na przetwarzaniu przez organy skarbowe danych w CRDP, w tym wynikających ze składanych deklaracji, plików JPK, decyzji związanych z obowiązkami podatkowymi, analizy przepływów pieniężnych, informacji przekazywanych na żądanie przez banki, a także wskaźników ryzyka ustalanych przez izbę rozliczeniową w STIR. Czynności analityczne mają charakter kameralny, a przedsiębiorca nie jest o nich informowany. Powszechną praktyką stało się dokonywanie analizy ryzyka, następnie kierowanie do banków żądań ustanowienia blokady krótkiej rachunku bankowego, wszczynanie i prowadzenie kontroli celno-skarbowych, a w ich trakcie wydawanie postanowień o przedłużeniu blokady na okres do 3 miesięcy. W istocie tzw. analiza ryzyka wystąpienia nieprawidłowości oraz jej wynik mają znamiona tzw. kontroli wstępnej.

Otwarcie systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego jest również dostrzegalne w kontekście wprowadzanych mechanizmów kontroli wykonania nakładanych na podatników tzw. obowiązków instrumentalnych. Określają je przepisy materialnego prawa podatkowego. Można dla przykładu wskazać obowiązek przekazywania ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w postaci elektronicznej w formie ustalonych struktur jednolitych plików kontrolnych (art. 193a o.p.) czy obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych (art. 86b o.p.), jak i obowiązek wdrożenia tzw. wewnętrznej procedury, o której mowa w art. 86l o.p. Sprawdzenie wywiązywania się z tych obowiązków dokonywane jest w postaci e-kontroli.

4. Czynniki przemawiające za koniecznością weryfikacji podatkowych procedur kontrolnych

Otwarcie systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego negatywnie wpływa na jego stabilność i przejrzystość. Można to zaobserwować zarówno na przykładzie zakresu przedmiotowego poszczególnych typów kontroli, jak i konkretnych rozwiązań proceduralnych. Zasadne wydaje się wskazanie przynajmniej kilku czynników przemawiających za potrzebą przeglądu oraz weryfikacji podatkowych procedur kontrolnych, patrząc przez pryzmat systemu. Czynniki te zostały niżej wskazane enumeratywnie.

- 1) **Utrzymanie dualizmu kontroli** – zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej w części, w jakiej dotyczy przestrzegania prawa podatkowego (art. 54 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s.), pokrywa się z zakresem kontroli podatkowej (art. 281 §2 o.p.). Obie kontrole literalnie są ukierunkowane na ten sam cel. Sprawdzane przestrzeganie przepisów prawa podatkowego to przecież nic innego jak wywiązywanie się z wynikających z tychże przepisów obowiązków. Gramatyczna wykładnia powyższych norm, bez uwzględnienia kontekstu systemowego stwarza poważne ryzyko obejmowania procedurą „twardej kontroli” uczciwych podatników i płatników. Ponieważ nie zostały wprowadzone mechanizmy prawne umożliwiające przekształcenie kontroli podatkowej w kontrolę celno-skarbową (gdy ustalenia kontroli prowadzonej na zasadach ogólnych wykazują prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego), a prowadzą je dwa różne organy KAS, pojawia się kwestia standardów typowania podmiotów do poszczególnych kontroli. Takim ustawowym standardem ustanowionym dla kontroli celno-skarbowej są wyniki analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości (art. 58 u.k.a.s.). Nie mogą być jednak jedynym wyróżnikiem, skoro na podstawie analizy ryzyka uruchamiane są również kontrole podatkowe albo czynności sprawdzające³¹.
- 2) **„Przeładowany” zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej a problem podmiotów będących obiektem kontroli** – zakres kontroli celno-skarbowej wymaga rewizji. Aktualnie obejmuje już 10 podstawowych tematów, a także 18 dodatkowych wyznaczeń. Kontroli tej podlega więc nie tylko przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p. i przestrzeganie przepisów prawa celnego. Permanentne zwiększanie zakresu art. 54 u.k.a.s.

³¹ Odpowiedź Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej nr DNK7.054.45.2020 z 31.12.2020 r. na interpelację poselską nr 16227, www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/interpelacje.xsp?view=s [dostęp: 18.06.2024].

w zależności od potrzeb i pojawiających się ryzyk³² sprawiło, że kontrola ta nie odpowiada już nawet semantycznie swemu nazewnictwu. Ogólnie określony przedmiot kontroli celno-skarbowej odnoszący się do przestrzegania przepisów prawa podatkowego daje organom KAS możliwość elastycznego i nieograniczonego obejmowania nią różnych kategorii podmiotów do tego zobowiązanych. Funkcjonalne założenia tej kontroli powodują natomiast uzasadnione wątpliwości, czy i w jakim zakresie mogą być nią obejmowane podmioty publiczno-prawne (w tym jednostki sektora finansów publicznych)³³.

- 3) **Problem z ustaleniem właściwości organów kontrolnych na podstawie przepisów ogólnego prawa podatkowego** – aktualnie nie ma możliwości ustalenia właściwego rzeczowo i miejscowo organu kontrolnego wyłącznie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Konieczne w tym jest równoległe stosowanie przepisów ustrojowych, regulujących organizację i zadania administracji skarbowej. Prawodawca bezrefleksyjnie, bez wymaganego uzasadnienia normuje kolejne wprowadzane instytucje prawne raz w Ordynacji podatkowej (MDR, STIR), innym razem w ustawie o KAS (nabycie sprawdzające).
- 4) **Tworzenie podatkowych procedur kontrolnych dla zaspokojenia doraźnych potrzeb** – wprowadzenie procedury nabycia sprawdzającego w u.k.a.s., przeznaczonych do niejawniej kontroli jedynie wykonywania obowiązku rejestrowania sprzedaży na kasie rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych nabywcom towarów i usług, legalizującej w praktyce urzędnicze prowokacje wyłącznie po to, by w następstwie ustaleń tej kontroli wdrożyć postępowanie mandatowe, budzi poważne wątpliwości odnośnie do jej zgodności z Konstytucją. Nabycie sprawdzające jako instytucja całkowicie odrębna od czynności sprawdzających, do której nie stosuje się (nawet odpowiednio) żadnych przepisów Ordynacji podatkowej normujących zasady prowadzenia postępowania, nie gwarantuje podmiotom zobowiązanym żadnych uprawnień procesowych³⁴.
- 5) **Wykorzystywanie procedur kontrolnych do gromadzenia dowodów na potwierdzenie określonych faktów nawet wbrew ustawowym ograniczeniom** – postępowanie wyjaśniające już od dawna wykroczyło poza ramy jurysdykcyjnego postępowania podatkowego. Organy skarbowe powszechnie wykorzystują

³² Np. kontrola ta obejmuje również przestrzeganie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, przepisów ustawy o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego czy przestrzeganie przepisów z zakresu ochrony zdrowia zwierząt i ochrony roślin.

³³ Zob. K. Teszner, *Kontrola celno-skarbowa w gminie – czy to możliwe?*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2019, nr 4, s. 26.

³⁴ Brak możliwości odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do nabycia sprawdzającego oznacza w mojej ocenie konieczność stosowania zasad konstytucyjnych, przede wszystkim legalizmu i praworządności, równości, proporcjonalności oraz prawa do sądu.

procedury kontrolne do gromadzenia dowodów na potrzeby postępowania podatkowego. Spadek ilości kontroli podatkowych i wzrost prowadzonych czynności sprawdzających stanowi pokusę do nieuprawnionego prowadzenia w ich trakcie postępowania dowodowego³⁵.

- 6) **Wprowadzanie uprzednio nieznanymi i systemowo niespójnymi mechanizmów prawnych** – przykładem jest przekształcenie zakończonej (wskutek doręczenia wyniku kontroli) kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. Nie wydaje się przy tym i nie doręcza kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego³⁶. Z art. 83 ust. 1 u.k.a.s. wynika, że przy zaistnieniu choćby jednej z przesłanek określonych w pkt 1-3 tego przepisu zakończona kontrola celno-skarbowa „przekształca się” (*ex lege*) w postępowanie podatkowe. Przepis art. 83 ust. 3 u.k.a.s., określając chwilę tego przekształcenia jako dzień doręczenia kontrolowanemu niezaskarżalnego postanowienia o przekształceniu, przesądza jednak o aktywności organu skarbowego. Powstaje więc kwestia racjonalności i celowości tego mechanizmu. Rozwiązanie ukierunkowane na szybkie wydanie decyzji na podstawie dowodów zgromadzonych w toku kontroli, włączonych następnie do akt postępowania jurysdykcyjnego, nie może w żadnym stopniu być stosowane z pominięciem inicjatywy dowodowej strony i jej uprawnień procesowych.
- 7) **Normowanie „jednorodnej” problematyki odmiennie na potrzeby różnych kontroli** – obowiązująca w Ordynacji podatkowej zasada otwartego katalogu dowodów daje możliwość uznania za dowód w postępowaniu podatkowym wszystkiego, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, przy czym nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 §1 o.p.). Równoprawnymi dowodami w świetle art. 181 o.p. mogą być dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Nie znajduje dostatecznego uzasadnienia odmienne regulowanie, na potrzeby poszczególnych kontroli, pozyskiwania dowodów „poza tokiem” kontroli, które nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym. Problematykę tę unormowano:
 - a) w kontroli podatkowej przedsiębiorców – w art. 46 ust. 2 u.p.p.³⁷

³⁵ Por. wyrok NSA z 5.10.2018 r., I FSK 1768/16, Lex nr 2588046; wyrok NSA z 5.09.2017 r., II FSK 2196/15, Lex nr 2364434; wyrok WSA w Warszawie z 14.03.2017 r., III SA/Wa 1149/16, Lex nr 2415900.

³⁶ Przepis art. 94 ust. 2 u.k.a.s. wyłącza odpowiednie stosowanie art. 165 o.p.

³⁷ Zgodnie z art. 46 ust. 2 u.p.p. „Dowody przeprowadzone w toku kontroli przez organ kontroli z naruszeniem przepisów ustawy lub z naruszeniem innych przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, jeżeli miały istotny wpływ na wyniki kontroli, nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu administracyjnym, podatkowym, karnym lub karnym skarbowym dotyczącym przedsiębiorcy”.

b) w kontroli podatkowej pozostałych podatników – w art. 284a §3 oraz art. 284b §3 o.p.³⁸

c) w kontroli celno-skarbowej – w art. 63 ust. 4 u.k.a.s.³⁹

Prawodawca w sposób dość swobodny posłużył się terminami zakresowo różnymi, tj. „dowody przeprowadzone” (u.p.p.⁴⁰), „dokumenty z czynności kontrolnych” (o.p.⁴¹), „dokumenty zgromadzone”, (u.k.a.s.⁴²) nadto wprowadzając dla kontroli celno-skarbowej wyjątki dotyczące dokumentów, o które wystąpiono do obcych administracji podatkowych, a nie otrzymano ich przed zakończeniem kontroli.

5. Wnioski końcowe

Przeprowadzona analiza procedur kontrolnych tworzących system kontroli przestrzegania prawa podatkowego potwierdziła przyjętą wstępnie hipotezę. System kontroli przestrzegania prawa podatkowego stał się mało przejrzysty. Przyczyna tego stanu rzeczy tkwi w mnożeniu podatkowych procedur kontrolnych. W dużej mierze jest to podyktowane doraźnymi potrzebami aparatu skarbowego oraz dość chaotycznym reagowaniem na pojawiające się ryzyka. W konsekwencji zauważalny jest brak spójności procedur będących w znacznym stopniu instytucjami autonomicznymi. Powszechnym zjawiskiem stało się wprowadzanie rozwiązań prawnych przeznaczonych tylko jednej konkretnej procedurze czy odpowiedniego stosowania przepisów w zakresie nieuregulowanym z wyłączeniem niektórych z nich.

De lege lata istnienie w prawnym systemie kontroli przestrzegania prawa podatkowego wielu różnorodnych procedur kontrolnych o charakterze instytucjonalnym, wspomaganych kontrolami wykonywania obowiązków instrumentalnych, nie ma racjonalnego uzasadnienia. Jeśli już prawodawca na to się zdecydował, system ten powinien być bezwzględnie poddany weryfikacji i uporządkowany.

Wydaje się, że w pierwszej kolejności należy dokonać przeglądu wszystkich procedur kontrolnych ukierunkowanych na przestrzeganie przepisów prawa po-

³⁸ Zgodnie z tymi przepisami: „Dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku, o którym mowa w § 2 (tj. obowiązku doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli w terminie 3 dni od wszczęcia kontroli na legitymację – KT), nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym”. Ponadto: „Dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie terminu wskazanego w upoważnieniu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli”.

³⁹ Zgodnie z art. 63 ust. 4 u.k.a.s. „Dokumenty zgromadzone po upływie terminów, o których mowa w ust. 1 i 2, z wyłączeniem dokumentów, o których udostępnienie wystąpiono przed upływem tych terminów, nie stanowią dowodu w kontroli celno-skarbowej, postępowaniu podatkowym, postępowaniu celnym lub postępowaniu karnym skarbowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli”.

⁴⁰ Zob. przyp. 37.

⁴¹ Zob. przyp. 38.

⁴² Zob. przyp. 39.

datkowego oraz wyodrębnić poza ogólne prawo podatkowe te instytucje, których odpowiednim miejscem unormowania powinny być ustawy szczególne. Dotyczy to przede wszystkim kontroli obowiązków instrumentalnych oraz procedur przewidujących rozwiązania sankcyjne (w tym MDR i STIR).

W kolejnym etapie należy wyeliminować dualizm postępowań kontrolnych. Efekt ten można uzyskać dzięki ich redukcji oraz przywróceniu pierwotnego kształtu podstawowym instytucjom kontrolnym wraz z określeniem czytelnych zasad ich wyboru przez organy skarbowe. Pożądane zmiany powinny iść w kierunku unifikacji kontroli podatkowej przedsiębiorców oraz kontroli pozostałych podatników, które powinny być prowadzone według jednolitych standardów unormowanych w Ordynacji podatkowej. Nie ma bowiem przekonujących argumentów za tym, by podatnik niebędący przedsiębiorcą nie podlegał ochronie przed nadmiernym i nieproporcjonalnym działaniem organów kontroli, np. nie będąc zawiadomionym o zamiarze kontroli, był pozbawiony środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu wobec podjęcia i wykonywania kontroli. Odstępstwa przypisane kontroli przedsiębiorców, jak zakaz powtórnych kontroli czy ograniczenia czasu trwania kontroli, mogą być, rzecz jasna, unormowane odrębnie w ogólnym prawie podatkowym.

Czynności sprawdzające powinny pozostać odformalizowaną procedurą realizującą swój podstawowy cel, którym jest badanie formalnej poprawności dokumentów, deklaracji w znaczeniu nadanym przez art. 3 pkt 5 o.p. oraz terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków. W założeniu ich podjęcie powinno powodować uniknięcie wszczynania i prowadzenia kontroli podatkowej oraz pełnego postępowania podatkowego, bez szkody dla uprawnień procesowych strony. Stąd należy je podejmować w pierwszej kolejności, a zakres ustalania stanu faktycznego powinien być ograniczony do minimum, tj. do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi przez podatnika (płatnika, inkasenta) dokumentami. Wykorzystywanie tej procedury do prowadzenia pełnego postępowania dowodowego jest niedopuszczalne.

Poważne zastrzeżenia budzi obecny zakres kontroli celno-skarbowej wykraczający daleko poza sprawdzenie przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Jej przedmiot należy poddać weryfikacji i znacząco zawęzić, co *de lege ferenda* wymaga zmiany art. 54 u.k.a.s. Zważywszy, że kontrola ta ma na celu ochronę interesów finansowych Skarbu Państwa oraz stanowić adekwatną reakcję na przestępstwa skarbowe i wyłudzenia podatków dokonywane w postaci zorganizowanej, powinna być podejmowana na podstawie danych komórek wywiadu skarbowego, mieć charakter wyspecjalizowany i ukierunkowany na działania typu policyjnego (policja skarbową). Niezbędne jest wprowadzenie, obok analizy ryzyka, innych standardów eliminujących stosowanie kontroli celno-skarbowej wobec uczciwych podatników. Zasadne wydaje się wprowadzenie progu kwotowego, a także ustawowego katalogu podmiotów wyłączonych z kontroli (w tym jednostek samorządu terytorialnego).

Proponowane postulaty mają jedynie charakter ogólnych założeń systemowych i wymagają pogłębionej dyskusji nad wypracowaniem przez prawodawcę racjonalnych rozwiązań szczegółowych.

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003.
- Boć J., *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited 2010.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Toruń 1999.
- Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2003.
- Etel L., *Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007.
- Kosikowski C., *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986.
- Kosikowski C., Etel L. *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Koślicki K., *Czynności sprawdzające zamiast kontroli – organy podatkowe nadużywają prawa*, <https://www.prawo.pl/podatki/czynnosci-sprawdzajace-wykorzystywanie-przez-organy-podatkowe,371795.html>.
- Mariański A., *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola i postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973.
- Masternak M., *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, [w:] *Studia z zakresu Ordynacji podatkowej. Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998.
- Melezini A., Teszner K., *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24, nr 3.
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1999.
- Ruśkowski E., *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2021.
- Ruśkowski E., *Kontrola stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006.
- Strzelec D., *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Teszner K., *Realizacja zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia podatku*, [w:] *System prawa finansowego. T. III: Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejm. nr 826.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532 z 8.09.2021 r.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016.

Ewaryst Kowalczyk

Uniwersytet Zielonogórski

ORCID 0000-0002-9927-0574

e.kowalczyk@wpa.uz.zgora.pl

Odpowiedzialność z tytułu wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle kontratypów dyscypliny finansów publicznych

Słowa kluczowe: wstępna kontrola finansowa, kontrola zarządcza, dyscyplina finansów publicznych, wyłączenie bezprawności, kontratypy

Streszczenie. Przedmiotem niniejszego opracowania jest odpowiedzialność za kontrolę w jednostkach sektora finansów publicznych. Rozważania skoncentrowano na dwóch rodzajach kontroli: wstępnej kontroli finansowej (określanej także jako kontrola finansowa *ex ante* czy wewnętrzna kontrola finansowa) oraz kontroli zarządczej, celem zaś podjętych analiz jest identyfikacja problematycznych aspektów zastosowania przesłanek wyłączenia bezprawności deliktów dyscypliny finansów publicznych związanych ze wskazanymi rodzajami kontroli oraz sformułowanie na tej kanwie propozycji zmian legislacyjnych. Ustalono, że do nieprawidłowości związanych z aktywnością kontrolną przewidziane w dyscyplinie finansów publicznych kontratypy mają niewielkie zastosowanie. Taka sytuacja prawna świadczy zapewne o żywym przez prawodawcę przeświadczeniu o potrzebie rygorystycznego określenia położenia prawnego osób wykonujących czynności kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej. Stwierdzono jednocześnie, że sposób odniesienia kontratypów do dziedziny obowiązków kontrolnych budzi szereg zastrzeżeń natury legislacyjnych. Związane są one z jednej strony z niekonsekwentnym zawężeniem zastosowania określonych wyłączeń bezprawności, z drugiej z daleko idącą nieczytelnością regulacji prawnej.

Responsibility for initial financial control and management control in units public finance sector in the light of countertypes of public finance discipline

Keywords: *ex ante* financial control, management control, public finance discipline, exclusion of unlawfulness, countertypes

Summary. The subject of this study is the responsibility for control in the public finance sector. The considerations are focused on two types of control: *ex ante* financial control and management control. The purpose of the analyzes was to describe the problems related to the countertypes of torts of public finance discipline concerning the neglect of control duties. The analysis of the issue of responsibility for the *ex ante* financial control and management control of public finance sector units indicates that countertypes are rarely applied to this type of irregularity. This legal situation proves the legislator's conviction about the need to rigorously define the legal position of persons performing financial control and management control activities. At the same time, the method of referring to the countertypes of control torts raises a number of objections of a legislative nature. Some of them are related to the inconsistent narrowing of the application of certain exclusions of unlawfulness. The others concern the far-reaching illegibility of the legal regulation.

1. Wprowadzenie

Problematyka kontroli jest tradycyjnie obecna w obszarze prawa finansów publicznych. W jej obrębie niebagatelne miejsce zajmują zagadnienia dotyczące dwóch rodzajów kontroli: wstępnej kontroli finansowej (określanej także jako kontrola finansowa *ex ante* czy wewnętrzna kontrola finansowa) oraz kontroli zarządczej. Przede wszystkim jednak odnotowania wymaga fakt, że określenie „wstępna kontrola finansowa” nie przynależy do słownika ustawy o finansach publicznych. Znajduje za to zastosowanie w literaturze¹. Oznacza ona w istocie wstępną kontrolę zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym kompletności oraz rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych przeprowadzaną w jednostkach sektora finansów publicznych. Instytucja ta została uregulowana w ustawie o finansach publicznych (dalej: FinPublU)² jako jeden z obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych. Zgodnie z przepisami główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych jest pracownikiem, któremu kierownik jednostki jest zobowiązany powierzyć obowiązki i odpowiedzialność w zakresie: a) prowadzenia rachunkowości jednostki, b) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, a także c) dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych³. Uszczegółowieniem zapisów w tym zakresie są postanowienia określające znaczenie podpisu głównego księgowego złożonego na dokumentach dotyczących operacji gospodarczej i finansowej. Zgodnie z nimi złożenie takiego podpisu, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, stanowi dowód dokonania wstępnej kontroli finansowej i oznacza, że główny księgowy nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem; nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji, a także stwierdza, że zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki⁴.

Zgoła odmiennie przedstawia się w regulacjach prawnych kontrola zarządcza. Termin ten jest pojęciem ustawowym, wprowadzonym do języka prawnego przez ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Z treści regulacji wynika, iż kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny

¹ E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018, s. 271.

² Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1634).

³ Art. 54 ust. 1 FinPublU.

⁴ Art. 54 ust. 3 FinPublU.

z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Z kolei celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności zgodności działalności jednostki z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem. Przepisy FinPublU podkreślają przy tym, iż kontrola zarządcza stanowi zespół mechanizmów wspierających zarządzanie gospodarką finansową jednostki nastawionych na osiąganie określonych celów⁵. Takie szerokie ujęcie pojęcia kontroli zarządczej zbliża ją do współczesnego ujęcia kontroli wewnętrznej w rozumieniu standardów międzynarodowych, w tym europejskich⁶. Wspólnym „rdzeniem” konstrukcji wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej jest ich odrębność wobec tradycyjnej kontroli pojmowanej jako sprawdzanie wykonanych już czynności pod kątem stawianych im wymogów. Zasadniczą metodą działania takiej kontroli jest porównywanie zaistniałego stanu faktycznego ze stanem wymaganym⁷. Tymczasem wstępna kontrola finansowa oraz kontrola zarządcza odnoszą się zespołu działań, których celem jest zapobieganie nieprawidłowościom albo regulowanie i korygowanie czynności i procesów w celu osiągnięcia określonych rezultatów⁸. W efekcie oznacza to, że różnica pomiędzy tradycyjną kontrolą a analizowanymi rodzajami kontroli tkwi w zaangażowanych środkach i metodach ich wykorzystywania. Tradycyjna kontrola nastawiona jest na podejmowanie czynności inspekcyjnych (rewizyjnych, lustracyjnych) i reaguje na popełniony błąd (korygujący charakter kontroli). Natomiast wstępna kontrola finansowa oraz kontrola zarządcza nastawione są na osiąganie określonych zamierzeń. Jak trafnie zauważa Bolesław R. Kuc, obecnie „prawda o przeszłości, której dostarcza(ła) kontrola wewnętrzna, wypierana jest przez identyfikację, szacowanie i zarządzanie ryzykiem, a więc [zarządzanie] zdarzeniami przyszłymi”⁹. Wstępna kontrola finansowa oraz kontrola zarządcza urzeczywistniają więc hasło „zdążyć przed błędem”¹⁰.

⁵ Art. 69 FinPublU.

⁶ B.R. Kuc, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Warszawa 2009, s. 18 i nast.; A. Krysiak, *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1, s. 138-149; M. Siwoń, *Pojęcia audytu i kontroli a działalność regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 1-2, s. 103; J. Płoskonka, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2, s. 3-28; A. Niewęgłowski, *Controlling w jednostkach administracji publicznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług” 2006, nr 1, s. 13-19; M. Siwoń, *Aplikacja międzynarodowych standardów wewnętrznej kontroli finansowej do polskiego systemu prawnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług” 2006, nr 1, s. 169-175.

⁷ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 137.

⁸ S. Kałużny, *Leksykon kontroli*, Warszawa 2002, s. 82.

⁹ B.R. Kuc, *op. cit.*, s. 19.

¹⁰ *Ibidem*, s. 9.

2. Wstępna kontrola finansowa oraz kontrola zarządcza jako przedmiot deliktów dyscypliny finansów publicznych

Problem prawidłowości wykonywania obowiązków w zakresie wstępnej kontroli finansowej znalazł swój wyraz na gruncie przepisów regulujących odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z brzmieniem art. 18b ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹¹ (dalej: DycFinPublU) naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na:

- 1) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych;
- 2) zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.

Sposób ujęcia w art. 18b DycFinPublU deliktu dyscypliny nawiązuje wprost do wycinka obowiązków głównego księgowego. Jednak przepisy dotyczące odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny nie wskazują na głównego księgowego jako osobę, która może być z tego tytułu obwiniona. Oznacza to, że zakres znamion rzeczonoego deliktu jest podmiotowo szerszy niż zakres zastosowania art. 54 FinPublU. Tym samym odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny za niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej finansowej może dotyczyć nie tylko głównego księgowego, ale także innych osób, którym taki obowiązek powierzono. Specyfika określonego w art. 18b DycFinPublU naruszenia dyscypliny wyraża się jednak w jego zakresie przedmiotowym, który obejmuje niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli, ale jednocześnie odnosi się do rezultatu takich zaniedbań w postaci dokonania wydatku lub zaciągnięcia zobowiązania.

Z kolei kwestia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z tytułu kontroli zarządczej reguluje art. 18c DycFinPublU. Zgodnie z nim naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, jeżeli miało ono wpływ na określone nieprawidłowości w jednostce. Wśród nich wymienić można m.in. uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego; dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki; niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki; udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach

¹¹ Dz.U. z 2021 r. poz. 289.

publicznych; zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego lub umowy ramowej z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia odwołania, terminu jej zawarcia; dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności.

Znamienne jest, że opis czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków z zakresu kontroli zarządczej wprost wskazuje na kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Wyklucza to możliwość przypisania odpowiedzialności z tego tytułu komukolwiek innemu.

3. Kontratypy w dyscyplinie finansów publicznych

DyscFinPubIU oraz inne ustawy¹² zawierają wiele regulacji wyłączających lub ograniczających odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Wśród nich wskazać można przepisy przewidujące wyłączenie dochodzenia odpowiedzialności za naruszenia dyscypliny finansów publicznych, wyłączenie winy obwinionego, uchylenie karalności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych i wreszcie okoliczności wyłączające bezprawność naruszenia dyscypliny finansów publicznych, czyli kontratypy.

Istota kontratypu – podobnie jak w obszarze prawa karnego – sprowadza się w dyscyplinie finansów publicznych do wyłączenia bezprawności deliktu dyscypliny pomimo wypełnienia jego znamion przez sprawcę nieprawidłowości. Kontratyp nie ma więc bytu samoistnego i funkcjonuje w powiązaniu z określonym typem deliktu dyscypliny finansów publicznych¹³. Racją dla istnienia kontratypów deliktów jest kolizja dóbr i wynikająca z tego konieczność wskazania dobra wyłączającego bezprawność, a dalej uchylającego odpowiedzialność za naruszenie prawa.

¹² Na przykład regulacje kształtujące przesłanki wyłączające odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z COVID-19 zostały zawarte w regulacjach prawnych wchodzących w skład tzw. Tarczy Antykryzysowej, tj. w ustawie dnia 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r., poz. 374 z późn. zm.) oraz w ustawie z dnia 16.04.2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. z 2020 r., poz. 695) i w ustawie z dnia 3.04.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach wspierających realizację programów operacyjnych w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. z 2020 r., poz. 694).

¹³ W. Wolter, *O kontratypach i braku społecznej szkodliwości czynu*, „Państwo i Prawo” 1963, nr 10, s. 507; A. Zoll, *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu (zagadnienia ogólne)*, Warszawa 1982, s. 101, 128.

Zachowanie kontratypowe odnosi się więc do działań, które w sytuacjach typowych są nieprawidłowe i niepożądane, ale z uwagi na szczególne okoliczności wskazane w znamionach kontratypu zasługują na tolerancję, akceptację czy nawet aprobatę w porządku prawnym.

Wśród kontratypów wskazać można tytułem przykładu wyłączenie bezprawności związane z bagatelnością skutków finansowanych deliktu dyscypliny finansów publicznych oraz wyłączenie bezprawności związane z zawarciem ugody w sprawie spornej należności. W pierwszym przypadku nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone działanie lub zaniechanie, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej¹⁴. Kwotą minimalną jest kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego¹⁵. Z kolei kontratyp odnoszący się do ugody wskazuje, iż nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych nieustalenie, niedochodzenie albo niepobranie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo niezgodnie z przepisami udzielenie ulgi w jej spłacie, jeśli jest wynikiem ugody¹⁶. Nie stanowi naruszenia również dokonanie wydatku ze środków publicznych albo zaciągnięcie lub zmiana zobowiązania na podstawie takiej ugody¹⁷.

4. Odpowiedzialność za wstępną kontrolę finansową oraz kontrolę zarządczą a kontratypy związane z bagatelnością skutków finansowych naruszenia dyscypliny finansów publicznych

Z oczywistych względów do wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej nie będą odnosić się kontratypy przypisane wyłącznie innym deliktom dyscypliny.

¹⁴ Chodzi o działania lub zaniechanie określone w art. 5-16 uodnfp. Ponadto wyłączenie bezprawności ze względu na kwotę minimalną ma odpowiednie zastosowanie w przypadku działań lub zaniechań określonych w art. 18 pkt 2 oraz art. 18b i 18c uodnfp (art. 26 ust. 1 i 2 DyscFinPublU).

¹⁵ Kwota przeciętnego wynagrodzenia ogłaszana jest zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy z dnia 4.03.1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. z 2020 r., poz. 1070 i 2400) w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

¹⁶ Zgodnie z ustawą o finansach publicznych jednostka sektora finansów publicznych może zawrzeć ugodę w sprawie spornej należności cywilnoprawnej w przypadku dokonania oceny, że skutki ugody są dla tej jednostki lub odpowiednio Skarbu Państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego korzystniejsze niż prawdopodobny wynik postępowania sądowego albo arbitrażowego. Art. 54a ust. 1 u.f.p.; J.M. Salachna, *Prawidłowość ugody w przedmiocie należności cywilnoprawnej jako warunek wyłączający bezprawność gospodarowania środkami publicznymi*, [w:] *Aktualne problemy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, red. J.M. Salachna, K. Stelmachczyk, A. Babczuk, Warszawa 2020, s. 108.

¹⁷ Art. 11 ust. 2; art./ 15 ust. 2 DyscFinPublU.

Przykładem może być tu włączenie bezprawności z powodu wykonania wiążącej umowy. Odnosi się ono tylko do naruszeń dyscypliny związanych z ustalaniem, pobieraniem czy dochodzeniem należności¹⁸, dokonywaniem wydatków ze środków publicznych¹⁹ czy też zaciąganiem lub zmianą zobowiązania²⁰.

Na uwagę zasługuje jednak wskazane wyżej wyłączenie bezprawności przewidziane w art. 26 DyscFinPublU, związane z bagatelnością skutków finansowanych deliktu dyscypliny finansów publicznych. Na mocy ust. 2 tego artykułu kontratyp ten stosuje się odpowiednio w przypadku działania lub zaniechania określonego m.in. art. 18b i art. 18c, czyli wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej.

Przepisy DyscFinPublU nie precyzują, na czym mogłoby polegać odpowiednie zastosowanie przywołanego kontratypu do problematyki wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej. Przyczyn takiego rozwiązania normatywnego należałoby upatrywać w tym, że wyłączenie bezprawności ze względu na bagatelność skutków finansowych deliktu wskazuje na „działanie lub zaniechanie [...]”, którego przedmiotem są środki finansowe [...]”. Tymczasem przedmiotem działań kontrolnych nie są bezpośrednio środki pieniężne, lecz planowane dopiero operacje finansowe albo inne zamierzenia gospodarcze. W związku z tym kwotę minimalną będącą miarą wyłączenia bezprawności należy odnosić nie do samego zaniechania czy nienależytego wykonania czynności kontrolnych, ale do skutków takiego działania.

W tym zakresie ujawnia się jednak problem właściwego określenia wymiaru finansowego zaniedbań związanych z rozważaną kontrolą. W przypadku wstępnej kontroli finansowej należałoby je odnosić jedynie do takich rezultatów błędnej kontroli, które polegają na czynnym działaniu, a nie zaniechaniu. Jak wskazano wyżej, naruszeniem dyscypliny jest niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli finansowej, ale tylko wtedy, gdy miało wpływ na dokonanie wydatku albo zaciągnięcie zobowiązania. Natomiast w przypadku kontroli zarządczej rezultaty nieprawidłowości mogą przybierać zarówno postać działań, jak i zaniechań. Przykładem będzie tu czyn polegający na niewykonaniu lub nienależytym wykonaniu obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, jeżeli miało ono wpływ na niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne²¹.

Na odnotowanie zasługuje jednak fakt, że analizowany kontratyp będzie miał zastosowanie do wszystkich wskazanych w art. 18c ust. 1 DyscFinPublU rezulta-

¹⁸ Art. 5 ust. 4 DyscFinPublU.

¹⁹ Art. 11 ust. 2 DyscFinPublU.

²⁰ Art. 15 ust. 2 DyscFinPublU.

²¹ Art. 18c ust. 1 pkt. 4) DyscFinPublU.

tów nieprawidłowego wypełniania obowiązków kontroli zarządczej, w tym dotyczących zamówień publicznych. Świadczy to – jak trafnie odnotowano w literaturze – o pewnej niekonsekwencji ustawodawcy²². Z jednej bowiem strony wyraźnie wyłącza on z zakresu zastosowania kontratypu dotyczącego kwoty minimalnej delikty wskazane w art. 17 DyscFinPublU, tj. czyny związane bezpośrednio z zamówieniami publicznymi. Z drugiej obejmuje tym samym kontratypem dziedzinę zamówień publicznych jako przedmiot oddziaływania kontroli zarządczej. Co więcej, wskazane w art. 18 ust. 1 DyscFinPublU niektóre skutki zaniedbania kontroli zarządczej obejmują okoliczności, w których nie da się ustalić ilości środków publicznych będących przedmiotem nieprawidłowości. Czytelnym przykładem będą tu działania polegające na niewyłączeniu z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych²³.

Zwrócić trzeba uwagę na niespójności regulacji zawartych w DyscFinPublU. Ustawodawca wskazuje na niepożądany rezultat nieprawidłowości w kontroli zarządczej, jakim jest niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych albo niedokonanie w terminie zwrotu należności publiczno-prawnej²⁴. Natomiast opisany w art. 16 ust. 1 DyscFinPublU delikt dotyczący bezpośrednio niewykonania zobowiązania oraz zaniechania zwrotu należności wymaga dodatkowo zaistnienia skutku, jakim jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności. Oznacza to, że w przypadku nieprawidłowości związanych z kontrolą zarządczą zaistnienie wskazanych skutków nie jest konieczne dla wypełnienia się znamion deliktu dyscypliny finansów publicznych. Konstatacja ta ma niebagatelne znaczenie dla zastosowania przesłanek wyłączenia bezprawności. W przypadku deliktu polegającego bezpośrednio na niewykonaniu zobowiązania lub zwrotu należności kwota minimalna wskazana w kontratypie odnosić się będzie do wielkości zapłaconych odsetek, kar lub opłat albo oprocentowania należności²⁵. Natomiast w przypadku zaniedbania kontroli zarządczej kwota minimalna odnoszona być musi do wielkości samego zobowiązania albo należności głównej. Tym samym w praktyce zastosowania tego kontratypu położenie obwinionego z tytułu zaniedbania kontroli zarządczej będzie znacząco mniej korzystane, albowiem

²² K. Borowska, *Komentarz do art. 26*, [w:] K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 203.

²³ Art. 18c ust. 1 pkt. 7) DyscFinPublU.

²⁴ Art. 18c ust. 1 pkt. 4) DyscFinPublU.

²⁵ Pojęcie kwoty minimalnej (kwoty bagatelnej) środków finansowych (art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. z 2017 r., poz. 1311 ze zm.) należy odnosić do kwoty odsetek, kar lub opłat (albo oprocentowania należności), których obowiązek zapłaty pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z niewykonaniem w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych.; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14.06.2017 r., II GSK 2596/15, ONSAiWSA 2018/5/93.

kwota zobowiązania głównego okazuje się zazwyczaj wyższa niż kwota należności powstałych z tytułu jego niewykonania w terminie.

Należy wreszcie wskazać na skutki zaniedbania kontroli zarządczej, w przypadku których dobrem chronionym nie są w ogóle zasoby pieniężne, ale prawidłowa organizacja działalności jednostki. Ilustracją może być tu naruszenie dyscypliny w kontroli zarządczej mające wpływ na dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności²⁶.

Kolejną kwestią jest to, czy skutki finansowe omawianych nieprawidłowości należy sumować w obrębie poszczególnych rodzajów rezultatów naruszeń dyscypliny czy wszystkich rodzajów. Innymi słowy, czy np. skutki zaniechania kontroli zarządczej polegające na nieustaleniu należności należy sumować ze skutkami zaniechania kontroli zarządczej polegającymi na dokonaniu wydatku bez upoważnienia. Albo czy skutki zaniedbania wstępnej kontroli finansowej polegające na zaciągnięciu zobowiązania sumować ze skutkami polegającymi na dokonaniu wydatku. W ocenie autora niniejszego opracowania należałoby opowiedzieć się za pierwszą ze wskazanych propozycji. Za taką wykładnią przemawia okoliczność, że każda czynność kontrolna dokonana jako nieprawidłowa stanowi konkretny czyn, dla którego warunki bezprawności oraz okoliczności determinujące wymiar kary określone są odrębnie. Z tego powodu odrębnie dla każdego takiego czynu powinny być określone przesłanki zastosowania ustawowego kontratyphu.

5. Odpowiedzialność za wstępną kontrolę finansową oraz kontrolę zarządczą a kontratyphu związane z wykonaniem polecenia naruszenia dyscypliny finansów publicznych

Realizacja w określony sposób zadań z zakresu wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej może być również wynikiem wydania polecenia. Przypomnieć więc należy, że w dziedzinie dyscypliny finansów publicznych obecne jest także zagadnienie odpowiedzialności zarówno za wydanie, jak i wykonanie polecenia.

Kwestia odpowiedzialności z tytułu wydania polecenia wykonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych znalazła swój wyraz w normie określającej, że odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi także osoba, która wydała polecenie wykonania czynu naruszającego dyscyplinę

²⁶ Art. 18c ust. 1 pkt. 12) DyscFinPublU.

finansów publicznych²⁷. Ustawodawca poprzez konstrukcję sprawstwa polecającego poszerzył w istocie skuteczność odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Objął nią zarówno bezpośrednich sprawców nieprawidłowości, ale także tych, którzy poprzez wydanie polecenia do takiego bezpośredniego sprawstwa doprowadzili. Podkreślić przy tym warto, że warunkiem uznania danego wyrazu woli jako „wydanie polecenia” w rozumieniu art. 19 ust. 3 DyscFinPublU nie jest istnienie bezpośredniej relacji służbowej. Wystarczające jest istnienie zależności między wydającym a wykonującym polecenie, objawiającej się z jednej strony w tym, że wydający polecenie może oczekiwać, że odbiorca wykona polecenie, a wykonujący może żywić uzasadnioną obawę, że poniesie negatywne konsekwencje ewentualnego nieposłuszeństwa. Oznacza to, że w określonym przypadku wydane polecenie nie musi być formalnie wiążące ze względu na brak odpowiedniej relacji prawnej, ale będzie faktycznie doniosłe poprzez „wpływ na los”²⁸ czy „niesienie ze sobą negatywnych konsekwencji”²⁹ dla adresata polecenia. Polecenie może przybrać jakąkolwiek formę, ale jej szczególną postacią jest uchwała organu kolegialnego zawierająca polecenie, o której mowa w art. 20 ust. 1 DyscFinPublU.

Na uwagę zasługuje fakt, że zgodnie z wyraźnym brzmieniem art. 19 ust. 4 DyscFinPublU odpowiedzialności z tytułu wydania polecenia nie stosuje się jednak do czynów związanych z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem kontroli zarządczej. Wyłączenie to oceniane jest niekiedy w literaturze jako przejaw „nadregulacji”³⁰. Zamysł ustawodawczy w tym zakresie należałoby łączyć z faktem, że obowiązki zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej, a co za tym idzie, odpowiedzialność za nieprawidłowe ich wykonanie przepisane są wyłącznie określonym podmiotom. Zgodnie z brzmieniem art. 69 FinPublU zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków: a) ministra kierującego działem; b) wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego oraz c) kierownika jednostki. Ponadto – jak wyżej wskazano – naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej wyłącznie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych.

²⁷ Art. 19 ust. 3 DyscFinPublU; W. Robaczyński, *Komentarz do art. 19*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2019, s. 1148-1149.

²⁸ Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 10.09.2018 r., sygn. akt BDF1.4800.69.2018.

²⁹ T. Robaczyński, *Komentarz do art. 19*, [w:] T. Robaczyński, P. Gryśka, *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 180-181.

³⁰ A. Kościńska-Paszkowska, *Komentarz do art. 19*, [w:] K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 177.

Należy jednak zauważyć, że obowiązujące przepisy oraz standardy nie wykluczają możliwości wpływu przez inne osoby na sposób wykonywania obowiązków dotyczących kontroli zarządczej przez kierownika jednostki (np. poprzez zarządzenia wójta odnoszące się do działalności jednostek organizacyjnych gminy). W „Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych” zawartych w Komunikacie Ministra Finansów wskazuje się nawet na istnienie poziomów kontroli zarządczej. W Komunikacie stwierdza się, że podstawowym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych jest jednostka sektora finansów publicznych (I poziom kontroli zarządczej), a zatem za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce odpowiedzialny jest jej kierownik. Jednak jednocześnie podkreśla się, że w ramach administracji rządowej i samorządowej funkcjonuje kontrola zarządcza odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej, a także jednostki samorządu terytorialnego (II poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej na tym poziomie odpowiada odpowiednio minister kierujący danym działem administracji rządowej oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa w przypadku samorządu terytorialnego. Minister jest odpowiedzialny za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w ministerstwie (jako kierownik jednostki) oraz w dziale administracji rządowej (jako minister kierujący działem). Wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta oraz marszałek województwa jest odpowiedzialny za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w urzędzie gminy (urzędzie miasta), starostwie powiatowym lub urzędzie marszałkowskim, a także w jednostce samorządu terytorialnego³¹. Ostatecznie więc obowiązek zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej oraz odpowiedzialność z tego tytułu spoczywać będzie na kierowniku konkretnej jednostki, ale sposób wykonania tych obowiązków może być również rezultatem oddziaływania podmiotów, wobec których kierownik pozostaje w stosunkach zależności. Fakt ten skłania do podania w wątpliwość wyłączenia przez ustawodawcę odpowiedzialności za wydanie polecenia dokonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych w obszarze kontroli zarządczej.

Tak samo natomiast przedstawia się w obszarze wstępnej kontroli finansowej albo kontroli zarządczej kwestia odpowiedzialności za wykonanie polecenia. Przy czym w odniesieniu do wykonania polecenia przewidziane są w DyscFinPubU określone kontratypy. Zgodnie z nimi osoba, która naruszyła dyscyplinę finansów publicznych wskutek wykonania polecenia przełożonego albo kierownika jed-

³¹ Pkt. 2 Komunikatu Ministra Finansów z dnia 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84; K. Sawicka, *Kontrola zarządcza a kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, Kraków 2013, s. 271-272.

nostki, albo dysponenta środków publicznych, organu nadzorującego lub organu założycielskiego, nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli przed wykonaniem polecenia zgłosiła pisemnie zastrzeżenie i pomimo tego zastrzeżenia otrzymała pisemne potwierdzenie wykonania polecenia albo polecenie nie zostało odwołane albo zmienione. W tym przypadku odpowiedzialność ponosi osoba, która podpisała się pod pisemnym poleceniem wykonania polecenia, a przy braku takiego dokumentu – osoba, która wydała polecenie³². Podobnie rzecz przedstawia się w przypadku osoby, która naruszyła dyscyplinę finansów publicznych wskutek wykonania uchwały organu. Nie będzie ponosić odpowiedzialności, jeżeli przed wykonaniem uchwały zgłosi pisemnie zastrzeżenie i pomimo tego zastrzeżenia otrzyma pisemne potwierdzenie wykonania uchwały lub uchwała nie zostanie uchylona albo zmieniona. W sytuacji takiej odpowiedzialność ponosi każdy z członków organu, który podpisał się pod pisemnym potwierdzeniem wykonania uchwały, a w razie braku takiego dokumentu – każdy z członków organu, który nie zgłosił sprzeciwu do uchwały, która nie została uchylona albo zmieniona³³.

Instytucja pisemnego zastrzeżenia uregulowana w DyscFinPublU koresponduje częściowo z rozwiązaniem normatywnym zawartym w FinPublU, polegającym na odmowie podpisania przez głównego księgowego dokumentu dotyczącego operacji gospodarczej. W ustawie o finansach publicznych wskazuje się mianowicie, że główny księgowy, w razie ujawnienia określonych nieprawidłowości, zwraca dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, a w razie nieusunięcia nieprawidłowości odmawia jego podpisania³⁴. Nieprawidłowości te mogą dotyczyć przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem, kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji czy też kwestii zgodności zobowiązania wynikającego z operacji z planem finansowym jednostki. O odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach główny księgowy zawiadamia pisemnie kierownika jednostki. Kierownik jednostki może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji. Jeśli jednak wyda polecenie jej wykonania, niezwłocznie zawiadamia o tym w formie pisemnej dysponenta części budżetowej, a w przypadku jednostki samorządu terytorialnego i jednostek, dla których organem założycielskim jest jednostka samorządu terytorialnego – zarząd jednostki samorządu terytorialnego, uzasadniając realizację zakwestionowanej operacji. W przypadku, gdy polecenie wyda wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek wo-

³² Art. 29 ust. 1 DyscFinPublU.

³³ Art. 29 ust. 2 DyscFinPublU.

³⁴ Art. 54 ust. 2 FinPublU.

jewództwa, zawiadamia on organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego oraz właściwą regionalną izbę obrachunkową³⁵.

Porównanie pisemnego zastrzeżenia, o którym mowa w DyscFinPublU, oraz odmowy podpisania dokumentów uregulowanej w FinPublU ujawnia jednak istotne różnice w tych figurach normatywnych. Należy do nich kwestia powstrzymania się od działania do czasu reakcji wydającego polecenie na zgłoszone zastrzeżenie lub wyrażoną odmowę. Przepisy FinPublU pozwalają przyjąć, że zachowanie wymagane od dokonującego czynności wstępnej kontroli finansowej musi objawiać się w odmowie ich wykonania. Natomiast przepisy DyscFinPublU zdają się nie wskazywać na konieczność powstrzymania się od działania do czasu reakcji wydającego polecenie³⁶. Najistotniejsza różnica związana jest jednak z funkcją odmowy wykonania czynności kontrolnych oraz funkcją zastrzeżenia. Pierwsza jest wyrazem samodzielnej inicjatywy głównego księgowego jako osoby odpowiedzialnej za przeprowadzenie wstępnej kontroli finansowej. Druga jest z kolei reakcją na skierowanie polecenia wykonania czynności kontrolnych w sposób naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Oznacza to w efekcie, że standardów staranności zachowania głównego księgowego określone w FInPublU nie można odnosić do przesłanek wyłączenia bezprawności w razie naruszenia przez niego dyscypliny finansów publicznych na skutek wykonania polecenia.

6. Konkluzje oraz postulat *de lege ferenda*

Sposób odniesienia kontratypów do dziedziny wstępnej kontroli finansowej i kontroli zarządczej budzi szereg zastrzeżeń natury legislacyjnej. Część z nich związana jest z zasadnością zawężenia zastosowania określonych wyłączeń bezprawności, pozostałe – z daleko idącą nieczytelnością regulacji prawnej.

W celu rozwiązania zidentyfikowanych problemów zaproponować można zmiany przepisów zawartych w ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Pierwsza z nich postuluje uchylenie ust. 4 art. 19, który przewiduje wyłączenie odpowiedzialności przez osobę, która wydała polecenie wykonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych w obszarze kontroli zarządczej.

Drugi postulat *de lege ferenda* zmierza do zmiany art. 26 DyscFinPublU poprzez modyfikacje ust. 2 przewidującego odpowiednie zastosowanie kontratypu dotyczącego tzw. kwoty minimalnej do działań wstępnej kontroli finansowej i kontroli zarządczej oraz dodatnie zapisów o następującym brzmieniu:

³⁵ Art. 54 ust. 5–6 FinPublU.

³⁶ A. Sobiech, *Okoliczności wyłączające odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w nowym ujęciu*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2011, nr 3, s. 8.

Art. 26

[...]

3. Nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 18b, jeżeli miało wpływ na:
 - 1) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, albo
 - 2) zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej.
4. Nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 18c, jeżeli miało wpływ na:
 - 1) uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego;
 - 2) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki;
 - 3) zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych;
 - 4) niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne;
 - 5) działanie lub zaniechanie skutkujące zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej.

Można wyrazić nadzieję, że zaproponowane zmiany stanu prawnego pozwoliłyby usunąć niewątpliwe wady aktualnych rozwiązań normatywnych. Z przeprowadzonych rozważań wynika wprawdzie, że funkcjonujące na gruncie dyscypliny finansów publicznych konstrukcje prawne świadczą o żywionym przez prawodawcę przeświadczeniu o potrzebie rygorystycznego określenia położenia prawnego osób wykonujących czynności kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej. Jednakże wskazują jednocześnie na niewielkie zastosowanie do tej sfery aktywności ustawowych kontratypów naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Okazuje się bowiem, że brak odpowiedniego zastosowania w tym obszarze wyłączeń bezprawności wynika nie tyle z dających się dekodować z tekstu prawnego intencji prawodawcy, ale przede wszystkim z nieadekwatności oraz nieczytelności obowiązujących regulacji prawnych.

Akty prawne

- Komunikat Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. z 2021 r., poz. 289.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1634.
- Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, Dz.U. z 2020 r., poz. 374 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 3 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach wspierających realizację programów operacyjnych w związku z wystąpieniem COVID-19, Dz.U. z 2020 r., poz. 694.
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, Dz.U. z 2020 r., poz. 695.

Orzecznictwo

- Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 10.09.2018 r., sygn. akt BDF1.4800.69.2018.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14.06.2017 r., II GSK 2596/15, ONSAiWSA 2018/5/93.

Literatura

- Borowska K., *Komentarz do art. 26*, [w:] K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Kałużny S., *Leksykon kontroli*, Warszawa 2002.
- Kościńska-Paszkowska A., *Komentarz do art. 19*, [w:] K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Krysiak A., *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1.
- Niewęglowski A., *Controlling w jednostkach administracji publicznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług” 2006, nr 1.
- Płoskonka J., *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2.
- Robaczyński T., *Komentarz do art. 19*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2019.
- Robaczyński T., *Komentarz do art. 19*, [w:] T. Robaczyński, P. Gryśka, *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018.
- Salachna J.M., *Prawidłowość ugody w przedmiocie należności cywilnoprawnej jako warunek wyłączający bezprawność gospodarowania środkami publicznymi*, [w:] *Aktualne problemy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, red. J.M. Salachna, K. Stelmaszczyk, A. Babczuk, Warszawa 2020.
- Sawicka K., *Kontrola zarządcza a kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, Kraków 2013.
- Siwoń M., *Aplikacja międzynarodowych standardów wewnętrznej kontroli finansowej do polskiego systemu prawnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług” 2006, nr 1.

- Siwoń M., *Pojęcia audytu i kontroli a działalność regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 1-2.
- Sobiech A., *Okoliczności wyłączające odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w nowym ujęciu*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2011, nr 3.
- Wolter W., *O kontratypach i braku społecznej szkodliwości czynu*, „Państwo i Prawo” 1963, nr 10.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008.
- Zoll A., *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu (zagadnienia ogólne)*, Warszawa 1982.

Elżbieta Agnieszka Ambrożej

Wschodnioeuropejska Akademia Nauk Stosowanych w Białymstoku

ORCID 0000-0001-5015-7645

elzbieta.ambrozej@wans.edu.pl

Czynności sprawdzające a kontrola podatkowa

Słowa kluczowe: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, deklaracja podatkowa, korekta deklaracji podatkowej

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest próba wykazania, że unormowane w ustawie Ordynacja podatkowa czynności sprawdzające oraz kontrola podatkowa stanowią odrębne procedury o charakterze kontrolnym, jakie mogą być podejmowane przez organy podatkowe (w różnym zakresie) w celu dokonania wstępnej weryfikacji poprawności wywiązywania się podatników z nałożonych na nich przez przepisy prawa podatkowego obowiązków. W rezultacie ich przeprowadzenia powinno dochodzić (co do zasady) do złożenia korekty deklaracji podatkowej przez podatnika, w zakresie wskazanym w ustaleniach kontrolnych organu podatkowego, bez konieczności wszczynania postępowania podatkowego.

Inspection activities and tax audit

Keywords: inspection activities, tax audit, tax return, corrected tax return

Summary. The study aims to demonstrate that the Inspection Activities and Tax Audit, regulated in the Tax Ordinance Act, constitute separate control procedures. These procedures may be undertaken to a different extent by tax authorities in order to verify the correctness of taxpayers' compliance with the obligations imposed on them by the provisions of tax law obligations. As a result, the taxpayer should (as a rule) submit a corrected tax return to the extent indicated in the tax authority's control findings without initiating tax proceedings.

1. Wprowadzenie

W polskim prawie podatkowym przyjęły się dwie zasadnicze metody przekształcania się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe – z mocy prawa oraz poprzez wymiar podatku, czego formalnym wyrazem są przepisy art. 21 § 1 i 2 ordynacji podatkowej¹ (o.p.). Pierwsza z metod wiąże się z przyjętą i dominującą w polskim systemie podatkowym metodą samoobliczenia podatku przez podatnika oraz obliczenia płatniczego. Konkretyzacja tej zasady znajduje miejsce

¹ Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 z późn. zm.).

w różnych ustawach podatkowych, które nakładają na podatników (płatników) obowiązek samodzielnego obliczenia podatku na deklaracji podatkowej według ustalonego wzoru i zapłaty tak obliczonego podatku w ściśle określonych terminach. Druga metoda prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego poprzez doręczenie podatnikowi decyzji wymiarowej. Wydanie takiej decyzji poprzedzone jest obowiązkiem złożenia przez podatnika stosownych informacji czy zeznań stanowiących wyłączone źródło danych na potrzeby wymiaru podatku (np. w podatku od nieruchomości, podatku leśnym czy podatku od spadków i darowizn). Z uwagi na przedmiot niniejszego opracowania dalsze rozważania będą koncentrować się na pierwszej z wymienionych metod.

Samoobliczenie podatku nakłada na jednostkę skomplikowane i ryzykowne obowiązki², z realizacją których wiąże się zagrożenie jej bezpieczeństwa prawnego³, bowiem to jednostka ponosi ryzyko i konsekwencje ewentualnych pomyłek czy błędów powstałych przy obliczaniu podatku. Realizacji tych obowiązków nie ułatwia jakość polskiego prawa podatkowego. Prawidłowe wypełnianie obowiązków wynikających z samoobliczenia podatku wymaga bowiem jasnego, przejrzystego i stabilnego stanu prawnego, zrozumiałego i niebudzącego wątpliwości interpretacyjnych dla jego adresatów⁴. Od wielu lat w literaturze, jak i orzecznictwie sądowym podnosi się, że polskie prawo podatkowe w tym względzie pozostawia wiele do życzenia. W takich okolicznościach szczególnego znaczenia nabiera prawo podatnika (płatnika) do korekty złożonej uprzednio deklaracji podatkowej (art. 81-81b o.p.). Prawo to stanowi integralny element mechanizmu samoobliczania zobowiązania podatkowego⁵. Skorygowanie deklaracji polega na złożeniu deklaracji tego samego rodzaju co deklaracja korygowana, ale o innej treści. Co do zasady korekta deklaracji w podatkach powstających z mocy prawa prowadzi do zmiany wysokości kwoty powstałego już zobowiązania podatkowego – jego zmniejszenia lub zwiększenia ze skutkiem wstecznym. Istotą korekty jest zatem odtworzenie podatkowoprawnego stanu faktycznego mającego na celu doprowadzenie do zgodności niewłaściwie poprzednio deklarowanej sytuacji z sytuacją nakazaną przez ustawy podatkowe⁶. Korekta deklaracji może następować z inicjatywy sa-

² D. Antonów, *Prawo do zwrotu nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości jako gwarancja pozycji podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013, s. 311.

³ Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 21.

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

⁵ Wyrok NSA z 23.01.2015 r., II FSK 1927/13, LEX nr 1769523.

⁶ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 12.10.2009 r., sygn. akt I SA/Bd 560/09, LEX nr 534574.

mego podatnika (płatnika), ale może też stanowić rezultat procedur kontrolnych podjętych przez organ podatkowy.

Powstawanie zobowiązań podatkowych z mocy prawa (samoobliczenie podatku) następuje bez udziału organu podatkowego. W proces ten organy włącza się dopiero wtedy, gdy w ramach procedur kontrolnych stwierdzi się w działaniach podatnika (płatnika, inkasenta) uchybienia. W ujęciu normatywnym procedury te przybierają postać czynności sprawdzających i kontroli podatkowej (bądź kontroli celno-skarbowej).

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że przedmiotem czynności sprawdzających są przede wszystkim deklaracje podatkowe *sensu stricto*, czyli składane w ramach samoobliczenia podatku i na których wykazana jest kwota podatku. Odwołując się jednak do definicji legalnej terminu „deklaracje” zawartej w art. 3 pkt 5 o.p., deklaracjami podatkowymi *sensu largo* są także zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Nie można zatem wykluczyć zastosowania czynności sprawdzających do wskazanych informacji i zeznań⁷. Kontrola podatkowa zaś ma szerszy wymiar i może obejmować wszelkie dokumenty i informacje niezbędne do jej prawidłowego przeprowadzenia.

Czynności sprawdzające stanowią odrębny od kontroli podatkowej rodzaj procedury o charakterze kontrolnym⁸. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że różne są procedury i cele przeprowadzenia czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej, jednakże obie te procedury mogą prowadzić do wszczęcia postępowania podatkowego⁹. Zarówno w piśmiennictwie, jak i orzecznictwie sądowym podnosi się także, że czynności sprawdzające powinny poprzedzać kontrolę podatkową bądź postępowanie podatkowe¹⁰. Uprzedni charakter procedury czynności sprawdzających względem kontroli podatkowej i postępowania podatkowego wyraża się m.in. w tym, że zasadniczo czynności sprawdzające – w przeciwieństwie do kontroli podatkowej i postępowania podatkowego – nie kończą się żadnym formalnym aktem decydującym o prawach i obowiązkach strony¹¹.

Dodatkowo postępowania w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego nie mogą być prowadzone równolegle

⁷ R. Dowgier, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II: Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 272, <https://sip.lex.pl> [dostęp: 25.09.2022].

⁸ W. Stachurski, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III: Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 675.

⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa*, Toruń 2002, s. 868.

¹⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z 26.05.2015 r., I SA/Wr 268/15, LEX nr 1952905; A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 40.

¹¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z 26.05.2015 r., I SA/Wr 268/15, LEX nr 1952905.

ani też zamiennie z tym postępowaniem. Są to bowiem postępowania konkurencyjne wobec siebie. Oznacza to, że z chwilą wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego kończy się możliwość stosowania regulacji dotyczących czynności sprawdzających¹².

Różny cel i zakres opisywanych postępowań wpływają także na odmienny zakres uprawnień organów podatkowych oraz obowiązków podatników. O odmienności tych procedur świadczy także odrębne ich uregulowanie w przepisach Ordynacji podatkowej.

Celem niniejszego artykułu jest próba wykazania, że unormowane w ustawie Ordynacja podatkowa czynności sprawdzające oraz kontrola podatkowa stanowią odrębne procedury o charakterze kontrolnym, jakie mogą być podejmowane przez organy podatkowe (w różnym zakresie) w celu dokonania wstępnej weryfikacji poprawności wywiązywania się podatników z nałożonych na nich przez przepisy prawa podatkowego obowiązków. W artykule zostanie także podjęta próba odpowiedzi na pytanie: jakie są zasadnicze różnice między czynnościami sprawdzającymi a kontrolą podatkową?

W opracowaniu zastosowano metodę obserwacyjną oraz dogmatyczno-prawną.

2. Czynności sprawdzające

Czynności sprawdzające zostały uregulowane w Dziale V o.p. (art. 272-280), co przynajmniej z formalnoprawnego punktu widzenia świadczy o tym, że stanowią one odrębną instytucję prawną, a przy tym jedną z kategorii procedur podatkowych¹³. Jednocześnie ustawodawca mocą art. 280 o.p. nakazał, aby w zakresie nieuregulowanym w Dziale V o.p. do czynności sprawdzających stosować odpowiednio przepisy Działu IV dotyczące postępowania podatkowego, a w szczególności: zasady ogólne postępowania (rozdział 1), wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (rozdział 2), strona (rozdział 3), pełnomocnictwo (rozdział 3a), doręczenia (rozdział 5), wezwania (rozdział 6), metryki, protokoły i adnotacje (rozdział 9), udostępnianie akt (rozdział 10), postanowienia (rozdział 14), zażalenia (rozdział 16), kary porządkowe (rozdział 22) oraz koszty postępowania (rozdział 23), a ponadto art. 143 (upoważnienie) oraz art. 193a (przekazanie ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej).

¹² Por. Wyrok NSA z 14.12.2006 r., I FSK 315/06, LEX nr 285315; wyrok NSA z 14.12.2006 r., I FSK 315/06, LEX nr 285315; wyrok WSA w Szczecinie z 10.05.2019, I SA/Sz 975/18, LEX nr 2678716.

¹³ K. Teszner, *Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012, s. 90.

W porównaniu z kontrolą podatkową i postępowaniem podatkowym czynności sprawdzające to najprostsza i najmniej uciążliwa forma kontaktu organu podatkowego z podatnikiem (płatnikiem, inkasentem)¹⁴, stanowiąca wstępną kontrolę o charakterze formalnym¹⁵. W doktrynie różnie ocenia się charakter czynności sprawdzających, co wynika głównie z braku definicji legalnej tego pojęcia. Wśród cech czynności sprawdzających wymienia się m.in. to, że podejmowane w jej ramach czynności nie prowadzą bezpośrednio do wywołania skutków prawnych¹⁶. Określa się je też jako część kontroli podatkowej różniącą się od niej techniką postępowania prowadzonego przez organy podatkowe bądź też jako wstępną kontrolę podatkową o charakterze formalnym lub też jako typ postępowania quasi-kontrolnego¹⁷. Wskazuje się także, że czynności sprawdzające są działaniami głównie o charakterze materialno-technicznym mającymi na celu ustalenie określonych faktów, a nie załatwienie sprawy podatkowej w drodze czynności prawnych. Inni wskazują, że czynności sprawdzające są tylko na pozór czynnościami materialno-technicznymi, występują w nich bowiem elementy postępowania jurysdykcyjnego, polegające na ustalaniu stanu faktycznego, w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami¹⁸. Nie zmienia to faktu, że istotą czynności sprawdzających jest ustalenie i konfrontacja wykonań z wyznaczeniami¹⁹ oraz wyjaśnienie przyczyn ewentualnej niezgodności między nimi, bez możliwości władczego kształtowania pozycji prawnej podatnika, płatnika lub inkasenta. Istota czynności sprawdzających sprowadza się zatem do dobrowolnego wyeliminowania uchybień związanych z rozliczeniem podatku, bez wszczynania postępowania podatkowego²⁰.

¹⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja...*, s. 868.

¹⁵ C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Komentarz. Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004, s. 4; R. Kubacki, *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5, s. 3.

¹⁶ Wydaje się jednak, że od tej zasady istnieją wyjątki (np. dokonana przez organ podatkowy korekta deklaracji podatkowej, co do której podatnik nie wniósł sprzeciwu niwelującego skutki prawne takiej korekty). Por. także: W. Stachurski, *Realizacja...*, s. 679-683.

¹⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja...*, s. 867.

¹⁸ H. Dzwonkowski, *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 7, s. 18-34.

¹⁹ Pojęcia „wyznaczenia” i „wykonania” związane są z etapami kontroli. Wyznaczenia polegają na ustaleniu i ujęciu stanu obowiązującego. Wykonania zaś polegają na ustaleniu i ujęciu stanu rzeczywistego. Kolejne etapy kontroli to konfrontacja wyznaczeń z wykonanymi oraz wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami a wyznaczeniami. W dorobku teorii podatku przyjmuje się, że wymienione cztery grupy czynności są stałymi cechami kontroli finansowej. Szerzej na ten temat: W. Stachurski, *Realizacja...*, s. 674-678; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982, s. 303; E. Ruśkowski, *Kontrola finansowa*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 735.

²⁰ R. Dowgier, *Ordynacja...*, art. 272, www.sip.lex.pl [dostęp: 25.09.2022].

Czynności sprawdzające mogą dotyczyć jedynie enumeratywnie wymienionych okoliczności określonych w art. 272 o.p. Po pierwsze, czynności te służą sprawdzeniu, czy podatnicy (płatnicy, inkasenci) realizują w terminie swoje podstawowe obowiązki związane ze składaniem deklaracji i wpłacaniem podatków, w tym pobieranych przez płatników oraz inkasentów (art. 272 pkt 1 o.p.). Po drugie, służą one stwierdzeniu formalnej poprawności deklaracji podatkowych (zbadaniu, czy deklarację złożono na wymaganym formularzu, czy nie zawiera ona błędów lub oczywistych omyłek i czy została sporządzona zgodnie z wymaganiami, jakie wynikają z przepisów prawa) – art. 272 pkt 2 o.p. Należy zauważyć, że opisane powyżej czynności nie ograniczają w żaden sposób prawa podatnika do złożenia korekty deklaracji w sytuacji popełnienia pomyłki. Zgodnie bowiem z treścią art. 81b. § 1 pkt 1 o.p. uprawnienie podatnika (płatnika) do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu, ale tylko na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Oznacza to, że podatnik, którego działania objęte są czynnościami sprawdzającymi, może z własnej inicjatywy dokonać korekty deklaracji aż do czasu, gdy organ podatkowy nie wezwie go do jej skorygowania bądź do czasu skorygowania deklaracji z urzędu. Po trzecie, celem czynności sprawdzających jest ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami (272 pkt 3 o.p.). Zasadniczo dotyczy to dokumentów związanych ze złożonymi deklaracjami. Do realizacji tego celu służą uprawnienia organu podatkowego określone w art. 275 i 276 o.p. Stosowanie art. 275 § 1 o.p. ograniczone jest wyłącznie do przypadków, w których podatnik skorzystał z ulgi podatkowej, a z przepisów prawa wynika wprost obowiązek posiadania przez niego, w określonym czasie, dokumentów potwierdzających prawo do skorzystania z niej. W tym zakresie do działań organu podatkowego będzie należało prawo do zażądania od podatnika okazania dokumentów lub złożenia ich fotokopii. Zgodnie zaś z art. 275 § 2 i 3 do działań tych należą: żądanie przekazania 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, również w zakresie ulg wykazanych przez podatnika. Natomiast art. 276 o.p. umożliwia organowi podatkowemu dokonanie oględzin lokalu mieszkalnego lub jego części, z którym związane były zastosowane przez podatnika ulgi (głównie ulgi inwestycyjne). Należy jednak zwrócić uwagę, że przeprowadzenie oględzin będzie stanowiło wyjątek od zasady stanowiącej, że w ramach czynności sprawdzających nie przeprowadza się dowodów. Wydaje się jednak, że dopuszczenie przeprowadzenia oględzin lokalu (bądź jego części) poza procedurą kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego ma swoje uzasadnienie. Czynność ta pozwoli bowiem na potwierdzenie prawidłowości złożonej

deklaracji, a w konsekwencji na uniknięcie niepotrzebnego wszczynania innych niż czynności sprawdzające procedur podatkowych. Przeprowadzenie oględzin odbywa się w terminie ustalonym w porozumieniu z podatnikiem, co należy udokumentować w podpisanej przez podatnika adnotacji o ustaleniu terminu oględzin. Z przeprowadzonych oględzin sporządza się protokół. W związku z odesłaniem z art. 280 o.p. do przepisów art. 172-176 o.p. protokół powinien czynić zadość wymaganiom w nich określonych. Protokół z oględzin dołącza się do akt sprawy. Po czwarte, czynności sprawdzające obejmują 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 (272 pkt 4 o.p.). Po piąte, zgodnie z art. 272 pkt 5 o.p., czynności sprawdzające służą weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej, w szczególności podatników podatku VAT (art. 272 pkt 5 o.p.). Po szóste, czynności sprawdzające służą weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego oraz zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym (art. 272 pkt 6 o.p.). I w końcu po siódme, na mocy art. 272 pkt 7 o.p. celem czynności sprawdzających jest możliwość sprawdzania spełnienia przez podatników 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. Wskazane uprawnienie obejmuje nie tylko formalną weryfikację składanych oświadczeń, ale także ma na celu sprawdzenie samego prawa do korzystania z ryczałtu²¹. Wyżej wymieniony zakres czynności sprawdzających uzupełnia uprawnienie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub organu podatkowego upoważnionego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych o badanie dokumentów składanych w zakresie wymiany z państwami członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług.

W ujęciu podmiotowym czynności sprawdzające obejmują podatników, płatników i inkasentów (art. 272 o.p.). Wyjątek w tym zakresie wprowadza art. 274c § 1 o.p., zgodnie z którym czynnościami sprawdzającymi mogą zostać objęci także kontrahenci podatnika, wobec którego toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa. Warunkiem przeprowadzenia tych czynności jest prowadzenie przez kontrahenta podatnika działalności gospodarczej. Organ podatkowy może zażądać od kontrahentów podatnika przedstawienia dokumentów, w zakresie

²¹ *Ibidem* oraz D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 39.

objętym postępowaniem lub kontrolą podatkową u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności, czyli zgodności ze stanem faktycznym dokumentów odzwierciedlających związki między podatnikiem a jego kontrahentami. Użyte w przepisie art. 274c § 1 pkt 1 pojęcie dokumentów należy rozumieć szeroko, obejmuje ono nie tylko faktury, ale także wszelkie inne dokumenty, w tym wyciągi z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, o ile mają one znaczenie dla ustalenia faktów istotnych w sprawie w związku z prowadzoną kontrolą podatkową lub postępowaniem podatkowym. Ponadto organ podatkowy, zgodnie z art. 274c § 1 pkt 2, może żądać od kontrahenta podatnika nie tylko przedstawienia dokumentów, lecz także w określonych przypadkach ich przekazania za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych. Dotyczy to wyciągów z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanych w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze właściwej dla jednolitego pliku kontrolnego, o ile kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych. Z czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika organ podatkowy sporządza protokół, który włącza się do akt prowadzonego wobec podatnika postępowania podatkowego lub do protokołu prowadzonej wobec niego kontroli podatkowej (jako załącznik). Stanowi on dowód w postępowaniu podatkowym lub kontroli podatkowej²².

Czynności sprawdzające, obok kontrahentów podatnika, mogą być dokonywane także u innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i uczestniczących w dostawie tego samego towaru lub świadczeniu tej samej usługi, będących zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub świadczeniu usługi. W opisywanym przypadku czynności sprawdzające mogą dotyczyć wyłącznie dokumentów związanych z tą dostawą lub świadczeniem usługi (art. 274c § 1c o.p.). Do tej grupy podmiotów stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące kontrahentów odnoszące się do sporządzenia protokołu.

Kompetencję do dokonywania czynności sprawdzających mają organy podatkowe pierwszej instancji (art. 272 o.p.) z wyjątkiem czynności, które odnoszą się do dokumentów w zakresie wymiany z państwami członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług (zastrzeżenie z art. 272a o.p.), których dokonuje Szef KAS lub organ podatkowy upoważniony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wymienione organy dokonują czynności spraw-

²² Por. R. Dowgier, *Ordynacja...*, art. 274(c), www.sip.lex.pl [dostęp: 25.09.2022]; M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019, art. 274(c), www.sip.lex.pl [dostęp: 30.09.2022].

dzających w takim zakresie, w jakim jest to zbieżne z ich uprawnieniami do prowadzenia postępowania jako organy podatkowe pierwszej instancji²³.

Podjęcie czynności sprawdzających następuje z urzędu (nigdy na wniosek podatnika, płatnika, inkasenta) i bez obowiązku odnoszenia ich do każdego podatnika (płatnika lub inkasenta) oraz bez potrzeby wydawania w tym zakresie formalnego aktu o wszczęciu tego rodzaju procedury, a więc bez poinformowania podatnika o ich podjęciu. Dotyczy to w szczególności tych czynności, które dokonywane są w celu oceny działań podatników, płatników i inkasentów od strony formalnej, tj. terminowości składania deklaracji i wpłacania podatków, a także stwierdzania formalnej poprawności tych dokumentów. Najczęściej czynności te odbywają się bez udziału sprawdzanego. Dopiero w przypadku stwierdzenia w jego działaniach uchybień organ wzywa do dokonania określonych czynności.

W przypadku złożenia przez podatnika deklaracji organ podatkowy może stwierdzić, że zawiera ona błędy rachunkowe (tj. błędy w obliczeniach) lub inne oczywiste omyłki (tj. omyłki, które wprost wynikają z deklaracji, bez potrzeby konfrontacji z dokumentami źródłowymi będącymi podstawą danych wykazanych w deklaracji²⁴, np. błędy literowe, omyłkowe wypełnienie innych niż właściwe rubryk w formularzach) bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami (np. na niewłaściwym formularzu deklaracji).

W zależności od charakteru i zakresu uchybień stwierdzonych podczas badania poprawności formalnej deklaracji organ podatkowy podejmuje jedno z działań – samodzielnie koryguje deklarację (korekta deklaracji z urzędu) albo wzywa składającego deklarację do złożenia niezbędnych wyjaśnień i skorygowania wadliwej deklaracji (art. 274 § 1 o.p.). Co istotne, podjęcie przez organ podatkowy działań, o których mowa w art. 274 § 1 o.p., jest jego obowiązkiem, a nie uprawnieniem²⁵. Brak realizacji jednego z tych działań może prowadzić bowiem do zwolnienia podatnika z obowiązku uiszczania odsetek za zwłokę, o ile korekta deklaracji wiąże się z wykazaniem zaległości podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 54 § 1 pkt 7a o.p. od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy, nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji.

Korekta deklaracji z urzędu będzie miała miejsce wyłącznie w sytuacji, gdy w wyniku korekty wysokość zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty nie

²³ M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja* ..., art. 272, www.sip.lex.pl [dostęp: 30.09.2022].

²⁴ Wyrok WSA w Olsztynie z 12.04.2007 r., I SA/OI 21/07, LEX nr 247987.

²⁵ R. Dowgier, *Korekta deklaracji z urzędu w ramach czynności sprawdzających*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1, s. 29.

przekracza kwoty 5000 zł. Należy zwrócić uwagę, że przepisy o.p. nie określają, jak technicznie ma być wykonana ta korekta. W literaturze podnosi się, że może ona polegać na wykonaniu jednej z trzech czynności: dokonaniu przez organ podatkowy skreśleń bezpośrednio na oryginale deklaracji, na wypełnieniu deklaracji w sposób, który będzie eliminował błędy stwierdzone przez organ podatkowy lub na skopiowaniu oryginalnej, wadliwej deklaracji, a następnie dokonaniu poprawek na kopii tej deklaracji²⁶. Należy zgodzić się z Rafałem Dowgierem, że „Ze względu na treść art. 81 § 1 o.p., do którego odsyła 280 o.p., który nie przewiduje poprawiania deklaracji, ale przede wszystkim ze względu na skutki złożonego przez podatnika ewentualnego sprzeciwu wobec dokonanej korekty, [...], należy odrzucić pierwszy ze wskazanych sposobów”²⁷. Skutek wniesienia sprzeciwu (anulowanie korekty) uzasadnia, aby korekta z urzędu polegała na wypełnieniu deklaracji w sposób, który będzie eliminował błędy stwierdzone przez organ podatkowy lub na skopiowaniu oryginalnej, wadliwej deklaracji, a następnie dokonaniu poprawek na kopii tej deklaracji. Przy czym Autor przychylił się do ostatniego z rozwiązań. Jak podkreśla „[...] z informacji dołączonej do przesłanej podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji będzie wynikało, na czym ta korekta polegała”²⁸. Przepisy o.p. jednoznacznie określają natomiast katalog czynności, jakie powinien podjąć organ podatkowy po skorygowaniu deklaracji z urzędu – uwierzytelnić kopię skorygowanej deklaracji i doręczyć ją podatnikowi wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją o braku takich zmian, oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu (art. 274 § 2 o.p.). Podatnik, w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji, może wnieść sprzeciw, który anuluje korektę. Organem właściwym do jego rozpatrzenia jest organ, który dokonał korekty z urzędu. W razie niewniesienia sprzeciwu w terminie korekta deklaracji wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika. Tryb ten ma zastosowanie także do deklaracji składanych przez płatników lub inkasentów oraz do załączników do deklaracji. Należy zwrócić uwagę, że dokonanie korekty deklaracji z urzędu nie pozbawia podatnika (płatnika, inkasenta) prawa do żądania wszczęcia postępowania na jego wniosek, w szczególności w celu stwierdzenia w drodze decyzji istnienia nadpłaty podatkowej lub zwrotu podatku²⁹.

²⁶ *Ibidem*, s. 30, za: M. Popławski, *Korekta deklaracji – problemy praktyczne*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce*, red. L. Eteł, Białystok 2007, s. 54.

²⁷ R. Dowgier, [w:] *Ordynacja...*, art. 274, www.sip.lex.pl [dostęp: 25.09.2022].

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 38-39.

W przypadku, gdy organ podatkowy nie dokonał korekty deklaracji z urzędu, a stwierdził, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami – zobligowany jest wezwać składającego deklarację do złożenia niezbędnych wyjaśnień i skorygowania wadliwej deklaracji. Jednocześnie organ podatkowy powinien w wezwaniu wskazać przyczyny, z powodu których deklaracja została uznana za wadliwą. Zgodnie z odesłaniem z art. 280 op. w wezwaniu do złożenia niezbędnych wyjaśnień i skorygowania deklaracji należy wskazywać termin, w którym żądanie organu powinno zostać spełnione (art. 159 § 1 pkt 5 o.p.). Odmowa złożenia żądanych wyjaśnień i dokonania korekty wadliwej deklaracji albo bezczynność wezwanego mogą stanowić przyczynę do wszczęcia przez organ podatkowy kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego zmierzającego do wydania jednej z decyzji, o których mowa w art. 21 § 3, 3a bądź 4, tj. mających na celu usunięcie stwierdzonych nieprawidłowości. Dodatkowo, zgodnie z art. 262 o.p., ignorowanie wezwań organu podatkowego, może być powodem nałożenia na wezwanego kary porządkowej, która obecnie wynosi 3300 zł.

Dokonanie korekty powinno nastąpić zgodnie z art. 81 § 2 o.p. (odesłanie z art. 280 o.p.). Oznacza to, że korekta deklaracji powinna nastąpić przez złożenie deklaracji korygującej, która zastępuje dotychczasową deklarację. Skorygowanie deklaracji zgodnie ze stanowiskiem organu podatkowego przedstawionym w wezwaniu powoduje zakończenie czynności sprawdzających.

W ramach czynności sprawdzających organ podatkowy może także stwierdzić, że podatnik pomimo ciążącego na nim obowiązku w ogóle nie złożył deklaracji podatkowej lub sprawozdania finansowego. W takim wypadku, na mocy art. 274a § 1 o.p., może on zażądać od podatnika złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub sprawozdania finansowego lub wezwać do ich złożenia. Czynności te będą służyły przede wszystkim weryfikacji terminowości złożenia deklaracji. Wezwanie do dokonania czynności określonych w 274a § 1 o.p. powinno określać termin wykonania wezwania oraz skutki prawne niezastosowania się do niego (w tym wynikające z art. 262 o.p. – kary porządkowe). Należy jednak zwrócić uwagę, że na tym etapie organ podatkowy może zrezygnować z wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji i rozpocząć z tego powodu kontrolę podatkową bądź postępowanie podatkowe³⁰.

Innym przypadkiem jest sytuacja, gdy podatnik wprawdzie złożył deklarację podatkową, jednak organ podatkowy w trakcie dokonywania czynności sprawdzających powziął wątpliwości co do jej poprawności (art. 274a § 2 o.p.). Analiza przywoływanego przepisu prowadzi do wniosku, że chodzi tu o wątpliwości co do rzetelności złożonej deklaracji. Wydaje się, że na mocy wskazanego przepisu or-

³⁰ Por. A. Mariański, *Rodzaje postępowań...*, s. 38.

gan podatkowy może jedynie dokonać wstępnej weryfikacji rzetelności deklaracji. Wynika to przede wszystkim z głównego celu czynności sprawdzających, jakim jest badanie poprawności formalnej składanych deklaracji. Poza tym podważenie rzetelności deklaracji podatkowej może nastąpić jedynie w toku postępowania podatkowego. W celu zweryfikowania wstępnej rzetelności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać podatnika do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji. Nie może natomiast wezwać go do złożenia korekty deklaracji.

Uprawnienia organu podatkowego wynikające z art. 274a § 2 o.p. mogą mieć także odpowiednie zastosowanie w przypadku nieskorzystania przez podatnika lub płatnika z przysługujących mu uprawnień określonych w art. 119 zfm § 1 o.p. Dotyczy to sytuacji, w których podatnik (płatnik) może poprzez złożenie deklaracji oraz korektę deklaracji lub informacji zastępczej cofnąć skutki unikania opodatkowania w kolejnych okresach rozliczeniowych, których nie obejmowała uprzednio wydana decyzja określająca warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Dotkliwą dla podatnika formą czynności sprawdzających jest przedłużenie terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych ustaw (art. 274b o.p.), np. zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług. Organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu takiego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających. Wydanie takiego postanowienia oznacza dla podatnika zwłokę w otrzymaniu zwrotu podatku wykazanego w deklaracji. Jednocześnie przepisy o.p. nie zakreslają maksymalnego przedłużenia terminu zwrotu podatku, wskazując jedynie, że przedłużenie to może trwać do czasu zakończenia czynności sprawdzających, których czas trwania również nie został uregulowany.

W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że przedłużenie terminu zwrotu podatku, o którym mowa w art. 274b o.p., w istocie wykracza poza zakres czynności sprawdzających, określony w art. 272 o.p. Przepis ten reguluje bowiem „[...] nie same czynności sprawdzające, ale konsekwencje ich prowadzenia w zakresie zasadności zwrotu, zasadniczo podatku od towarów i usług, chociaż pojęcie zwrotu podatku nie może być ograniczone wyłącznie do tej daniny”³¹. Dodatkowo regulacja ta stanowi wyjątek od zasady stanowiącej, że czynności sprawdzające mają charakter czynności faktycznych, a więc takich, które nie wywołują bezpośrednich skutków prawnych. W opisywanym przypadku skutek taki jest określony w postanowieniu o przedłużeniu terminu zwrotu podatku, na które służy zażalenie.

Poza opisanymi wcześniej celami i cechami czynności sprawdzających należy zwrócić uwagę, że:

- 1) w związku z odesłaniem z art. 280 o.p. do przepisów art. 130-132a o.p. do czynności sprawdzających stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące wyłączenia

³¹ R. Dowgier, *Ordynacja...*, art. 274(b), www.sip.lex.pl [dostęp: 25.09.2022].

- pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego od dokonywania czynności sprawdzających (co ma zapewnić bezstronność ich dokonywania);
- 2) do czynności sprawdzających nie odnoszą się przepisy o.p. określające wprost ograniczenie czasowe ich dokonywania. Może to doprowadzić do sytuacji, w której podatnik nie będzie uiszczał odsetek od zaległości (por. art. 54 § 1 pkt 7a o.p.);
 - 3) czynności sprawdzające mogą być dokonywane wielokrotnie, nawet w tym samym zakresie.

3. Kontrola podatkowa

Ordynacja podatkowa oddzieliła czynności sprawdzające od kontroli podatkowej, która została uregulowana w dziale VI o.p. Podobnie jak w przypadku czynności sprawdzających, w zakresie nieuregulowanym przepisami działu VI, do kontroli podatkowej należy odpowiednio stosować dział IV o.p., przy czym zakres odpowiedniego stosowania tych przepisów jest odmienny w porównaniu z czynnościami sprawdzającymi. Do kontroli podatkowej odnoszą się bowiem przepisy art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142 oraz przepisów rozdziałów 1, 2, 3a, 5, 6, 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 11, z wyłączeniem art. 182-185, oraz rozdziałów 12, 14, 16, 22 i 23 Działu IV. Ponadto do kontroli podatkowej stosuje się art. 102 o.p. regulujący kwestię wstąpienia w miejsce strony, w stosunku do której toczyła się kontrola podatkowa, spadkobiercy (spadkobierców) w sprawach praw i obowiązków wymienionych w art. 97 o.p. Ponadto, na podstawie odesłania z art. 291c. o.p. do kontroli podatkowej przedsiębiorców, stosuje się również przepisy rozdziału 5 (art. 45-65) ustawy Prawo przedsiębiorców³². Jednocześnie w zakresie nieuregulowanym w tych przepisach stosuje się postanowienia działu VI o.p.

Uregulowana przepisami działu VI o.p. kontrola podatkowa stanowi odrębny rodzaj postępowania o sformalizowanym charakterze, z wyraźnie oznaczonym momentem wszczęcia oraz zakończenia, którego wynik zawarty jest w dokumencie urzędowym o ściśle określonej treści – protokole kontroli³³. Kontrola ta stanowi typową procedurę kontrolną zmierzającą do ustalenia i porównania wykonań z wyznaczeniami bez możliwości władczego wpływu na działalność podmiotu kontrolowanego³⁴. W odróżnieniu od czynności sprawdzających jest to rodzaj kontroli (co do zasady) zapowiedzianej, merytorycznej (a nie jedynie formalnej), a także prowadzonej w siedzibie kontrolowanego na podstawie imiennego upoważnienia i po okazaniu legitymacji służbowej.

³² Ustawa z dnia 6.03.2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 221).

³³ W. Stachurski, *Realizacja...*, s. 684.

³⁴ *Ibidem*, s. 684.

Głównym celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wiążą się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (art. 281 § 2 o.p.). Obowiązki, o których mowa, rozumieć należy szeroko zarówno w płaszczyźnie materialnego prawa podatkowego, jak i procedury podatkowej, zaś przepisy prawa podatkowego należy rozumieć zgodnie z definicją legalną tego pojęcia użytą w art. 3 pkt 2 o.p.³⁵ W doktrynie zwraca się uwagę, że wbrew literalnemu brzmieniu art. 281 § 2 o.p. przedmiotem kontroli podatkowej może być również sprawdzanie, czy kontrolowany prawidłowo korzysta z uprawnień podatkowych (dotyczy to m.in. badania, czy podatnik przestrzega warunków, na których otrzymał możliwość opłacania podatku w formie uproszczonej, lub to, czy spełnił warunki uprawniające go do zastosowania ulgi, zwolnienia, odliczenia, zwrotu itp.)³⁶.

Przedmiot kontroli podatkowej, w porównaniu z czynnościami sprawdzającymi, jest szerszy. Jak już sygnalizowano, czynności sprawdzające należą do wstępnej fazy kontroli podatkowej, a ich celem jest przede wszystkim zbadanie i ustalenie terminowości i poprawności formalnej dokumentów składanych przez podatników. Mogą one być wykonywane przez organ do czasu wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w danej sprawie. Kontrola podatkowa przeprowadzana jest zaś z punktu widzenia zgodności działania podmiotów kontrolowanych z prawem podatkowym, stąd obejmuje nie tylko weryfikację prawidłowości obliczenia podatku, ale również sprawdzenie, czy działania podatnika są zgodne z prawem podatkowym. Znajduje to także potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, np.: „Cel kontroli podatkowej jest szerszy od czynności sprawdzających. Niekiedy [...], bez zbadania wcześniejszych i późniejszych etapów transakcji związanych z jej przedmiotem nie ma możliwości oceny zgodności działań kontrolowanego z prawem podatkowym”³⁷. W innym wyroku Sąd stwierdził: „Celem kontroli podatkowej jest zapewnienie organom podatkowym realizacji zasady prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym, do czego konieczne jest ustalenie wszystkich okoliczności kształtujących podatkowo-prawny stan faktyczny. Kontrola ma zabezpieczyć dokumenty, zbadać księgi podatkowe, ustalić stan faktyczny w momencie rozpoczynania kontroli, uzyskać niezbędne na tym etapie wyjaśnienia. Przebieg kontroli dokumentuje się w protokole, który nie może zawierać oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli, a jego najistotniejszą

³⁵ M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019, art. 281, www.sip.lex.pl [dostęp: 30.09.2022].

³⁶ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 902.

³⁷ Wyrok NSA z 20.09.2017 r., I FSK 1993/15, LEX nr 2377847.

część stanowią dokonane ustalenia faktyczne i dokumentacja dotycząca przeprowadzonych dowodów (art. 290 § 2 i 3 o.p.)³⁸.

Kontroli podatkowej dokonują organy podatkowe pierwszej instancji, zaś podmiotami kontrolowanymi są podatnik, płatnik, inkasent oraz następcy prawni (art. 281 § 1 o.p.). Powoływany przepis wskazuje, że kontrolą podatkową nie mogą być objęte osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązania podatkowe, co z uwagi na treść art. 108 o.p. wydaje się uzasadnione, ponieważ odpowiedzialność tych osób powstaje dopiero po doręczeniu decyzji o odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.

Kontrola podatkowa jest podejmowana z urzędu (art. 282 o.p.), a o zamiarze jej podjęcia (co do zasady) kontrolowany powinien być poinformowany z odpowiednim uprzedzeniem. Z treści art. 282b § 2 o.p. wynika, że uprzedzenie to powinno wynosić co najmniej 7 dni, przy czym termin ten powinno się liczyć od momentu powzięcia przez kontrolowanego informacji o zamiarze organu, a zatem od dnia doręczenia kontrolowanemu (lub osobie, która go reprezentuje) przedmiotowego zawiadomienia. Zawiadomienie to powinno czynić zadość wymaganiom formalnym określonym w art. 282b § 4 o.p., tj. zawierać oznaczenie organu oraz kontrolowanego, datę i miejsce wystawienia, wskazywać zakres kontroli, zawierać pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji oraz być podpisane przez osobę upoważnioną do zawiadomienia, a jeżeli zawiadomienie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego – bezpieczny podpis elektroniczny.

Należy zwrócić uwagę, że organ podatkowy w określonych przypadkach może skorzystać z przywileju nadanego ustawowo i przeprowadzić kontrolę podatkową podmiotu bez wcześniejszego zawiadomienia. Zwolnienie z tego obowiązku może zostać dokonane w ściśle określonych przypadkach wymienionych 282c § 1 o.p. W przypadku wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia organ podatkowy jest jednak zobowiązany poinformować kontrolowanego o przyczynie jego braku (282c § 3 o.p.).

Doręczenie zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej nie przesądza jeszcze o tym, że postępowanie kontrolne zostanie przeprowadzone. Po pierwsze, nie można wykluczyć, że po jego doręczeniu zaistnieją okoliczności, które będą uzasadniały odstąpienie od tych czynności. Po drugie, zgodnie z art. 282b § 2 o.p., uprawnienie do wszczęcia kontroli wygasa na skutek upływu 30 dni od doręczenia zawiadomienia o zamiarze jego wszczęcia. Skutkiem niepodjęcia kontroli tym w terminie jest konieczność dokonania ponownego zawiadomienia, o ile organ podatkowy nie odstąpił od zamiaru jej przeprowadzenia, o czym nie musi powiadamiać kontrolowanego. Wcześniejsze wszczęcie kontroli, tj. przed upływem 7 dni od zawiadomienia o zamiarze jej przeprowadzenia, jest możliwe, ale

³⁸ Wyrok NSA z 29.05.2013 r., II FSK 1895/11, LEX nr 1329415.

tylko wtedy, gdy kontrolowany wyrazi na to zgodę bądź gdy sam o to zawnioskuje (art. 282b § 3). W razie wyrażenia zgody lub złożenia wniosku ustnie kontrolujący sporządza adnotację. Wydaje się, że rozwiązanie to wiąże się z podstawowymi założeniami ordynacji podatkowej dotyczącymi szybkości, prostoty i wnikliwości przeprowadzenia postępowania.

Wszczęcie kontroli podatkowej zasadniczo następuje przez doręczenie kontrolowanemu (lub osobie, która go reprezentuje) imiennego upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej (art. 284 § 1. o.p.). W szczególnych przypadkach kontrola podatkowa może być wszczęta w trybie nadzwyczajnym (art. 284a § 1-1a o.p.), po okazaniu kontrolowanemu lub osobie, która go reprezentuje, legitymacji służbowej i dopiero później doręczeniu upoważnienia (bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli – art. 284a § 2 o.p.).

Zakres jednostkowej kontroli podatkowej określony jest w upoważnieniu do jej przeprowadzenia i nie może być przekroczony (art. 283 § 5 o.p.). Wyznacza on jednocześnie zakres postępowania dowodowego, które może być w jej ramach prowadzone. W postępowaniu tym będą miały zastosowanie wszelkie reguły postępowania dowodowego przewidziane dla postępowania podatkowego (odesłanie z art. 292 o.p. do przepisów rozdziału 11 (dowody) działu IV o.p.). Należy jednak podkreślić, że zakres możliwych do podjęcia w toku kontroli podatkowej czynności dowodowych jest nawet szerszy niż w postępowaniu podatkowym. W ramach kontroli podatkowej kontrolujący są upoważnieni m.in. do żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej, zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą, zabezpieczania zebranych dowodów, żądania przeprowadzenia spisu z natury, żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin, przesłuchiwanie świadków, kontrolowanego, pracowników oraz osób upoważnionych do reprezentowania lub prowadzenia spraw kontrolowanego, oraz do dokonywania innych czynności określonych w art. 286 o.p. Z drugiej strony przepisy o.p. nałożyły na podmioty kontrolowane, ale także na inne osoby z nimi współdziałające, katalog obowiązków służących realizacji uprawnień podmiotów kontrolujących. Należą do nich m.in. obowiązek kontrolowanego udzielania w wyznaczonym terminie wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli oraz dostarczania kontrolującemu żądanych dokumentów (art. 287 § 3 o.p.). Jak podnosi się w literaturze, wyjaśnienia takie nie mogą jednak zastępować środka dowodowego w postaci przesłuchania strony (art. 199 o.p.). Powinny one służyć uzyskaniu podstawowych informacji w zakresie objętym kontrolą, ale nie mogą stanowić dowodu w toku dalszego po-

stępowania³⁹. Obowiązek udzielenia wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli spoczywa także na reprezentancie kontrolowanego, pracowniku oraz osobie współdziałającej z kontrolowanym, w zakresie wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań (art. 287 § 4 o.p.).

Poza tym do obowiązków kontrolowanego, jego pracownika oraz osoby współdziałającej z kontrolowanym należy: umożliwienie – nieodpłatnie – filmowania, fotografowania, dokonywania nagrań dźwiękowych oraz utrwalania stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisana na innym nośniku może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli; przedstawianie, na żądanie kontrolującego, tłumaczenie na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli; przekazanie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisany w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze właściwej dla jednolitego pliku kontrolnego, jeżeli kontrolowany prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych (art. 287 § 1 o.p.).

Kontrolowany ma obowiązek zapewnienia kontrolującemu warunków do pracy, a w tym w miarę możliwości udostępnienia samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów, stąd kontrola podatkowa (co do zasady) odbywa się w siedzibie kontrolowanego. Może być ona prowadzona także w miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością. W przypadku, gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego obowiązany jest zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności (art. 285a § 1 o.p.). Wyjątkiem od powyższych zasad jest przeprowadzenie kontroli lub poszczególnych jej części w siedzibie organu podatkowego. Może mieć to miejsce tylko za zgodą kontrolowanego oraz gdy może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych (art. 285b o.p.).

W przeciwieństwie do czynności sprawdzających czas trwania kontroli jest ściśle określony: powinna ona zakończyć się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu. O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie należy zawiadomić kontrolowanego na piśmie, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej za-

³⁹ A. Mariański, *op. cit.*, s. 39, za: P. Pietrasz, *Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5, s. 24.

kończenia. Skutkiem uchybienia terminowi zakończenia kontroli jest pominięcie czynności kontrolnych dokonanych po jego upływie (nie będą one mogły stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym – art. 284b o.p.). Kontrola podatkowa prowadzona jest także z uwzględnieniem art. 55 ust. 1 Prawa przedsiębiorców, co powoduje, że czas trwania wszystkich kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym (co do zasady) nie może przekraczać w odniesieniu do: mikroprzedsiębiorców – 12 dni roboczych, małych przedsiębiorców – 18 dni roboczych, średnich przedsiębiorców – 24 dni roboczych, a pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych.

Rezultatem kontroli podatkowej jest protokół z kontroli, który w sposób zbiorczy dokumentuje przebieg tych czynności kontrolnych⁴⁰. Zgodnie z art. 290 o.p. powinien on w szczególności wskazywać uczestników czynności kontrolnych (kontrolujących i kontrolowanego), przedmiot i zakres tych czynności, określenie miejsca i czasu ich przeprowadzenia, opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji, pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku. W protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie ich rzetelności i niewadliwości. Ustawodawca wymaga także, aby do protokołu były dołączone protokoły częściowe dokumentujące przesłuchanie świadków oraz dokonanie oględzin.

Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli. Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie, przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokona-

⁴⁰ W. Stachurski, *Realizacja...*, s. 689.

nia przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli (art. 165b § 1 o.p.). Wskazany termin ma charakter przedawniający. Organ podatkowy w następstwie uchybienia temu terminowi nie ma prawnej możliwości wszczęcia postępowania podatkowego – oprócz przypadków przewidzianych w § 2 tego artykułu. Naruszenie wskazanego terminu i wszczęcie po jego upływie postępowania podatkowego w zakresie, w którym przeprowadzono kontrolę podatkową, skutkuje tym, że decyzja podatkowa wydana w takim postępowaniu będzie dotknięta wadą nieważności⁴¹. Celem tej regulacji jest zwiększenie ochrony interesów podatników przed negatywnymi skutkami nieusprawiedliwionej zwłoki organów podatkowych w inicjatywie wszczęcia postępowania podatkowego po zakończeniu prowadzonej wcześniej kontroli podatkowej.

Przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli podatkowej nie będzie miało miejsca w przypadku, gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały w całości uwzględnione przez kontrolujących (art. 165b § 2 o.p.). Natomiast w dwóch przypadkach postępowanie podatkowe może być wszczęte także po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej: jeżeli podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej, oraz jeżeli organ podatkowy otrzyma od organów podatkowych lub od innych organów informacje uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego (art. 165b § 3 o.p.).

Nie może umknąć uwadze, że w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego kontrola podatkowa nie może być wszczęta ponownie. Jednakże o.p. przewiduje w tym zakresie wyjątek (art. 282a § 2), zgodnie z którym niezależnie od wydanej decyzji kontrola może być ponownie wszczęta, jeżeli jest ona niezbędna dla przeprowadzenia postępowania. Ma to miejsce w następujących przypadkach:

- 1) w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną;
- 2) w związku z uchYLENIEM lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny;
- 3) w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

⁴¹ P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II: Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 165(b), www.sip.lex.pl [dostęp: 10.09.2022].

4. Wnioski

Czynności sprawdzające oraz kontrola podatkowa są odrębnymi procedurami o charakterze kontrolnym odrębnie uregulowanymi w ordynacji podatkowej. Różni je w szczególności:

- cel ich przeprowadzania – celem czynności sprawdzających jest w szczególności weryfikacja terminowości wpłat podatków, terminowości złożenia i formalnej poprawności deklaracji podatkowych – w zakresie wskazanym w art. 272 o.p., zaś celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego;
- sposób podejmowania czynności – w przypadku czynności sprawdzających brak doręczenia sprawdzanemu formalnego pisma (zawiadomienia, upoważnienia, postanowienia itp.), w przypadku zaś kontroli podatkowej wszczęcie procedury ma charakter formalny i następuje poprzez doręczenie upoważnienia i okazanie legitymacji służbowej, wyjątkowo kontrola może być wszczęta poprzez okazanie legitymacji służbowej;
- rodzaj podejmowanych w ich ramach działań przez organ podatkowy – co do zasady w ramach czynności sprawdzających podejmowane są czynności o charakterze formalnym, zaś w toku kontroli podatkowej także czynności dowodowe;
- określenie czasu trwania – w przypadku czynności sprawdzających brak w przepisach określenia czasu ich trwania, zaś w przypadku kontroli podatkowej jest to czas określony w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli;
- sposób zakończenia – w przypadku czynności sprawdzających brak oficjalnego dokumentu doręczanego podatnikowi po zakończeniu weryfikacji (poza nielicznymi wyjątkami, gdzie sporządza się protokół, np. z czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika sporządza się protokół (art. 274c o.p.), w przypadku zaś kontroli jej zakończenie następuje poprzez doręczenie protokołu kontroli, a kontrolowany ma prawo wnieść do niego zastrzeżenia lub wyjaśnienia.

Co istotne, obie procedury są wykorzystywane do badania (w przypadku czynności sprawdzających w węższym zakresie), czy obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego są realizowane przez podatników. Celem opisywanych procedur kontrolnych jest niedopuszczenie do wszczynania zbędnych postępowań podatkowych w sytuacji, gdy zobowiązani prawidłowo wywiązują się ze swoich obowiązków. Natomiast gdy obowiązki te nie są respektowane – procedury te (co do zasady) po ich przeprowadzeniu dają możliwość wykorzystania ustalonego i zebranego po wstępnym zbadaniu sprawy materiału dowodowego w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym.

Literatura

- Antonów D., *Prawo do zwrotu nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości jako gwarancja pozycji podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa*, Toruń 2002.
- Dębowska-Romanowska T., *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7.
- Dowgier R., *Korekta deklaracji z urzędu w ramach czynności sprawdzających*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1.
- Dowgier R., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II: Procedury podatkowe. Art. 120-344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 272, art. 274., 274(b), art. 274(c), www.sip.lex.pl.
- Dzwonkowski H., *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 7.
- Kmiecik Z., *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Komentarz. Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004.
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Kubacki R., *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5.
- Kurowski L., *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982.
- Mariański A., *Rodzaje postępowania w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- Niezgódka-Medek M., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, wyd. 11, Warszawa 2019, art. 272, art. 274(c), art. 281, www.sip.lex.pl.
- Pietrasz P., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II: Procedury podatkowe. Art. 120-344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 165(b), www.sip.lex.pl.
- Pietrasz P., *Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5.
- Popławski M., *Korekta deklaracji – problemy praktyczne*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce*, red. L. Etel, Białystok 2007.
- Ruśkowski E., *Kontrola finansowa*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2003.
- Stachurski W., *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III: Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Teszner K., *Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012.
- Zalewski D., Melezini A., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012.

Andrzej Michór

Uniwersytet Opolski

ORCID 0000-0002-4236-0667

amichor@uni.opole.pl

Komisja Nadzoru Finansowego w systemie publicznoprawnej ingerencji na rynku finansowym

Słowa kluczowe: nadzór nad rynkiem finansowym, Komisja Nadzoru Finansowego

Streszczenie. Celem opracowania jest omówienie roli Komisji Nadzoru Finansowego w systemie publicznoprawnej ingerencji na rynku finansowym. W pierwszej części omówiono system nadzoru nad rynkiem finansowym Unii Europejskiej. Przedstawiono formy działania organów nadzoru, ze szczególnym uwzględnieniem decyzji administracyjnych. Zwrócono uwagę na powiązania między unijnymi a krajowymi organami nadzoru. W dalszej kolejności rozważono miejsce Komisji Nadzoru Finansowego w krajowym systemie ingerencji na rynku finansowym. Zwrócono uwagę na jej status, cele działania oraz zadania. Wskazano na zbieg kompetencji Komisji Nadzoru Finansowego oraz Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Zwrócono uwagę na rolę Rzecznika Finansowego. W końcu omówiono wewnętrzną organizację Komisji Nadzoru Finansowego oraz Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego, rolę Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego.

Financial Supervisory Authority in the system of public law interference in the financial market

Keywords: financial market supervision, Financial Supervision Authority

Summary. The purpose of the study is to discuss the role of the Financial Supervision Commission in the system of public law interference in the financial market. The first part discusses the system of supervision of the European Union financial market. The forms of action of supervisory authorities are presented, with particular emphasis on administrative decisions. Attention was drawn to the links between EU and national supervisory authorities. Next, the place of the Financial Supervision Commission in the national system of financial market interference was considered. Attention was paid to its status, objectives of action and tasks. The concurrence of the competences of the Financial Supervision Commission and the President of the Office of Competition and Consumer Protection was pointed out. Attention was drawn to the roles of the Financial Ombudsman. Finally, the internal organisation of the Financial Supervision Commission and the Financial Supervision Authority, the role of the Chairman of the Financial Supervision Commission are discussed.

Wstęp

W piśmiennictwie trafnie zauważa się, że nie można zbudować nowego ładu finansowego na rekonstrukcji zasad wzmoczonego interwencjonizmu państwa przez roz-

budowywanie zapór i przeszkód w sprawnym funkcjonowaniu uczestników rynku finansowego. Niezbędne jest takie ukształtowanie nadzoru, w którym nie hamując rozwoju nowych usług finansowych, nadzór będzie skutecznie monitorował procesy zachodzące na globalnym rynku finansowym i eliminował te elementy, które mogą wywołać dysfunkcje¹. Współczesny nadzór nad rynkiem finansowym musi zatem uwzględniać efektywność nadzoru oraz konieczność eliminacji zagrożeń dla rynku. Na te zadania nakłada się konieczność uwzględnienia transgranicznego wymiaru rynków finansowych.

Celem opracowania jest omówienie roli Komisji Nadzoru Finansowego (dalej: KNF) w systemie publicznoprawnej ingerencji na rynku finansowym. Należy ją rozważać w trzech aspektach. Pierwszy to mechanizm nadzoru nad rynkiem finansowym w Unii Europejskiej i określenie wzajemnych relacji i związków między unijnymi a krajowymi organami nadzoru. Drugi to krajowy system nadzoru nad rynkiem finansowym, w którym wiodąca rola przypada KNF, przy czym jej kompetencje w pewnych sferach krzyżują się z uprawnieniami Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (dalej: Prezesa UOKiK). Nie sposób nie wspomnieć także o roli Rzecznika Finansowego, który nie posiadając statusu organu nadzoru, z uwagi na swoje kompetencje o charakterze miękkiego oddziaływania, wpływa jednak na funkcjonowanie rynku finansowego. W końcu należy przedstawić strukturę Urzędu KNF oraz status KNF w kontekście przyznania Urzędowi KNF osobowości prawnej oraz zwrócić uwagę na zadania i cele KNF. W końcu celowe jest zasygnalizowanie specyficznego statusu Przewodniczącego Komisji oraz jego kompetencji.

Mając na uwadze wyznaczony tytułem przedmiot opracowania, należy stwierdzić, że Komisja Nadzoru Finansowego pełni kluczową funkcję w systemie nadzoru nad rynkiem finansowym w Polsce. Jej kompetencje nie mają jednak charakteru wyłącznego, a nadto na prawidłowe wykonywanie przez nią funkcji nadzorczych może wpływać nadzór unijny, tak w formie *soft law*, jak i przez decyzje administracyjne. Na kształt nadzoru nad rynkiem istotny wpływ będzie miało nadto ewentualne przystąpienie Polski do strefy euro oraz przeniesienie kompetencji nadzorczych w sferze nadzoru bankowego do Europejskiego Banku Centralnego.

Praca stanowi omówienie wybranych problemów związanych z jej przedmiotem. Stąd pewne aspekty związane z funkcjonowaniem nadzoru nad rynkiem finansowym są jedynie zasygnalizowane, co dotyczy zwłaszcza kwestii, które już były przedmiotem dogłębnej analizy w piśmiennictwie.

W opracowaniu zastosowano metodę dogmatycznoprawną.

¹ Zob. A. Nadolska, *Komisja Nadzoru Finansowego w nowej instytucjonalnej architekturze europejskiego nadzoru finansowego*, Warszawa 2014, s. 113.

1. Miejsce KNF w unijnym systemie nadzoru nad rynkiem finansowym

Nadzór nad rynkiem finansowym Unii Europejskiej, ujmowanym jako suma wszystkich rynków finansowych państw członkowskich UE² w aspekcie mikroostrożnościowym, wykonywany jest przez unijnych nadzorców mikroostrożnościowych. W założeniu twórców reformy nadzoru nad unijnymi rynkami oraz powołanie Europejskiej Rady Ryzyka Systemowego (ERRS), jak też Europejskich Urzędów Nadzoru Finansowego (ang. *European Supervisory Authorities* – ESA), do których należą Europejski Urząd Nadzoru Bankowego (ang. *European Banking Authority* – EBA), Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych (ang. *European Securities and Market Authority* – ESMA) oraz Europejski Urząd Nadzoru Ubezpieczeń i Pracowniczych Programów Emerytalnych (ang. *European Insurance and Occupational Pension Funds Authority* – EIOPA), miało stanowić nowy, dwufilarowy system finansowego nadzoru makro- i mikroostrożnościowego w Unii³. Głównym celem unijnych organów nadzoru jest zapewnienie właściwego wdrażania przepisów dotyczących sektora finansowego, w sposób umożliwiający zachowanie stabilności finansowej i zapewnienie zaufania do systemu finansowego jako całości oraz skutecznej i odpowiedniej ochrony klientów usług finansowych⁴.

Podstawami prawnymi funkcjonowania ESA są rozporządzenia ESA, bardzo podobne w rozwiązaniach legislacyjnych, w tym co do zakresu kompetencji przysługujących unijnym organom nadzoru. Jest to o tyle istotne, że rozporządzenia te zawierają w przeważającej części identyczne przepisy, z tożsamą numeracją, a co za tym idzie, omawiając poszczególne rozwiązania normatywne tych rozporządzeń, celowe jest powołanie zbiorcze poszczególnych przepisów rozporządzeń o ESA.

Rozpatrując kwestię stosunku krajowych organów nadzoru do organów unijnych, należy zauważyć, że ESA nie działają w zupełnym oderwaniu od nadzor-

² Zob. M. Fedorowicz, [w:] *Prawo rynku wewnętrznego. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 7*, red. D. Kornobis-Romanowska, Warszawa 2020, s. 777 oraz powołaną literaturę.

³ Szerzej zob. A. Arora, *The Global Financial Crisis: A New Global Regulatory Order?*, „The Journal of Business Law” 2010, nr 8, s. 670; P. Stanisławiszyn, *Perspektywy zmian europejskich regulacji w zakresie nadzoru finansowego w 2011 r.*, [w:] *Wyzwania regulacyjne wobec doświadczeń globalnego kryzysu finansowego*, red. J. Szambelańczyk, Warszawa 2011, s. 131; zob. też A. Michór, *Norwa europejska architektura nadzoru nad rynkiem bankowym*, „Bezpieczny Bank” 2011, nr 1, s. 71; A. Jurkowska-Zeidler, *Nowe europejskie ramy ochrony stabilności wewnętrznego rynku finansowego*, [w:] *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, red. A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2010, s. 195-204; M. Fedorowicz, *Normatywne aspekty regulacji europejskiego nadzoru finansowego ze szczególnym uwzględnieniem europejskiego nadzoru w prawie bankowym*, [w:] *System finansów publicznych...*, s. 299-307; M. Fedorowicz, A. Michór, *O charakterze prawnym decyzji nowych europejskich organów nadzoru nad rynkiem finansowym UE*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2011, nr 11, s. 25.

⁴ Zob. A. Nadolska, *Decyzje interwencyjne ESMA jako efektywny środek ochrony dobra publicznego w UE*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2022, nr 1, s. 357.

ców krajowych. W skład Rady Organów Nadzoru wchodzącej w skład poszczególnych ESA wchodzi bowiem m.in. szefowie krajowych organów publicznych właściwych w zakresie nadzoru nad instytucjami kredytowymi w poszczególnych państwach członkowskich, którzy zobowiązani są spotykać się osobiście co najmniej dwa razy w roku. Podczas wykonywania zadań powierzonych im na mocy rozporządzeń o ESA członkowie Rady Organów Nadzoru działają jednak niezależnie i obiektywnie w wyłącznym interesie Unii jako całości oraz nie zwracają się o instrukcje do instytucji lub organów unijnych, żadnego rządu ani do innego podmiotu publicznego lub prywatnego, ani też nie przyjmują takich instrukcji. Rada wydaje wytyczne dotyczące prac poszczególnych ESA, jak też jest odpowiedzialna za podejmowanie decyzji, o których mowa w rozdziale II rozporządzeń o ESA, nadto przyjmuje opinie, zalecenia, wytyczne i decyzje Urzędu oraz udziela porad, o których mowa w rozdziale II rozporządzeń o ESA⁵.

Unijne organy nadzoru dysponują zmodyfikowanym, w stosunku do dawnego, instrumentarium prawnym, które z uwagi na zakres i przesłanki stosowania można nazwać antykrzysowym instrumentarium oddziaływania na rynek finansowy w UE⁶. Do instrumentów tych zalicza się zalecenia, ostrzeżenia, wytyczne i indywidualne decyzje. Instrumentarium to jest zatem w znacznym stopniu zbieżne z kompetencjami KNF.

Jednym z istotnych uprawnień ESA jest umocowanie do opracowania projektów regulacyjnych standardów technicznych w przypadku przekazania Komisji przez Parlament Europejski i Radę uprawnień do ich przyjmowania⁷. Ma to służyć zapewnieniu należytej jakości tych aktów. Regulacyjne standardy techniczne mają charakter wyłącznie techniczny, nie mogą rozstrzygać kwestii strategicznych ani kwestii dotyczących polityki, a zakres ich treści wyznaczają akty ustawodaw-

⁵ Zob. art. 6 pkt 1, art. 40 ust. 1 lit. b oraz art. 42 ust. 1, art. 43 ust. 1 rozporządzeń o ESA, to jest rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1093/2010 z 24.11.2010 r. w sprawie ustanowienia Europejskiego Urzędu Nadzoru (Europejskiego Urzędu Nadzoru Bankowego), zmiany decyzji nr 716/2009/WE oraz uchylenia decyzji Komisji 2009/78/WE (Dz.Urz. UE L 331 z 2010 r., s. 12 z późn. zm.), dalej jako rozporządzenie o EBA; rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1095/2010 z 24.11.2010 r. w sprawie ustanowienia Europejskiego Urzędu Nadzoru (Europejskiego Urzędu Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych), zmiany decyzji nr 716/2009/WE i uchylenia decyzji Komisji 2009/77/WE (Dz.Urz. UE L 331 z 2010 r., s. 84 z późn. zm.), dalej jako rozporządzenie o ESMA; rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1094/2010 z 24.11.2010 r. w sprawie ustanowienia Europejskiego Urzędu Nadzoru (Europejskiego Urzędu Nadzoru Ubezpieczeń i Pracowniczych Programów Emerytalnych); zmiany decyzji nr 716/2009/WE i uchylenia decyzji Komisji 2009/79/WE (Dz.Urz. UE L 331 z 2010 r., s. 48 z późn. zm.), dalej jako rozporządzenie o EIOPA.

⁶ Zob. M. Fedorowicz, *Kompetencje regulacyjne Europejskiego Urzędu Nadzoru Bankowego w zakresie przeciwdziałania kryzysowi finansowemu*, [w:] *Wyzwania regulacyjne...*, s. 109-127. Zob. także A. Nadolska, *Decyzje interwencyjne ESMA...*, s. 357 i n.

⁷ Zob. art. 10 rozporządzeń o ESA.

cze, które stanowią ich podstawę, jednak mają istotny wpływ na funkcjonowanie instytucji finansowych.

Z uwagi na rozległość i stopień skomplikowania omawianej tematyki w niniejszym opracowaniu szerzej odniosę się do problemu decyzji ESA, które budzą najwięcej kontrowersji, a nadto mogą istotnie wpływać na funkcjonowanie krajowych organów nadzoru. Decyzje takie mogą być bowiem wydawane bezpośrednio do instytucji finansowych na rynku oraz do krajowych organów nadzoru finansowego, w tym KNF⁸. Nie wnikając głębiej w te zagadnienia⁹, należy zauważyć, że jeżeli chodzi o indywidualne decyzje adresowane do krajowych organów nadzoru finansowego, to mogą być one stosowane w następujących sytuacjach. Przede wszystkim mogą być wydawane wobec krajowych organów nadzoru finansowego w sytuacjach nadzwyczajnych. Sytuacja nadzwyczajna to taka, która może poważnie zagrażać prawidłowemu funkcjonowaniu rynków finansowych i ich integralności lub stabilności całego systemu finansowego w Unii bądź jego części. Właściwy Urząd ESA może przyjąć indywidualne decyzje zobowiązujące właściwe organy do podjęcia niezbędnych działań w celu zaradzenia niekorzystnemu rozwojowi sytuacji, który może poważnie zagrażać prawidłowemu funkcjonowaniu rynków finansowych i ich integralności lub stabilności całego systemu finansowego w Unii bądź jego części. Drugim przypadkiem stosowania przez ESA indywidualnych decyzji kierowanych do krajowych organów nadzoru finansowego jest rozstrzyganie sporów przez ESA w sytuacjach transgranicznych¹⁰. Natomiast jeżeli zainteresowane organy krajowego nadzoru finansowego nie osiągną porozumienia w fazie postępowania pojednawczego, to Urząd może w celu rozstrzygnięcia sporu wydać decyzję zobowiązującą te organy do podjęcia określonych działań lub do powstrzymania się od działań, ze skutkami wiążącymi dla zainteresowanych właściwych organów, aby zapewnić zgodność z prawem Unii. Jeżeli natomiast chodzi o sytuację naruszenia prawa UE, to w tej sytuacji ESA najpierw prowadzi postępowanie wyjaśniające w stosunku do krajowego organu nadzoru finansowego, a dopiero w przypadku, gdy właściwy organ nie zapewnił przestrzegania prawa UE w ciągu miesiąca od otrzymania zalecenia od danego ESA, Komisja może, po uzyskaniu informacji od ESA lub z własnej inicjatywy, wydać formalną opinię nakładającą na właściwy organ obowiązek podjęcia działań niezbędnych do przestrzegania prawa UE. Formalna opinia Komisji dla krajowego organu nadzoru uwzględnia zalecenie ESA, a organ nadzoru krajowego ma obowiązek podjęcia działań niezbędnych do przestrzegania prawa unijnego¹¹.

⁸ Zob. szerzej M. Fedorowicz, A. Michór, *op. cit.*, s. 24-35.

⁹ Szerzej na temat decyzji ESA zob. *ibidem* oraz M. Fedorowicz, *Nadzór nad rynkiem finansowym Unii Europejskiej*, Warszawa 2013, s. 177 i n.

¹⁰ Zob. art. 18-19 rozporządzeń o ESA.

¹¹ Zob. art. 17 ust. 4 rozporządzeń o ESA.

Niezależnie od regulacji rozporządzeń o ESA kompetencje do ingerencji unijnych organów nadzoru wynikają z przepisów szczególnych. Należą do nich m.in. regulacje, do których odwołuje się art. 9 ust. 5 akapit 1 rozporządzeń o ESA. Umocowują one ESA do wprowadzenia czasowego zakazu lub ograniczenia wprowadzania do obrotu, dystrybucji lub sprzedaży określonych produktów i instrumentów finansowych lub określonej działalności finansowej, które mogą powodować istotne szkody finansowe u klientów lub konsumentów lub zagrażają prawidłowemu funkcjonowaniu i integralności rynków finansowych lub stabilności całego systemu finansowego w Unii lub jego części. Jako przykład takiego unormowania można wskazać art. 40 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 600/2014 z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych oraz zmieniające rozporządzenie (EU) nr 648/2012 z dnia 15 maja 2014 r.¹² Zgodnie z tym przepisem ESMA może zastosować wskazane wyżej instrumenty wyłącznie w przypadku, gdy spełnione są wszystkie spośród następujących warunków: proponowane działanie dotyczy istotnych problemów w dziedzinie ochrony inwestorów lub zagrożenia dla prawidłowego funkcjonowania i integralności rynków finansowych lub towarowych lub dla stabilności całego unijnego systemu finansowego lub części tego systemu; wymogi regulacyjne w ramach prawa Unii, które mają zastosowanie do odnośnego instrumentu finansowego lub działalności, nie przeciwdziałają temu zagrożeniu; właściwy organ lub właściwe organy nie podjęły działań w celu przeciwdziałania zagrożeniu lub podjęte działania w niewystarczającym stopniu przeciwdziałają zagrożeniu. Unijny organ nadzoru podejmie zatem ingerencję na rynku dopiero w przypadku nienależytego wykonywania obowiązków nadzorczych przez krajowy organ nadzoru.

W przepisach szczególnych unijnym organom nadzoru przyznano jednak również samodzielne kompetencje, o charakterze wyłącznym. Jako przykład takiego unormowania należy wskazać przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1060/2009 z dnia 16 września 2009 r. w sprawie agencji ratingowych z dnia 16 września 2009 r.¹³ W konsekwencji w odniesieniu do agencji ratingowych, których funkcjonowanie reguluje to rozporządzenie, wyłączono kompetencje nadzorcze krajowych organów nadzoru tak w sferze certyfikacji, jak i stosowania sankcji administracyjnych¹⁴.

W tym miejscu należy dodatkowo jedynie zasygnalizować szczególne kompetencje Europejskiego Banku Centralnego (dalej: EBC) wynikające z unii ban-

¹² Dz.Urz. UE. L Nr 173, s. 84 z późn. zm. – dalej rozporządzenie MiFIR.

¹³ Dz.Urz. UE. L Nr 302, s. 1 z późn. zm. – dalej rozporządzenie CRA. Zob. w szczególności art. 5 ust. 2, art. 36a oraz art. 36b.

¹⁴ Szerzej zob. M. Fedorowicz, *Nadzór...*, s. 326–329.

kowej¹⁵, która opiera się na dwóch filarach instytucjonalnych. Są nimi Jednolity Mechanizm Nadzorczy oraz jednolity mechanizm restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji. Europejskim systemem nadzoru bankowego automatycznie zostają objęte są kraje strefy euro. Nadto EBC może zawierać z właściwymi organami nadzoru z państw UE nieuczestniczących w europejskim nadzorze bankowym protokoły ustaleń określające zasady współpracy w zakresie nadzoru¹⁶. Jednolity mechanizm nadzorczy oznacza system nadzoru finansowego, złożony z EBC i krajowych instytucji nadzoru z państw członkowskich strefy euro i innych uczestniczących państw członkowskich¹⁷. Unia bankowa zmienia zatem model nadzoru nad rynkiem bankowym wskazanych wyżej krajów, dla EBA przewidując rolę koordynatora współpracy między instytucjami nadzorczymi państw uczestniczących w europejskim mechanizmie nadzorczym oraz pozostających poza nim. EBC, co prawda, nie przejmuje żadnych zadań EBA, jednak wykonywanie przez EBA uprawnień regulacyjnych jest ograniczone do dziedzin, które są konieczne do właściwego wykonywania zadań powierzonych EBC¹⁸. Polska na chwilę obecną nie nawiązała bliskiej współpracy w rozumieniu art. 7 rozporządzenia 1024/2013, a co za tym idzie, nie jest objęta Jednolitym Mechanizmem Nadzorczym.

Kompetencje unijnych organów nadzoru nad rynkiem finansowym co do zasady mają zatem charakter subsydiarny w stosunku do kompetencji krajowych organów nadzoru, w tym KNF. Możliwe jest jednak powierzenie unijnym organom nadzoru wyłącznego nadzoru nad określonymi segmentami rynku, a tym samym przekonstruowanie systemu nadzoru nad rynkiem i przeniesienie go na szczebel unijny. Co więcej, widoczna jest tendencja do poszerzania kompetencji ESA oraz powierzania im kolejnych wyłącznych funkcji nadzorczych. Ma to uzasadnienie w przypadku podmiotów nadzorowanych, które działają transgranicznie, jak agencje ratingowe, natomiast nie powinno prowadzić do całkowitego wyeliminowania krajowych organów nadzoru. Nie zawsze bowiem konieczne, efektywne i celowe jest przekazywanie kompetencji nadzorczych organom unijnym, zwłaszcza w stosunku do małych, lokalnych podmiotów.

¹⁵ Szerzej na temat unii bankowej zob. m.in. A. Nadolska, *Komisja...*, s. 156-190; A. Jurkowska-Zeidler, *Rynek bankowy Unii Europejskiej*, [w:] *System prawnofinansowy Unii Europejskiej*, red. A. Drwiłło, A. Jurkowska-Zeidler, Warszawa 2017, s. 249-266; eadem, *Prawo unii bankowej*, [w:] *Prawo rynku finansowego*, red. A. Jurkowska-Zeidler, M. Olszak, Warszawa 2016, s. 74 i n.; T. Nieborak, *Unia bankowa – w stronę bezpieczeństwa i stabilności rynku finansowego Unii Europejskiej?*, [w:] *Prawo...*, red. A. Jurkowska-Zeidler, M. Olszak, s. 94 i n.

¹⁶ Zob. art. 4 ust. 1 w zw. z art. 2 pkt 1 w zw. z art. 7 rozporządzenia Rady (UE) nr 1024/2013 z 15.10.2013 r. powierzające Europejskiemu Bankowi Centralnemu szczególne zadania w odniesieniu do polityki związanej z nadzorem ostrożnościowym nad instytucjami kredytowymi z 15.10.2013 r., Dz.Urz. UE. L Nr 287, s. 63.

¹⁷ A. Jurkowska-Zeidler, *Prawo unii...*, s. 85.

¹⁸ A. Nadolska, *Komisja...*, s. 170.

Wydaje się, że Europejski System Nadzoru Finansowego z uwagi na fakt, że w jego ramach nadzór skupia się na poziomie narodowym i jest wykonywany przez krajowe organy nadzoru, a ESA mają przede wszystkim gwarantować zrównoważony przepływ informacji między krajami macierzystymi i przyjmującymi oraz dokonywać interwencji w sytuacjach kryzysowych, uwzględnią tak zasadę subsydiarności, jak i lojalnej współpracy z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej¹⁹. O wiele dalej idzie system unii bankowej, całkowicie przemodelowując system nadzoru. Wprowadza nadto jako organ nadzoru EBC, co przekłada się na nieco odmienną rolę EBA.

2. Miejsce KNF w krajowym systemie ingerencji na rynku finansowym

Podstawowym aktem prawnym regulującym problematykę nadzoru nad rynkiem finansowym jest ustawa z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym²⁰. Nadto aktem prawnym o charakterze ogólnym, a odnoszącym się tylko do jednego sektora rynku, jest ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o nadzorze nad rynkiem kapitałowym²¹. Szczegółowe rozwiązania odnoszące się do tego nadzoru nad poszczególnymi segmentami rynku znajdują się w aktach prawnych normujących ich funkcjonowanie. Będą nimi w szczególności ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe²², ustawa o obrocie instrumentami finansowymi z dnia 29 lipca 2005 r.²³ oraz ustawa o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej z dnia 11 września 2015 r.²⁴

Status Komisji Nadzoru Finansowego budził wiele kontrowersji. Oś sporu koncentrowała się na tym, czy Komisję należy uznać za organ administracji rządowej. Kwestia ta była dogłębnie omawiana w literaturze, stąd – z uwagi na przedmiot niniejszego opracowania – celowym jest jedynie zasygnalizowanie problemu i odesłanie do bogatego piśmiennictwa²⁵. KNF stanowi organ państwa posiada-

¹⁹ Dz.Urz. UE C Nr 326 z 2012 r., s. 13.

²⁰ T.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 135 z późn. zm. – dalej u.n.r.f.

²¹ T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 188 z późn. zm. – dalej u.n.r.k.

²² T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2488 z późn. zm.

²³ T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 646 z późn. zm.

²⁴ T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 656 z późn. zm.

²⁵ Zob. m.in. P. Stanisławiszyn, *Nadzór i kontrola nad Komisją Nadzoru Finansowego*, [w:] *Rynek finansowy. Inspiracje z integracji europejskiej*, red. P. Karpuś, J. Węclawski, Lublin 2008, s. 35 i n.; R. Blicharz, *Nadzór Komisji Nadzoru Finansowego nad rynkiem kapitałowym w Polsce*, Bydgoszcz-Katowice 2009, s. 42-43; K. Chochołowski, *Status prawny Komisji Nadzoru Finansowego*, „Prawo Europejskie w Praktyce” 2008, nr 7/8; R. Mroczkowski, *Nadzór nad funduszami inwestycyjnymi*, Warszawa 2011, s. 181 i n.; T. Nieborak, [w:] *Komentarz do ustawy o nadzorze nad rynkiem kapitałowym*, [w:] *Prawo rynku kapitałowego. Komentarz*, red. T. Sójka, Warszawa 2015, s. 1435; A. Jurkowska-Zeidler, *Status prawny Komisji Nadzoru Finansowego jako organu administracji publicznej w świe-*

jący status organu administracji publicznej²⁶, niebędący jednak organem administracji rządowej. Trybunał Konstytucyjny w wyroku nr K 2/09²⁷ z 15 czerwca 2011 r. stwierdził, że w świetle przepisów Konstytucji, ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym oraz innych ustaw KNF jest „szczególnym organem administracji publicznej – państwowej, ale usytuowanym poza strukturą administracji rządowej”.

Dokonując systematyki funkcji przypisanych KNF przez ustawodawcę w zakresie nadzoru, wyróżnia się w szczególności takie funkcje, jak: licencyjna (reglamentacyjna), regulacyjna, kontrolno-administracyjna (kontrolno-nadzorcza) oraz policyjna²⁸.

Wśród celów nadzoru wymienia się zapewnienie prawidłowego funkcjonowania tego rynku, jego stabilności, bezpieczeństwa oraz przejrzystości, zaufania do rynku finansowego, a także zapewnienie ochrony interesów uczestników tego rynku również poprzez rzetelną informację dotyczącą funkcjonowania rynku, przez realizację celów określonych w szczególności w ustawie Prawo bankowe, ustawie z dnia 22 maja 2003 r. o nadzorze ubezpieczeniowym i emerytalnym, ustawie z dnia 15 kwietnia 2005 r. o nadzorze uzupełniającym nad instytucjami kredytowymi, zakładami ubezpieczeń, zakładami reasekuracji i firmami inwestycyjnymi wchodzącymi w skład konglomeratu finansowego, ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o nadzorze nad rynkiem kapitałowym, ustawie z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych oraz ustawie z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych²⁹.

Komisja Nadzoru Finansowego jest organem właściwym w sprawach nadzoru nad rynkiem finansowym. W tym miejscu należy zauważyć, że choć z czysto organizacyjnego punktu widzenia KNF pozostaje jedynie fragmentem struktury Urzędu KNF, to jednak z perspektywy zadań wobec rynku finansowego właśnie KNF pozostaje właściwym organem władzy publicznej wyposażonym w kompetencje do władczego oddziaływania na podmioty nadzorowane³⁰.

Zadania KNF należy odróżnić od celów nadzoru. Cele nadzoru to wartości, do ochrony których zmierza aktywność organu nadzoru, zadania KNF zaś to ogólnie określone kierunki działań, które mają służyć osiągnięciu ustawowych celów nad-

tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 czerwca 2011 roku, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2012, nr 2, s. 143-154; M. Ochwat, *Status prawny Komisji Nadzoru Finansowego*, „Monitor Prawa Bankowego” 2015, nr 7-8, s. 44-59; A. Nadolska, *Komisja ...*, s. 245-260.

²⁶ T. Nieborak, *op. cit.*, s. 1435.

²⁷ Dz.U. Nr 134, poz. 788.

²⁸ E. Rutkowska, *Nadzór bankowy w ramach nadzoru nad rynkiem finansowym*, [w:] *Prawo bankowe*, red. E. Fojcik-Mastalska, Wrocław 2009, s. 143-144; zob. także T. Nieborak, *op. cit.*, s. 1451.

²⁹ Zob. art. 2 u.n.r.f.

³⁰ B. Wojno, *op. cit.*, teza 2 do art. 3 u.n.r.f.

zoru³¹. Do zadań KNF należą³² m.in. sprawowanie nadzoru nad rynkiem finansowym, podejmowanie działań służących prawidłowemu funkcjonowaniu rynku finansowego, podejmowanie działań mających na celu rozwój rynku finansowego i jego konkurencyjności, jak też podejmowanie działań mających na celu wspieranie rozwoju innowacyjności rynku finansowego.

Wskazuje się, że jednym z podstawowych zadań KNF jest sprawowanie nadzoru nad działalnością podmiotów nadzorowanych oraz wykonywaniem przez te podmioty obowiązków związanych z ich uczestnictwem w obrocie na rynku finansowym. Zadanie to dotyczy relacji organ nadzoru – podmiot nadzorowany. Wiąże się to więc ze stosowaniem możliwych nadzorczych środków oddziaływania określonych przepisami prawa powszechnie obowiązującego, przy czym zadanie to realizowane jest w ramach wykonywania nadzoru zarówno uprzedniego, jak i następczego³³.

Kompetencje KNF w pewnym stopniu krzyżują się z kompetencjami Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, który jest centralnym organem administracji rządowej właściwym w sprawach ochrony konkurencji i konsumentów³⁴. Do zadań Prezesa UOKiK należy m.in. sprawowanie kontroli przestrzegania przez przedsiębiorców przepisów ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów oraz wydawanie decyzji w sprawach praktyk ograniczających konkurencję, w sprawach koncentracji przedsiębiorców, w sprawach o uznanie postanowień wzorca umowy za niedozwolone oraz w sprawach praktyk naruszających zbiorowe interesy konsumentów, a także innych decyzji przewidzianych w ustawie³⁵. Postępowania prowadzone przez KNF oraz Prezesa UOKiK są od siebie niezależne. Mogą być prowadzone w związku z tymi samymi deliktami, które wyczerpują znamiona tak znajdujące się we właściwości KNF, jak i Prezesa UOKiK. Efektem postępowania przed Prezesem UOKiK może być nałożenie dotkliwych kar pieniężnych³⁶.

W tym miejscu nie sposób nie wspomnieć także o roli Rzecznika Finansowego. Do jego zadań należy podejmowanie działań w zakresie ochrony klientów podmiotów rynku finansowego, których interesy reprezentuje, m.in. rozpatrywanie wniosków w indywidualnych sprawach, wniesionych na skutek nieuwzględnienia roszczeń klienta przez podmiot rynku finansowego w trybie rozpatrywania reklamacji³⁷.

³¹ B. Wojno, [w:] *Prawo rynku kapitałowego. Komentarz. Tom II*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2023, teza 1 do art. 3 u.n.r.f.

³² Zob. art. 4 ust. 1 u.n.r.f.

³³ M. Dyl, [w:] A. Chłopecki, M. Dyl, *Prawo rynku kapitałowego*, Warszawa 2011, s. 79.

³⁴ Zob. w myśl art. 29 ust. 1 zd. 1 ustawy z 16.02.2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1689 z późn. zm. – dalej u.o.k.k.

³⁵ Zob. art. 31 pkt. 1-2 u.o.k.k.

³⁶ Zob. art. 106 i n. u.o.k.k.

³⁷ Zob. art. 17 ustawy z 5.08.2015 r. o rozpatrywaniu reklamacji przez podmioty rynku finansowego, o Rzeczniku Finansowym i o Funduszu Edukacji Finansowej, tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 1809 z późn. zm.

Chociaż kompetencje Rzecznika mają charakter *soft law*, to jednak z uwagi na jego aktywność oraz autorytet istotnie wpływają na funkcjonowanie rynku finansowego.

3. Organizacja nadzoru nad rynkiem finansowym

W tym miejscu należy rozważyć, jaki jest status KNF w stosunku do Urzędu KNF w świetle aktualnego brzmienia ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym. Rozważania te należy poczynić w tym miejscu opracowania, nie odnoszą się bowiem do kwestii ustrojowego umiejscowienia w strukturze władzy publicznej Komisji Nadzoru Finansowego, lecz specyficznej konstrukcji i organizacji Urzędu KNF oraz samej KNF.

Urząd Komisji Nadzoru Finansowego jest państwową osobą prawną, której zadaniem jest zapewnienie obsługi Komisji Nadzoru Finansowego i Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego. Organami Urzędu Komisji są Komisja Nadzoru Finansowego, która jest właściwa w sprawach nadzoru nad rynkiem finansowym, oraz Przewodniczący Komisji, który kieruje działalnością Urzędu Komisji i reprezentuje Urząd Komisji na zewnątrz. W piśmiennictwie wskazuje się, że z czysto organizacyjnego punktu widzenia istotnie KNF pozostaje jedynie fragmentem struktury Urzędu KNF³⁸. Jednocześnie trafnie podnosi się, że z perspektywy zadań wobec rynku finansowego to KNF pozostaje właściwym organem władzy publicznej. Natomiast konsekwencją przyznania Urzędowi KNF osobowości prawnej jest to, że KNF utraciła status *statio fisci* Skarbu Państwa, a w miejsce tego powstała odrębna osoba prawna, której przychody i wydatki zostaną wyłączone z budżetu państwa³⁹.

Michał Torończak, rozważając obecny status KNF, zauważa, że z jednej strony możliwe jest przyjęcie, iż określone kompetencje ze sfery prawa publicznego zostały przyznane KNF będącej organem państwowej osoby prawnej (UKNF). W takim układzie KNF należałoby traktować jako *sui generis* podmiot administrujący, zaliczany do grona jednostek określanych w literaturze mianem nietypowych lub innych podmiotów administrujących. Dalej M. Torończak wskazuje, że z drugiej strony można się zastanawiać, czy nie jest jednak tak, że KNF działa w sferze nadzoru nad rynkiem finansowym zgodnie ze swoją zasadniczą pozycją prawną – a więc jako organ UKNF, który wyraża stanowisko tego podmiotu. Wówczas nie powstałby problem braku odrębnej osobowości prawnej KNF, bo w istocie podmiotem właściwym w sprawach nadzoru nad rynkiem finansowym byłby UKNF będący państwową osobą prawną, działający w sferze nadzoru nad rynkiem finansowym poprzez swój organ – KNF. Autor przy tym trafnie zauważa, że to rozumowanie pozwalałoby wpisać aktualną konstrukcję nadzoru nad rynkiem finansowym w do-

³⁸ Zgodnie z art. 3 ust. 1, 4 u.n.r.f.

³⁹ B. Wojno, *op. cit.*, teza 2 do art. 3 u.n.r.f.

tychczasową siatkę pojęciową prawa administracyjnego, choć jednocześnie należy mieć na względzie, że nie byłoby ono zgodne z literalnym brzmieniem przepisów ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym, które jednoznacznie wskazują, iż to KNF jest właściwa w sprawach nadzoru nad rynkiem finansowym⁴⁰. Wydaje się, że należy przychylić się do pierwszej koncepcji, mimo pewnej ułomności tej konstrukcji, na którą wskazuje sam Autor. Trafnie zauważa on bowiem, że KNF nie posiada obecnie żadnej własnej podmiotowości prawnej. Oznacza to, że za podmiot administrujący musiałby zostać uznany twór bez własnej podmiotowości, będący w istocie jedynie organem państwowej osoby prawnej (UKNF)⁴¹.

Nadzór nad działalnością Urzędu Komisji sprawuje Prezes Rady Ministrów⁴². Nie oznacza to jednak, że ma on uprawnienia do władczego oddziaływania na Urząd KNF lub samą KNF⁴³. W szczególności w ramach nadzoru nad KNF Prezesowi RM nie przysługuje uprawnienie do wydawania wiążących wytycznych i poleceń na podstawie art. 33b ust. 1 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej⁴⁴. W piśmiennictwie trafnie wyraża się wątpliwości wobec prawidłowości utrzymania określenia relacji łączącej Prezesa Rady Ministrów z podmiotem nadzorującym rynek finansowy jako nadzoru. Z uwagi na swój charakter relacja ta przypomina raczej tę, którą w doktrynie prawa administracyjnego określa się mianem kontroli⁴⁵.

Bartosz Wojno wskazuje na następujące uprawnienia Prezesa RM wobec Urzędu KNF i KNF: obowiązek przedkładania przez KNF Prezesowi RM corocznych sprawozdań ze swojej działalności, prawo do odwołania Przewodniczącego KNF przez Prezesa RM w przypadkach określonych w ustawie, prawo powoływania i odwoływania przez Prezesa RM zastępców Przewodniczącego KNF na wniosek Przewodniczącego KNF, określanie przez Prezesa RM statutu Urzędu KNF, określanie przez Prezesa RM w drodze rozporządzenia sposobu ustalania wysokości środków przeznaczonych na wynagrodzenia i nagrody dla Przewodniczącego KNF i jego zastępców, uprawnienie do uzyskiwania od KNF informacji⁴⁶.

W skład Komisji wchodzi Przewodniczący, trzech Zastępców Przewodniczącego i dziewięciu członków. Członkami Komisji są: minister właściwy do spraw instytucji finansowych albo jego przedstawiciel; minister właściwy do spraw gospodarki albo

⁴⁰ Zob. M. Torończak, *Kilka uwag na temat nowej konstrukcji nadzoru nad rynkiem finansowym*, „Monitor Prawniczy” 2019, nr 10, s. 535 i n.

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² Zob. art. 3 ust. 3 u.n.r.f.

⁴³ Zob. A. Nadolska, *Odpowiedzialność odszkodowawcza Komisji Nadzoru Finansowego – wstępna analiza na gruncie art. 417 k.c.*, „Monitor Prawa Bankowego” 2021, nr 4, s. 68-82; *eadem*, *Komisja...*, s. 264 i n.

⁴⁴ T.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2512 z późn. zm.; B. Wojno, *op. cit.*, tezy 6-7 do art. 3 u.n.r.f.

⁴⁵ Zob. M. Torończak, *op. cit.*, s. 535 i n.

⁴⁶ B. Wojno, *op. cit.*, tezy 7-8 do art. 3 u.n.r.f.

jego przedstawiciel; minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego albo jego przedstawiciel; Prezes Narodowego Banku Polskiego albo delegowany przez niego członek Zarządu Narodowego Banku Polskiego; przedstawiciel Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej; przedstawiciel Prezesa Rady Ministrów. Nadto, wyłącznie z głosem doradczym, w posiedzeniach Komisji uczestniczą następujący jej członkowie: przedstawiciel Bankowego Funduszu Gwarancyjnego; przedstawiciel Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów; przedstawiciel ministra – członka Rady Ministrów właściwego do spraw koordynowania działalności służb specjalnych, a jeżeli nie został wyznaczony – przedstawiciel Prezesa Rady Ministrów. KNF jest zatem organem kolegialnym. Ustawodawca wprowadził przy tym zasadę liczebnie niezmiennego składu organu nadzoru, skład KNF nie jest natomiast niezmienny personalnie. Jednocześnie KNF ma zdolność obradowania bez obecności wszystkich osób wchodzących w jej skład⁴⁷. W przypadku ministra właściwego do spraw instytucji finansowych, ministra właściwego do spraw gospodarki oraz ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego mogą oni uczestniczyć w pracach KNF osobiście albo wyznaczyć przedstawiciela. Co istotne, przepisy ustawy w żaden sposób nie ograniczają ministrów co do wyboru osoby będącej przedstawicielem zarówno podmiotowo, jak i czasowo⁴⁸. Istotna jest zatem praktyka przyjęta w tym zakresie przez ministrów oraz wybór osób, które będą posiadać odpowiednie kompetencje oraz walory moralne predestynujące je do wykonywania funkcji członków KNF.

W piśmiennictwie zauważa się, że kolegialny i zawodowy charakter KNF stanowi ustrojową gwarancję niezależności i poziomu kompetencji w wykonywaniu jej ustawowych zadań. Zauważa się, że uwaga ta odnosi się także do regulacji zakazującej działalności zawodowej mogącej mieć negatywny wpływ na wykonywanie zadań Przewodniczącemu KNF, jego zastępcom, członkom oraz pracownikom Urzędu KNF⁴⁹. Istotny jest jednak przy tym czynnik ludzki i to, czy osoby wykonujące funkcje członków KNF będą reprezentowały odpowiedni poziom tak merytoryczny, jak i etyczny. W piśmiennictwie wskazuje się także na ryzyko nadmiernego upolitycznienia KNF z uwagi na jej skład osobowy i to, że jego członkami są także osoby wskazane przez stronę rządową⁵⁰. KNF z uwagi na swoje umiejscowienie w systemie nadzoru pełni kluczową rolę dla systemu finansowego. Wszelkie wątpliwości co do prawidłowości działania KNF mogą natomiast negatywnie wpływać na funkcjonowanie rynku.

⁴⁷ Zob. art. 5 ust. 1-2, 5 u.n.r.f., art. 11 ust. 2 u.n.r.f.

⁴⁸ Zob. B. Wojno, *op. cit.*, tezy 2-7 do art. 5 u.n.r.f.

⁴⁹ A. Nadolska, *Komisja ...*, s. 271; R. Mroczkowski, *op. cit.*, s. 186.

⁵⁰ A. Nadolska, *Komisja ...*, s. 270.

Szczególny status ustawodawca przyznał Przewodniczącemu KNF: kieruje on pracami Komisji i reprezentuje ją na zewnątrz. Ustawodawca w przepisach szczególnych wyposażył Przewodniczącego w samodzielne uprawnienia, w szczególności do wykonywania uprawnień prokuratora w sprawach cywilnych oraz uprawnień pokrzywdzonego w sprawach karnych⁵¹.

KNF może upoważnić Przewodniczącego Komisji, Zastępców Przewodniczącego oraz pracowników Urzędu Komisji do podejmowania działań w zakresie właściwości Komisji, w tym do wydawania postanowień i decyzji administracyjnych. Upoważnienie powinno przybrać formę uchwały KNF. Co istotne, przepis nie różnicuje w żaden sposób pracowników Urzędu KNF, a zatem upoważnienie może otrzymać każdy pracownik, niezależnie od zajmowanego stanowiska. Upoważnienia nie może otrzymać natomiast żadna z osób wchodzących w skład KNF, niebędąca Przewodniczącym KNF lub jego zastępcą⁵².

Jednocześnie upoważnienie takie jest niedopuszczalne w sprawach kluczowych dla prawidłowego funkcjonowania rynku finansowego. Upoważnienie nie może dotyczyć m.in. wydawania i uchylania zezwolenia na utworzenie banku, wydawania i cofania zezwolenia na wykonywanie działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej czy udzielenia zezwolenia na prowadzenie działalności maklerskiej⁵³.

W piśmiennictwie wskazuje się, że organizacyjnie ustawodawca w istocie sprowadza rolę Przewodniczącego KNF do kierowania i reprezentowania Urzędu KNF oraz samej KNF⁵⁴. Należy jednak zauważyć, że możliwe jest zatem umocowanie Przewodniczącego przez Komisję do wydania wszelkich decyzji administracyjnych z wyjątkiem decyzji w sprawach wskazanych w art. 12 ust. 2 u.n.r.f. Ponieważ obrót na rynku finansowym charakteryzuje się wysokim stopniem skomplikowania oraz dużą ilością regulacji prawnych, możliwe jest powstanie sytuacji, gdy przepis szczególnie będzie przewidywał sankcję administracyjną niewskazaną w powyższym katalogu. Tym samym dopuszczalne będzie upoważnienie Przewodniczącego przez Komisję do wydania decyzji administracyjnych w tych sprawach. Jednocześnie nie przewidziano obowiązku zatwierdzenia decyzji Przewodniczącego przez Komisję⁵⁵.

Ostatecznie umocowano Przewodniczącego KNF do zarządzenia przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, którego celem jest ustalenie, czy istnieją podstawy do złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa określonego w ustawach, o których mowa w art. 1 ust. 2 u.n.r.f., lub do wszczęcia

⁵¹ Zob. art. 3 ust. 5 u.n.r.f., art. 6 u.n.r.f.

⁵² B. Wojno, *op. cit.*, tezy 4, 6 do art. 12 u.n.r.f.

⁵³ Zob. art. 12 ust. 2 u.n.r.f.

⁵⁴ B. Wojno, *op. cit.*, tezy 18 do art. 3 u.n.r.f.

⁵⁵ Szerzej zob. A. Michór, *Z problematyki statusu Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego*, „Studia Prawnicze KUL” 2008, nr 4(36), s. 87-97.

postępowania administracyjnego w sprawie naruszenia przepisów prawa w zakresie podlegającym nadzorowi KNF⁵⁶.

Podsumowanie

Komisja Nadzoru Finansowego pełni kluczową funkcję w systemie publicznoprawnej ingerencji na rynku finansowym. Zmiany w unijnym systemie nadzoru nad rynkami pociągają za sobą konieczność stałego dostosowywania jej działania do zmieniającego się otoczenia regulacyjnego. Co istotne, unijne organy nadzoru nad rynkiem finansowym (ESA) ze względu na przysługujące im kompetencje mogą istotnie wpływać na sposób wykonywania funkcji nadzorczych przez KNF. Komisja Nadzoru Finansowego nie działa zatem „w próżni”, w oderwaniu do unijnego systemu nadzoru, lecz w ramach tego systemu. Rozwiązanie takie należy ocenić pozytywnie, bowiem umacnia ono gwarancje prawidłowego toku postępowania, jak też wpływa na zwiększanie zaufania do organów państwa. Administrowany może bowiem odwołać się do unijnego systemu ochrony prawnej i domagać się należytego wykonywania funkcji nadzorczych przez krajowy organ nadzoru.

W niniejszym opracowaniu zwrócono uwagę na problemy związane ze składem KNF. W piśmiennictwie sygnalizowano ryzyko upolitycznienia KNF z uwagi na udział przedstawicieli rządu. Tymczasem ryzyko te mogą materializować się również w odniesieniu do innych członków tego organu. Sam „rządowy” skład KNF nie przesądza o tym, jak ten organ będzie wykonywać swoje funkcje, a decydujące znaczenie ma „czynniki ludzki”. Natomiast z uwagi na rozwiązania ustrojowe wskazane wyżej szczególne znaczenie będzie miało to, kto będzie pełnić funkcję Przewodniczącego KNF.

Nie sposób nie zwrócić uwagi na pewne pokrywanie się kompetencji KNF oraz Prezesa UOKiK oraz miękkie oddziaływanie Rzecznika Finansowego. KNF działa zatem w krajowym systemie prawnym wraz z innymi podmiotami, chociaż niezależnie od siebie. Ich zadania są odmienne, jednocześnie tworząc wspólnie dość spójny system.

Warto przy tym mieć na uwadze wyzwania, jakie niesie za sobą zmiana technologiczna na rykach związana z szerokim korzystaniem z instrumentów cyfrowych, w tym prace nad walutą cyfrową banku centralnego, problemy związane z walutami wirtualnymi i cyfrowymi, nowymi formami obrotu na rynkach. Ewentualne wstąpienie Polski do strefy euro pociągnie za sobą dalszą ewolucję nadzoru związaną z akcesją do unii bankowej, co niewątpliwie wpłynie na sposób wykonywania nadzoru nad rynkiem finansowym w Polsce.

⁵⁶ Zob. art. 18a ust. 1 u.n.r.f.

Literatura

- Arora A., *The Global Financial Crisis: A New Global Regulatory Order?*, „The Journal of Business Law” 2010, nr 8.
- Blicharz R., *Nadzór Komisji Nadzoru Finansowego nad rynkiem kapitałowym w Polsce*, Bydgoszcz-Katowice 2009.
- Chłopecki A., Dyl M., *Prawo rynku kapitałowego*, Warszawa 2011.
- Chochołowski K., *Status prawny Komisji Nadzoru Finansowego*, „Prawo Europejskie w Praktyce” 2008, nr 7/8.
- Fedorowicz M., *Kompetencje regulacyjne Europejskiego Urzędu Nadzoru Bankowego w zakresie przeciwdziałania kryzysowi finansowemu*, [w:] *Wyzwania regulacyjne wobec doświadczeń globalnego kryzysu finansowego*, red. J. Szambelańczyk, Warszawa 2011.
- Fedorowicz M., *Nadzór nad rynkiem finansowym Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.
- Fedorowicz M., *Normatywne aspekty regulacji europejskiego nadzoru finansowego ze szczególnym uwzględnieniem europejskiego nadzoru w prawie bankowym*, [w:] *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, red. A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2010.
- Fedorowicz M., Michór A., *O charakterze prawnym decyzji nowych europejskich organów nadzoru nad rynkiem finansowym UE*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2011, nr 11.
- Jurkowska-Zeidler A., *Nowe europejskie ramy ochrony stabilności wewnętrznego rynku finansowego*, [w:] *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, red. A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2010.
- Jurkowska-Zeidler A., *Prawo unii bankowej*, [w:] *Prawo rynku finansowego*, red. A. Jurkowska-Zeidler, M. Olszak, Warszawa 2016.
- Jurkowska-Zeidler A., *Rynek bankowy Unii Europejskiej*, [w:] *System prawnofinansowy Unii Europejskiej*, red. A. Drwiłło, A. Jurkowska-Zeidler, Warszawa 2017.
- Jurkowska-Zeidler A., *Status prawny Komisji Nadzoru Finansowego jako organu administracji publicznej w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 czerwca 2011 roku*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2012, nr 2.
- Michór A., *Nowa europejska architektura nadzoru nad rynkiem bankowym*, „Bezpieczny Bank” 2011, nr 1.
- Michór A., *Z problematyki statusu Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego*, „Studia Prawnicze KUL” 2008, nr 4(36).
- Mroczkowski R., *Nadzór nad funduszami inwestycyjnymi*, Warszawa 2011.
- Nadolska A., *Decyzje interwencyjne ESMA jako efektywny środek ochrony dobra publicznego w UE*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2022, nr 1.
- Nadolska A., *Komisja Nadzoru Finansowego w nowej instytucjonalnej architekturze europejskiego nadzoru finansowego*, Warszawa 2014, s. 113.
- Nadolska A., *Odpowiedzialność odszkodowawcza Komisji Nadzoru Finansowego – wstępna analiza na gruncie art. 417 k.c.*, „Monitor Prawa Bankowego” 2021, nr 4.
- Nieborak T., *Unia bankowa – w stronę bezpieczeństwa i stabilności rynku finansowego Unii Europejskiej?*, [w:] *Prawo rynku finansowego*, red. A. Jurkowska-Zeidler, M. Olszak, Warszawa 2016.
- Ochwat M., *Status prawny Komisji Nadzoru Finansowego*, „Monitor Prawa Bankowego” 2015, nr 7-8.
- Prawo rynku kapitałowego. Komentarz*, red. T. Sójka, Warszawa 2015.
- Prawo rynku kapitałowego. Komentarz. Tom II*, red. Wierzbowski Warszawa 2023.
- Prawo rynku wewnętrznego. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 7*, red. D. Kornobis-Romanowska, Warszawa 2020.
- Rutkowska E., *Nadzór bankowy w ramach nadzoru nad rynkiem finansowym*, [w:] *Prawo bankowe*, red. E. Fojcik-Mastalska, Wrocław 2009, s. 143-144.
- Stanisławiszyn P., *Nadzór i kontrola nad Komisją Nadzoru Finansowego*, [w:] *Rynek finansowy. Inspiracje z integracji europejskiej*, red. P. Karpus, J. Węclawski, Lublin 2008.
- Stanisławiszyn P., *Perspektywy zmian europejskich regulacji w zakresie nadzoru finansowego w 2011 r.*, [w:] *Wyzwania regulacyjne wobec doświadczeń globalnego kryzysu finansowego*, red. J. Szambelańczyk, Warszawa 2011.
- Torończak M., *Kilka uwag na temat nowej konstrukcji nadzoru nad rynkiem finansowym*, „Monitor Prawniczy” 2019, nr 10.

Anna Wójtowicz-Dawid

Uniwersytet Rzeszowski

ORCID 0000-0003-3437-3289

anwojtowicz@ur.edu.pl

Udzielanie zamówień publicznych sektorowych w ramach grupy kapitałowej – wybrane zagadnienia

Słowa kluczowe: zamówienia sektorowe, zamówienia publiczne, grupa kapitałowa

Streszczenie. Przedsiębiorstwa użyteczności publicznej działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych są zobowiązane do stosowania we właściwym zakresie przepisów z zakresu zamówień publicznych. Stosowanie tego wymogu nie jest powiązane w żaden sposób ze strukturą właścicielską takiego przedsiębiorstwa, co oznacza, że dotyczy przedsiębiorców zarówno publicznych, jak i prywatnych. Autorka prowadzi rozważania na temat zamówień sektorowych udzielanych w ramach funkcjonującej grupy kapitałowej, charakteryzując, czym są zamówienia sektorowe oraz w jakich sytuacjach mamy do czynienia z wyłączeniem stosowania ustawy prawo zamówień publicznych. W artykule autorka zwraca szczególną uwagę na problemy, jakie przed zamawiającymi sektorowymi występują w sytuacji udzielania zamówienia podmiotom należącym do tej samej grupy kapitałowej co zamawiający. Artykuł zawiera wniosek *de lege ferenda* wprowadzenia odpowiednich rozwiązań prawnych mających na celu zminimalizowanie występowania nieprawidłowości związanych ze stosowaniem przez zamawiających sektorowych prawa zamówień publicznych. W tym zakresie autorka zwraca uwagę na składanie oświadczeń o braku konfliktu interesów czy stosowanie trybu zamówienia z wolnej ręki w przypadku udzielania zamówień w ramach grupy kapitałowej.

Sectoral procurement within a capital group – selected issues

Keywords: sectoral procurement, public procurement, capital group

Summary. Public utilities operating in the water, energy, transport and postal services sectors are obliged to apply public procurement rules to the appropriate extent. The application of this requirement is not linked in any way to the ownership structure of such a company, which means that it applies to public as well as private entrepreneurs. The author discusses sector contracts awarded within a functioning capital group, characterising what sector contracts are and in which situations the application of the Public Procurement Law is excluded. In the article, the author draws particular attention to the problems that sector procurers face when awarding contracts to entities belonging to the same capital group as the ordering party. The article contains a *de lege ferenda* proposal to introduce appropriate legal solutions aimed at minimising the occurrence of irregularities related to the application of the Public Procurement Law by sector procurers. In this respect, the author draws attention to the submission of declarations of interest or the use of the sole-source procurement procedure in the case of awarding contracts within a capital group.

Wstęp

Przedsiębiorstwa użyteczności publicznej działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych są zasadniczo związane przepisami dotyczącymi zamówień publicznych w zakresie zakupu towarów, robót budowlanych lub usług, niezależnie od tego, czy są one publiczne, czy prywatne. Przyjęte rozwiązanie niesie ze sobą określone zagrożenia wynikające ze stosowania obowiązujących przepisów prawa.

Autorka czyni rozważania na temat zamówień sektorowych udzielanych w ramach funkcjonującej grupy kapitałowej. W tym celu przedstawia, czym są zamówienia sektorowe, jaki mają zakres podmiotowy. Omawia przypadki wyłączenia stosowania przepisów z zakresu zamówień publicznych, jak również wykazuje poprzez prowadzoną analizę, iż obowiązujące przepisy ukształtowane w sposób nieprecyzyjny, nieostry stają się wyzwaniem dla zamawiających sektorowych. Zwraca szczególną uwagę na problemy, jakie przed zamawiającymi sektorowymi występują w sytuacji udzielania zamówienia podmiotom należącym do tej samej grupy kapitałowej co zamawiający.

Zauważywszy zagrożenia, autorka *de lege ferenda* proponuje wprowadzenie odpowiednich rozwiązań prawnych. Wskazywana konieczność zmian ma na celu zminimalizowanie występowania nieprawidłowości związanych ze składaniem oświadczeń o braku konfliktu interesów w przypadku udzielania zamówień w ramach grupy kapitałowej.

Artykuł przygotowany został z wykorzystaniem metody prawno-dogmatycznej związanej z analizą i wykładnią aktów prawnych odnoszących się do problematyki zamówień sektorowych. Uzupełniona ona została o metodę prawno-porównawczą, co pozwalało na badanie i zidentyfikowanie obowiązujących norm prawnych, a także oceny funkcjonujących rozwiązań prawnych w zakresie zamówień sektorowych.

1. Zamówienia publiczne sektorowe

Określając znaczenie pojęcia zamówień sektorowych ustawodawca odwołuje się do dyrektywy sektorowej. Zgodnie z art. 7 pkt 35 ustawy Prawo zamówień publicznych¹ (dalej zwana również pzp) przez zamówienie sektorowe należy rozumieć zamówienie publiczne udzielane przez zamawiających sektorowych w celu prowadzenia jednego z rodzajów działalności sektorowej. Wyodrębnienie regulacji dotyczących zamówień sektorowych to faktyczne wkroczenie ustawodawcy w sferę objętą swobodą prowadzenia działalności gospodarczej, wprowadzające pewne

¹ Ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1605 z późn. zm.).

ograniczenia związane z nabywaniem przez podmioty, w tym podmioty prywatne, towarów, robót budowlanych czy też usług².

Wyodrębnienie zamówień sektorowych w regulacjach prawa unijnego jest efektem uznania tego rodzaju działalności gospodarczej jako objętej szczególnym uprzywilejowaniem przez państwo. Wynika to z istoty sektorów, które zaspokajają istotne potrzeby społeczne, jak również charakteryzuje je dysponowanie infrastrukturą czy też urządzeniami użyteczności publicznej, oraz prawami szczególnymi lub wyłącznymi. Stąd też potoczna nazwa zamówień sektorowych to zamówienia użyteczności publicznej. Podlegają one reżimowi dyrektywy 2014/25/UE³, co wynika ze specyfiki branż, w których niekiedy nie występuje konkurencja bądź też konkurencja jest ograniczona⁴.

Przesłanką klasyfikującą zamówienie jako sektorowe jest zakres prowadzonej przez podmiot zamawiający działalności gospodarczej. Jak wskazuje ustawodawca, musi to być „jeden z rodzajów działalności sektorowej”. Nie oznacza to, że w przypadku prowadzenia więcej niż jednego rodzaju działalności sektorowej zamawiający nie będzie klasyfikowany jako zamawiający sektorowy. Warunkiem podstawowym zakwalifikowania przedsiębiorcy jako sektorowego jest wykonywanie przynajmniej jednego rodzaju działalności sektorowej. Jest to aktywność, która jest wykonywana w zakresie gospodarki wodnej, energii elektrycznej, gazu, energii cieplnej, usług transportowych, prowadzenia portów, przystani i portów lotniczych, usług pocztowych, wydobywania paliw stałych. Jeżeli zamawiający sektorowy udziela zamówienia w innym celu niż prowadzenie działalności sektorowej, będzie nadal posiadał status zamawiającego sektorowego. Nie będzie to jednakże zamówienie sektorowe i pzp nie będzie miało zastosowania do udzielenia tego zamówienia. Chyba że obowiązek stosowania pzp jest efektem statusu zamawiającego jako podmiotu sektora finansów publicznych.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wcześniej Europejski Trybunał Sprawiedliwości) w wyroku z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-393/06 stwierdził, że zakres przedmiotowy dyrektywy sektorowej obejmuje jedynie zamówienia udzielane przez podmiot będący „instytucją zamawiającą” w rozumieniu tej dyrektywy. Zamówienia takie są udzielne w związku z działalnością prowadzoną w sektorach wymienionych w odpowiednich przepisach dyrektywy sektorowej oraz w celu prowadzenia tej działalności. Wskazał jednocześnie, że zakres przedmio-

² A. Kowalczyk, A. Szymańska, *Zamówienia sektorowe. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 18.

³ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE z 26.02.2014 r. w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, uchylająca dyrektywę 2004/17/WE, OJ L 94, 28.3.2014, p. 243-374.

⁴ A. Kowalczyk, A. Szymańska, *op. cit.*, s. 34.

towy dyrektywy jest ściśle ograniczony, co nie pozwala rozciągać ustanowionych w niej procedur o inne zamówienia⁵.

Zgodnie z art. 5 pzp zamawiający sektorowi to:

- 1) zamawiający publiczni w zakresie, w jakim wykonują jeden z rodzajów działalności sektorowej,
- 2) inne podmioty, które wykonują jeden z rodzajów działalności sektorowej oraz na które zamawiający publiczni, pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot wywierają dominujący wpływ, w szczególności:
 - a) posiadają ponad połowę udziałów albo akcji lub
 - b) posiadają ponad połowę głosów wynikających z udziałów albo akcji lub
 - c) mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego,
- 3) inne podmioty, które wykonują jeden z rodzajów działalności sektorowej, jeżeli działalność ta jest wykonywana na podstawie praw szczególnych lub wyłącznych.

Oznacza to, że podmioty gospodarcze działające w sektorze energetycznym, transportowym, wodno-kanalizacyjnym, pocztowym objęte są regułami w zakresie udzielania zamówień publicznych w sytuacji zakupów towarów, robót budowlanych lub usług, niezależnie od tego, czy są one podmiotami publicznymi, czy prywatnymi. Wynika to w głównej mierze z założenia, iż pozostają one pod wpływem państwa (będąc podmiotami publicznymi) bądź pod kontrolą albo nadzorem państwa (będąc podmiotami prywatnymi). Jest to efekt postrzegania tych rynków jako rynki zamknięte, które ze względu na znaczenie dla gospodarki i społeczności mają charakter istotny. Stąd też, nabywając towary, usługi czy roboty budowlane, zamawiający sektorowi zobowiązani są do stosowania przepisów zawartych w pzp, chyba że zgodnie z obowiązującymi regulacjami zostali oni wyłączeni z tego obowiązku⁶.

Jak zostało powyżej wskazane, podmiot zaliczany do zamawiających sektorowych jest zobowiązany dokonywać zakupów zgodnie z dyrektywą 2014/25/UE niezależnie od swojego statusu. Zgodnie z Motywem 2 dyrektywy 2014/25/UE przyjęcie takiego rozwiązania kierowane jest potrzebą zapewnienia skuteczności

⁵ Sprawa C-393/06: Wyrok Trybunału (czwarta izba) z 10.04.2008 r. (wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Vergabekontrollsenat des Landes Wien – Austria) – Ing. Aigner, Wasser-Wärme-Umwelt GmbH przeciwko Fernwärme Wien GmbH (Zamówienia publiczne – Dyrektywy 2004/17/WE i 2004/18/WE – Podmiot zamawiający prowadzący działalność podlegającą częściowo zakresowi przedmiotowemu dyrektywy 2004/17/WE, a częściowo zakresowi dyrektywy 2004/18/WE – Podmiot prawa publicznego – Instytucja zamawiająca) (Dz.U. UE. C. z 2008 r., Nr 128, str. 9/2).

⁶ Szerzej: I. Herrera-Anchustegui, M. Krasniewski, *Wyłączenia stosowania dyrektywy w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych – przegląd prawa i orzecznictwa unijnego w zarysie*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2019, nr 5(8).

zasad Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), a w szczególności zasady swobodnego przepływu towarów, swobody przedsiębiorczości oraz swobody świadczenia usług, a także zasad, które się z nich wywodzą, takich jak zasada równego traktowania, zasada niedyskryminacji, zasada wzajemnego uznawania, zasada proporcjonalności oraz zasada przejrzystości. W ocenie ustawodawcy europejskiego przyjęcie wskazanego rozwiązania ma na celu urzeczywistnianie stosowania podstawowych zasad obrotu gospodarczego przez podmioty istotne z perspektywy zaspokajania podstawowych potrzeb społeczeństwa.

Objęcie regulacjami zamówień sektorowych podmiotów mających status spółek prawa handlowego, w tym podmiotów prywatnych, niesie za sobą skutki zarówno formalno-prawne, jak i faktyczne. W przypadku podmiotów prywatnych dotyczy to wyłącznie sytuacji, gdy dany podmiot otrzymał prawo do działania w sposób wyłączny lub szczególny (*special or exclusive rights*). Uznaje się bowiem, że pozostają one pod wpływem państwa⁷. Przyjęcie takiego rozwiązania opiera się na założeniu, że rynki historycznie monopolistyczne i zasiedlone przez jednokrajowe przedsiębiorstwa pionowo zintegrowane powinny zostać otwarte na konkurencję wewnątrzwspólnotową. Jest to skuteczny sposób na ograniczenie różnego rodzaju ryzyk związanych z faworyzowaniem podmiotów z tego samego kraju⁸ oraz minimalizowaniem prawdopodobieństwa występowania korupcji. Można uznać, iż przyjęte rozwiązanie zmierza do stworzenia w zakresie działalności sektorowej rynku wyłączającego monopol, a nastawionego na konkurencję. Rozwiązanie to opiera się na założeniu, że rynek konkurencyjny jest najbardziej korzystnym dla konsumenta ze względu na dostosowanie produktu, usługi do faktycznych potrzeb konsumenta oraz kształtowanie cen z wykorzystaniem zasad rynkowych.

Zamawiający sektorowi, którzy mają udzielać zamówień publicznych zgodnie z dyrektywą 2014/25/UE, są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli państwo członkowskie lub podmiot zamawiający są w stanie wykazać, że wykonywana działalność bezpośrednio podlega konkurencji na rynkach, do których dostęp nie jest ograniczony⁹. Wyłączenie takie jest przyznawane przez Komisję Europejską po przeprowadzeniu postępowania zakończonego pozytywną decyzją, o której mowa w art. 35 dyrektywy 2014/25/UE. Procedurę tę uregulowano w decyzji Komisji 2016/180416¹⁰.

⁷ Decyzja wykonawcza Komisji (UE) 2016/167 z 15.09.2016 r. wyłączająca dostawy detaliczne energii elektrycznej i gazu w Niemczech z zakresu stosowania dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE (Dz.Urz. UE 2016 L 253/6). Zob. § 8 decyzji.

⁸ S. Arrowsmith, *The law of public and utilities procurement: regulation in the EU and UK*, Vol. 2, 3rd ed. edn., London 2018, s. 6–10.

⁹ Art. 34(1) dyrektywy 2014/25/EU.

¹⁰ Decyzja wykonawcza Komisji (UE) 2016/1804 z 10.10.2016 r. dotycząca szczegółowych zasad stosowania art. 34 i 35 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, Dz.Urz. L 275 z 12.10.2016, s. 39–53.

Bezpośrednie podleganie danego rynku presji konkurencji jest ustalane w toku postępowania przeprowadzanego przez Komisję Europejską, która wykonuje test podlegania konkurencji.

2. Udzielanie zamówień publicznych w ramach grupy kapitałowej

Wielu zamawiających sektorowych funkcjonuje w strukturze organizacyjnej, jaką jest grupa ekonomiczna, w której skład może wchodzić szereg odrębnych organizacyjnie i funkcjonalnie przedsiębiorstw. Jak słusznie podnosi się w doktrynie prawa¹¹, przyjęte rozwiązanie prawne regulujące kwestie udzielania zamówienia publicznego w ramach grupy kapitałowej niesie ze sobą pewne problemy, które wynikają ze zbiegu różnych przepisów prawa, ale również z braku precyzji po stronie ustawodawcy.

Pojęcie grupy kapitałowej uregulowane zostało w ustawie o ochronie konkurencji i konsumentów¹² (dalej uokik). W art. 4 pkt 14 uokik zdefiniowano grupę kapitałową jako „przedsiębiorców, którzy są kontrolowani w sposób bezpośredni lub pośredni przez jednego przedsiębiorcę, w tym również tego przedsiębiorcę”.

Podstawową cechą grupy kapitałowej jest nie tylko relacja dominacji-zależności, lecz także wspólny interes członków grupy przesądzający o celowości utworzenia i funkcjonowania grupy kapitałowej¹³. W doktrynie¹⁴ zwraca się uwagę, iż podmioty działające w jednej grupie kapitałowej stanowią „jeden organizm gospodarczy” (*single economic unit*), a przez to zakaz porozumień ograniczających konkurencję nie dotyczy porozumień zawieranych pomiędzy takimi przedsiębiorcami należącymi do tej samej grupy kapitałowej.

W sytuacji spełnienia warunków wskazanych w art. 365 pzp mamy do czynienia z wyłączeniem stosowania regulacji dotyczących zamówień publicznych dla zamówień udzielanych przez zamawiających należących do tej samej grupy kapi-

¹¹ M. Czerwiński, *Udzielanie zamówień publicznych w ramach grupy kapitałowej a cena rynkowa w reżimie cen transferowych*, „Studia Prawnicze” 2021, nr 2(224), s. 13–55.

¹² Ustawa z 16.02.2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1689 z późn. zm.).

¹³ L. Kot, A. Stokłosa, *Pojęcie grupy kapitałowej w świetle ustawy – Prawo zamówień publicznych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2015, nr 7, s. 16–22.

¹⁴ A. Stawicki, [w:] *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, red. A. Stawicki, E. Stawicki, Warszawa 2011, s. 240–242; *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, red. C. Banasiński, E. Piontek, Warszawa 2009, s. 162; M. Będkowski-Kozioł, [w:] *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, red. T. Skoczny, A. Jurkowska, D. Miąsik, Warszawa 2009, s. 277; K. Kohutek, [w:] K. Kohutek, M. Sieradzka, *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 258–262. Zob. też na tle zmów przetargowych: P. Semeniuk, *Polskie z umowy przetargowe – krytyka*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” (online) 2013, nr 1(2), s. 58 i n.

tałowej co zamawiający sektorowy. Czyli wyłączenie obejmuje zamówienia sektorowe udzielane przez zamawiającego podmiotom funkcjonującym z nim w danej grupie kapitałowej. Zgodnie ze wskazaną podstawą przepisów pzp nie stosuje się do zamówień sektorowych na odpowiednio dostawy/usługi/roboty budowlane, udzielanych podmiotom:

- 1) których dane, wraz z danymi zamawiającego, objęte są rocznym skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r., poz. 120 i 295),
- 2) w których zamawiający posiadają ponad połowę udziałów albo akcji, posiadają ponad połowę głosów wynikających z udziałów albo akcji, sprawują nadzór nad organem zarządzającym lub posiadają prawo mianowania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego,
- 3) które posiadają ponad połowę udziałów albo akcji zamawiającego, posiadają ponad połowę głosów wynikających z udziałów albo akcji zamawiającego, sprawują nadzór nad jego organem zarządzającym lub posiadają prawo mianowania ponad połowy składu jego organu nadzorczego lub zarządzającego,
- 4) które wspólnie z zamawiającym podlegają określonemu w pkt. 3 wpływowi innego przedsiębiorcy
 - jeżeli w okresie poprzednich 3 lat co najmniej 80% przeciętnych przychodów tych podmiotów osiąganych ze świadczenia odpowiednio dostaw/usług/robót budowlanych pochodziło ze świadczenia dostaw/usług/robót budowlanych na rzecz zamawiającego lub podmiotów, o których mowa w pkt 1-4.

Przywołany artykuł 365 pzp jest implementacją art. 29 dyrektywy 2014/25/UE, zgodnie z którym zwolnienie z obowiązku stosowania przepisów o zamówieniach publicznych obejmuje podmioty powiązane, w sytuacji gdy powiązanie polega na działaniu w ramach jednej grupy kapitałowej. Ustawodawca europejski uznał, iż nie ma potrzeby „otwierania” transakcji na konkurencję, ponieważ zakupy mają *de facto* charakter wewnętrzny, tj. są dokonywane w ramach grupy kapitałowej, co nie niesie ze sobą zagrożenia dla zasad rynkowych. W motywie 39 preambuły dyrektywy 2014/25/UE wskazano: „Wiele podmiotów zamawiających jest zorganizowanych jako grupa ekonomiczna, w której skład może wchodzić szereg odrębnych przedsiębiorstw; niejednokrotnie każde z tych przedsiębiorstw odgrywa wyspecjalizowaną rolę w ogólnym kontekście danej grupy ekonomicznej. Należy w związku z tym wyłączyć określone zamówienia na usługi, dostawy i roboty budowlane udzielane przedsiębiorstwu powiązanemu, którego podstawowa działalność obejmuje realizację tego rodzaju usług, dostaw lub robót budowlanych na rzecz grupy, której jest ono członkiem, raczej niż oferowanie ich na rynku”.

Przywołane wyłączenie możliwe jest tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wskazanych z art. 365 pzp przesłanek. Ich niespełnienie uniemożliwia odstąpienie

od stosowania pzp. Dodatkowo istotne jest zwrócenie uwagi na zawarte w motywie 39 preambuły dyrektywy 2014/25/UE rozwiązanie, zgodnie z którym „[...] należy zagwarantować, że wspomniane wyłączenie nie będzie powodować zakłóceń konkurencji na korzyść przedsiębiorstw lub przedsięwzięć typu joint venture, które są powiązane z podmiotami zamawiającymi; należy opracować odpowiedni zestaw przepisów, w szczególności w zakresie maksymalnych limitów, w ramach których przedsiębiorstwa mogą uzyskać część swoich obrotów z rynku i powyżej których traciłyby możliwość otrzymywania zamówień bez zaproszeń do ubiegania się o zamówienie [...]”.

Wykładnia językowa przywołanego art. 365 pzp pozwala przyjąć, iż wskazane w nim wszystkie trzy rodzaje przesłanek muszą być spełnione łącznie. Oznacza to, że zwolnienie, o którym mowa w art. 365 ust. 1-3 pzp, nie ma zastosowania, jeżeli pomiędzy zamawiającym a wykonawcą nie istnieją powiązania, o których mowa w pkt 1-4 bądź nie jest osiągnięty wskazany próg przeciętnych przychodów, bądź zamawiający nie ma statusu zamawiającego sektorowego. Udzielenie wówczas podmiotowi należącemu do jednej grupy kapitałowej z zamawiającym sektorowym wymaga stosowania reguł zawartych w pzp.

3. Udzielania zamówień sektorowych w ramach grupy kapitałowej w trybie zamówienia z wolnej ręki

Stosowanie trybu zamówienia z wolnej ręki przez zamawiających sektorowych związane jest ze spełnieniem przesłanek określonych w art. 214 ust. 1 pkt 11-14 w zw. z art. 388 pkt 1 pzp, które mają charakter samodzielny w stosunku do przesłanek zastosowania art. 365 ustawy pzp. Nie wolno w tym miejscu pominąć dodatkowo jeszcze jednego aspektu, który nie wynika bezpośrednio z pzp, a jest zawarty w przepisach szczególnych właściwych dla danego sektora, gdzie mogą istnieć specyficzne regulacje dotyczące tzw. powierzenia bezpośredniego. Mamy z nimi do czynienia np. w przypadku usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego, gdzie obowiązują przepisy dotyczące transportu zbiorowego oraz unijne rozporządzenie 1370/2007.

Wśród wskazanych przesłanek stosowania zamówień z wolnej ręki istotny jest art. 388 pkt 2 lit. a p.z.p., zgodnie z którym zamówienie sektorowe może zostać udzielone w trybie zamówienia z wolnej ręki, jeżeli w związku z trwającymi przez bardzo krótki okres szczególnie korzystnymi okolicznościami możliwe jest udzielenie zamówienia po cenie znacząco niższej od cen rynkowych. Ustawodawca jednakże nie określa, co niesie za sobą liczne wątpliwości, czym jest cena rynkowa?; na podstawie czego ustalić cenę rynkową?; czy istnieje jakaś metodyka ustalenia

ceny rynkowej?; czy wystąpienie znacząco niższej ceny od ceny rynkowej musi być objęte badaniem pod kątem rażąco niskiej ceny?; a co, jeśli znacząco niska cena jest ceną rynkową i czy w takiej sytuacji zamawiający może zawrzeć umowę na realizację zamówienia?; *a contrario* kiedy można mówić, że cena będzie niewspółmiernie wysoka?; czy powiązania kapitałowe pomiędzy stronami nie mają wpływu na treść umowy, a przez to na ustalenie ceny, która będzie wykazywana jako cena znacząco niższa od ceny rynkowej?

Określając przesłankę stosowania trybu wyjątkowego, niekonkurencyjnego, co do którego obowiązuje reguła szczególnego i wyjątkowego traktowania, ustawodawca robi to w sposób na tyle niejasny i nieprecyzyjny, że *de facto* wykazanie podstawy stosowania tego wyłączenia staje się wyzwaniem dla zamawiającego sektorowego. Jeśli dochodzi do udzielania zamówienia w ramach grupy kapitałowej, gdzie możliwe jest stosowanie cen preferencyjnych, zamawiający sektorowy zderza się z problemem faktycznym właściwego wykazania oraz doboru metodologii sposobu przedstawienia spełnienia wskazanych przesłanek. W doktrynie zwraca się uwagę na zbyt duży subiektywizm i nieprzewidywalność przy określaniu minimalnych kosztów wykonania zamówienia zarówno po stronie zamawiających, jak i Krajowej Izby Odwoławczej. Postuluje się obligatoryjność sporządzania branżowych analiz ekonomicznych przy weryfikacji rażąco niskiej ceny¹⁵.

Wyłączenie stosowania reżimu zamówień publicznych na podstawie art. 365 pzp, które dotyczy wszystkich zamawiających sektorowych, jest czymś innym niż możliwość udzielenia przez zamawiających sektorowych zamówienia in-house w trybie zamówienia z wolnej ręki. Instytucja zamówień in-house to świadczenie dostaw, usług i robót budowlanych przez podmioty wewnętrzne, nad którymi instytucje zamawiające mają pełną kontrolę, a więc nie muszą dokonywać wyboru wykonawcy, stosując jeden z trybów podstawowych – właściwy do udzielenia zamówienia publicznego¹⁶.

Obecnie obowiązujące regulacje pzp zamówienia in-house kształtuje przez art. 214 ust. 1 pkt. 11-13 pzp w ramach reżimu zamówień z wolnej ręki. Mogą one być stosowane w sytuacji, gdy zamawiający sprawuje nad wykonawcą bezpośrednio lub pośrednio kontrolę analogiczną jak nad własnymi jednostkami oraz ponad 90% jego działalności dotyczy wykonywania zadań powierzonych mu przez zamawiającego (bezpośrednio lub pośrednio) i nie ma w nim bezpośredniego udziału kapitału prywatnego (art. 214 ust. 1 pkt 11 pzp). Spełnienie powyższych przesłanek pozwala na stosowanie zamówień in-house.

¹⁵ G. Mazurek, *Analiza ekonomiczna a rażąco niska cena*, „Monitor Zamówień Publicznych” 2020, nr 5-6, s. 9-11.

¹⁶ Szerzej A. Trojanowska, *Instytucja zamówień typu in-house – proces jej kształtowania oraz wybrane zagadnienia wynikające z orzecznictwa krajowego*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2017, nr 2, s. 77-78.

Obok zamówień in-house wertykalnych i wspólnych możliwe są zamówienia in-house „odwrócone” i „siostrzane”, polegające odpowiednio na udzieleniu zamówienia innemu zamawiającemu publicznemu sprawującemu kontrolę nad udzielającym albo innej osobie prawnej kontrolowanej przez tego samego zamawiającego (art. 214 ust. 1 pkt 12 pzp). Ustawodawca wprowadził dodatkowo zakaz powierzenia wykonania części zamówienia in-house podwykonawcy (art. 214 ust. 9 pzp)¹⁷.

W omawianym przypadku zamówień in-house istotne jest stanowisko wypracowane przez orzecznictwo, podnoszące, że powierzenie przez jednostkę samorządu terytorialnego zadań własnych komunalnej spółce prawa handlowego, powołanej na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej¹⁸, w celu wykonywania tych zadań nie stanowi zamówienia publicznego i nie wymaga w ogóle zawarcia umowy. Nie jest jednak wykluczone zawarcie umowy wykonawczej z takim „podmiotem wewnętrznym” bez stosowania trybu udzielania zamówień publicznych. Reżim zamówień publicznych obejmie jedynie zadania inne niż te, dla których gmina powołała jednostkę¹⁹.

4. Udzielanie zamówień sektorowych w ramach grupy kapitałowej a oświadczenie o istnieniu konfliktu interesów

W ramach podejmowanych czynności faktycznych oraz prawnych w związku z udzieleniem zamówienia publicznego osoby wykonujące dane czynności mają obowiązek złożyć oświadczenie o istnieniu albo braku istnienia okoliczności powodujących wyłączenie, tzw. oświadczenie o istnieniu konfliktu interesów. Wynika to w głównej mierze z konieczności wykazania zachowania bezstronności w zakresie podejmowanych czynności w prowadzonym postępowaniu.

Oświadczenie o braku istnienia konfliktu interesów składa się nie później niż przed zakończeniem postępowania o udzielenie zamówienia (art. 56 ust. 5 pzp), a oświadczenie o istnieniu lub nieistnieniu okoliczności związanych z utratą wiarygodności składa się przed rozpoczęciem wykonywania czynności związanych

¹⁷ Udzielanie zamówień w trybie zamówienia z wolnej ręki w ramach instytucji tzw. in-house w ustawie z dnia 11.09.2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 2019 z późn. zm.), s. 4-12, https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0025/46645/Udzielanie-zamowien-w-trybie-zamowienia-z-wolnej-reki-w-ramach-in-house.pdf [dostęp: 13.06.2023].

¹⁸ Ustawa z dnia 20.12.1996 r. o gospodarce komunalnej, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 679.

¹⁹ Szerzej T. Wołowicz, *Dopuszczalność powierzenia in house wykonania usług publicznych komunalnej spółce prawa handlowego z pominięciem przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 5, s. 89-90, 95-98; W. Hartung, *Zamówienia publiczne a „podmiot wewnętrzny”*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 5, s. 42-45. Pojęcie spółki komunalnej odnosi się do spółek z udziałem jednostek samorządu terytorialnego i spółek powiązanych ze spółkami komunalnymi przez stosunek dominacji albo zależności. Tak H. Wolska, *Realizacja zadań publicznych przez spółkę komunalną w systemie zamówień publicznych*, Warszawa 2018, s. 67, 113.

z przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia (art. 56 ust. 6 pzp). W razie wystąpienia okoliczności związanych z konfliktem interesów lub utratą wiarygodności osoby wykonujące czynności w postępowaniu podlegają wyłączeniu. W sytuacji, gdy wykonawcą jest podmiot powiązany kapitałowo z zamawiającym, powstaje dylemat faktyczny co do prawidłowości złożenia oświadczenia, w którym stwierdza się brak istnienia konfliktu interesów.

Zgodnie z art. 56 pzp konflikt interesów występuje wówczas, gdy osoby wymienione w art. 56 ust. 1 pzp, tj. kierownik zamawiającego, członek komisji przetargowej oraz inne osoby wykonujące czynności związane z przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia po stronie zamawiającego lub osoby mogące wpłynąć na wynik tego postępowania lub osoby udzielające zamówienia podlegają wyłączeniu z dokonywania tych czynności, jeżeli po ich stronie występuje konflikt interesów, tj:

- 1) ubiegają się o udzielenie tego zamówienia;
- 2) pozostają w związku małżeńskim, w stosunku pokrewieństwa lub powinowactwa w linii prostej, pokrewieństwa lub powinowactwa w linii bocznej do drugiego stopnia lub są związane z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli albo pozostają we wspólnym pożyciu z wykonawcą, jego zastępcą prawnym lub członkami organów zarządzających lub organów nadzorczych wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia;
- 3) w okresie 3 lat przed wszczęciem postępowania o udzielenie zamówienia pozostawali w stosunku pracy lub zlecenia z wykonawcą, otrzymywały od wykonawcy wynagrodzenie z innego tytułu lub były członkami organów zarządzających lub organów nadzorczych wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia;
- 4) pozostają z wykonawcą w takim stosunku prawnym lub faktycznym, że istnieje uzasadniona wątpliwość co do ich bezstronności lub niezależności w związku z postępowaniem o udzielenie zamówienia z uwagi na posiadanie bezpośredniego lub pośredniego interesu finansowego, ekonomicznego lub osobistego w określonym rozstrzygnięciu tego postępowania.

Osoby wskazane powyżej składają, pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia, oświadczenie w formie pisemnej o istnieniu albo braku istnienia okoliczności, o których mowa powyżej. O ile w przypadku przesłanek wskazanych w pkt. 1-3 dość jasno da się ustalić ich występowanie, o tyle w przypadku przesłanki czwartej należy wspomnieć o pewnej wątpliwości w sytuacji składania jej w stosunku do podmiotu należącego do tej samej grupy kapitałowej. Wskazana w pkt. 4 przesłanka powstania konfliktu interesów podnosi, iż powstaje uzasadniona wątpliwość co do ich bezstronności lub niezależności w związku z postępowaniem o udzielenie zamówienia z uwagi na posiadanie bezpośredniego lub

pośredniego interesu finansowego, ekonomicznego lub osobistego w określonym rozstrzygnięciu tego postępowania. Wśród przykładów stosunków faktycznych wskazujących na występowanie uzasadnionych wątpliwości co do bezstronności wskazuje się stosunki przyjaźni, koleżeństwa, znajomości itp. Czynnikiem koniecznym, który musi wystąpić, aby uznać ten warunek za spełniony, jest okoliczność, iż charakter stosunku prawnego lub faktycznego może budzić uzasadnione wątpliwości co do bezstronności tych osób²⁰. Krajowa Izba Odwoławcza wskazuje na występowanie w tym przypadku pewnego aspektu o charakterze zarówno subiektywnym, jak i obiektywnym. Element subiektywny wynika z faktu, że oświadczenie składa konkretna osoba wykonująca czynności w postępowaniu, w określonej sytuacji, czasie i przy określonym poziomie świadomości²¹.

Dla wskazania istotności prowadzonych rozważań należy przytoczyć opinię UZP, w której omówiono kwestię konfliktu interesów w przypadku zamówień in-house. Uznano w niej, że mimo istnienia immanentnego stosunku zwierzchności (kontroli nad wykonawcą), udzielanie zamówienia typu in-house nie oznacza istnienia automatycznie takiego stosunku prawnego lub faktycznego, który może budzić uzasadnione wątpliwości co do bezstronności osób wykonujących czynności w postępowaniu po stronie zamawiającego. Wątpliwości co do bezstronności powinny zostać wykazane przez podmiot, który na nie się powołuje²². W przywołanej opinii UZP nie wskazuje, czy składane oświadczenie, jego treść oraz zgodność ze stanem faktycznym ma być badane przez składającego. Można odnieść wrażenie, iż UZP wskazuje, że w sytuacji składania oświadczenia przy istnieniu stosunku zwierzchnictwa charakterystycznego w grupach kapitałowych, należy uznać, że takiego konfliktu nie ma, chyba że odwołujący w danym przypadku jest w stanie wykazać inny stan faktyczny. W ocenie autorki takie stanowisko jest niezgodne z wykładnią językową, ale i celowościową przywołanego art. 56 pzp. To składający oświadczenie ma stwierdzić występowanie bądź też brak konfliktu interesów. W sytuacji złożenia oświadczenia niezgodnego z prawdą ponosi on odpowiedzialność karną. Przepis art. 56 ust. 4 pzp stanowi obowiązek złożenia w formie pisemnej pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia o istnieniu albo braku istnienia obu kategorii okoliczności powodujących konieczność wyłączenia z postępowania osób występujących po stronie zamawiającego²³.

²⁰ Urząd Zamówień Publicznych, Nowe podejście do badania konfliktu interesów, <https://www.uzp.gov.pl> [dostęp: 25.08.2023].

²¹ Uchwała KIO z 9.11.2015 r., sygn. akt KIO/KD 58/15.

²² Stosowanie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy Pzp w zamówieniach typu in-house, „Informator Urzędu Zamówień Publicznych” 2019, nr 4, s. 19-22, https://www.uzp.gov.pl/_data/assets/pdf_file/0025/42685/INFORMATOR-nr-4_2019.pdf [dostęp: 10.06.2023].

²³ H. Nowak, M. Winiarz, *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 238.

Należy w związku z tym podnieść, iż w sytuacji udzielania przez zamawiającego zamówienia publicznego podmiotowi powiązanemu istnieje uzasadniona wątpliwość co do bezstronności i niezależności osób zatrudnionych u zamawiającego. Interes ekonomiczny obu tych podmiotów opiera się na określonych założeniach biznesowych. Bez wątpienia w sytuacji zamawiających sektorowych będących podmiotami prywatnymi podejmowane decyzje i działania uwzględniają zwykle interes scentralizowanej grupy, do której należą. Trudno więc mówić o bezstronności i niezależności, skoro mamy do czynienia z reguły ze scentralizowanym modelem większości grup kapitałowych.

Zakończenie

Zamawiający sektorowi stosują regulacje pzp w zakresie prowadzonych postępowań w sytuacji, gdy wykonawcą składającym ofertę jest podmiot należący do tej samej grupy kapitałowej co zamawiający. Taka sytuacja zderza się w ocenie autorki z nie lada wyzwaniem, jakim musi sprostać zamawiający sektorowy, który, stosując przepisy ustawy prawo zamówień publicznych, w głównej mierze kieruje się celem, jakim jest właściwa realizacja zadań związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Jako wniosek *de lege lata* należy wskazać, iż przepisy omówione w artykule, a dotyczące zamówień sektorowych są nieprecyzyjne. Określają przesłanki warunkujące stosowanie zamówienia z wolnej ręki, pozostawiając z jednej strony pełną swobodę zamawiającemu, ale jednocześnie warunkując poprawność wyłączenia poprzez wskazanie w sposób niebudzący wątpliwości ich spełnienia. Brak metodologii, precyzyjnych pojęć nie sprzyja jasności regulacji w tym zakresie. Oznacza to po stronie zamawiającego powstanie wysokiego ryzyka, iż stosowanie przesłanki z art. 388 pkt. 2 lit. a pzp i przyjęcie własnej wykładni dla stosowania instytucji ceny znacznie niższej od ceny rynkowej naraża go na zarzut naruszenia przepisów z zakresu zamówień publicznych. Subiektywizm zamawiającego w ocenie i sposobie rozumienia instytucji prawnej nie powinien być podstawą do stwierdzenia istnienia przesłanek wyłączenia ze stosowania trybu podstawowego w pzp. Rodzi to również stan niepewności po stronie zamawiającego i kształtuje niewłaściwe praktyki. Dodatkowo należy przeanalizować instytucje in-house i konieczność wprowadzenia zmian w sytuacji udzielania zamówień podmiotom należącym do jednej grupy kapitałowej, a nie spełniania przesłanki 90% udziału działalności wykonawcy jako realizacja zadań dla zamawiającego sektorowego. W ocenie autorki słuszne byłoby badanie poziomu 90% udziału działalności dla grupy kapitałowej, do której należy zamawiający sektorowy. Prowadzone badanie dotyczyć będzie wówczas udziału

działalności wykonawcy jako realizacja zadań dla przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów unijnych, do którego należy zamawiający sektorowy.

Zobowiązanie do złożenia oświadczenia o braku konfliktu interesów jest kolejnym wyzwaniem dla zamawiającego sektorowego w przypadku, gdy wykonawca jest członkiem tej samej grupy kapitałowej co zamawiający. W ocenie autorki, jako wniosek *de lege ferenda*, niezbędne jest przyjęcie rozwiązania szczególnego, które pozwoli osobom zobowiązanym do składania takiego oświadczenia na właściwe zachowanie zgodne ze stanem faktycznym. Proponowanym rozwiązaniem jest np. wyłączenie obowiązku składania oświadczenia w stosunku do podmiotów powiązanych kapitałowo z zamawiającym sektorowym bądź też ustalenie na potrzeby zamówień sektorowych przesłanek, jakie musi spełnić osoba działająca w imieniu zamawiającego sektorowego, aby wykazać się bezstronnością i obiektywizmem w zakresie podejmowanych czynności faktycznych i prawnych związanych z udzieleniem zamówienia publicznego.

Literatura

- Arrowsmith S., *The law of public and utilities procurement: regulation in the EU and UK*, Vol. 2, 3rd ed. edn., London 2018.
- Będkowski-Kozioł M., [w:] *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, red. T. Skoczny, A. Jurkowska, D. Miąsik, Warszawa 2009.
- Czerwiński M., *Udzielanie zamówień publicznych w ramach grupy kapitałowej a cena rynkowa w reżimie cen transferowych*, „*Studia Prawnicze*” 2021, nr 2(224).
- Decyzja wykonawcza Komisji (UE) 2016/167 z dnia 15 września 2016 r. wyłączająca dostawy detaliczne energii elektrycznej i gazu w Niemczech z zakresu stosowania dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE, Dz.Urz. UE 2016 L 253/6.
- Decyzja wykonawcza Komisji (UE) 2016/1804 z dnia 10 października 2016 r. dotycząca szczególnych zasad stosowania art. 34 i 35 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, Dz.Urz. L 275 z 12.10.2016.
- 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 OJ L 94, 28.3.2014.
- Hartung W., *Zamówienia publiczne a „podmiot wewnętrzny”*, „*Samorząd Terytorialny*” 2008, nr 5.
- Herrera-Anchustegui I., Kraśniewski M., *Wyłączenia stosowania dyrektywy w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych – przegląd prawa i orzecznictwa unijnego w zarysie*, „*Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny*” 2019, nr 5(8).
- Informator Urzędu Zamówień Publicznych z 2019, nr 4.
- Kot L., Stokłosa A., *Pojęcie grupy kapitałowej w świetle ustawy – Prawo zamówień publicznych*, „*Przegląd Prawa Handlowego*” 2015, nr 7.
- Kohutek K., [w:] K. Kohutek, M. Sieradzka, *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Kowalczyk A., Szymańska A., *Zamówienia sektorowe. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Mazurek G., *Analiza ekonomiczna a rażąco niska cena*, „*Monitor Zamówień Publicznych*” 2020, nr 5-6.
- Nowak H., Winiarz M., *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2021.

- Semeniuk P., *Polskie zmoży przetargowe – krytyka*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2013, nr 1(2).
- Sprawa C-393/06: Wyrok Trybunału (czwarta izba) z dnia 10 kwietnia 2008 r. (wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Vergabekontrollsenat des Landes Wien – Austria) – Ing. Aigner, Wasser-Wärme-Umwelt GmbH przeciwko Fernwärme Wien GmbH (Zamówienia publiczne – Dyrektywy 2004/17/WE i 2004/18/WE – Podmiot zamawiający prowadzący działalność podlegającą częściowo zakresowi przedmiotowemu dyrektywy 2004/17/WE, a częściowo zakresowi dyrektywy 2004/18/WE – Podmiot prawa publicznego – Instytucja zamawiająca), Dz.U. UE. C. z 2008 r., Nr 128, str. 9/2.
- Stawicki A., [w:] *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, A. Stawicki, E. Stawicki, Warszawa 2011.
- Trojanowska A., *Instytucja zamówień typu in-house – proces jej kształtowania oraz wybrane zagadnienia wynikające z orzecznictwa krajowego*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2017, nr 2.
- Uchwała KIO z dnia 9 listopada 2015 r., sygn. akt KIO/KD 58/15.
- Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, red. C. Banasiński, E. Piontek, Warszawa 2009.
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 679.
- Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów, t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1689 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1605 z późn. zm.
- Wolska H., *Realizacja zadań publicznych przez spółkę komunalną w systemie zamówień publicznych*, Warszawa 2018.
- Wołowicz T., *Dopuszczalność powierzenia in house wykonania usług publicznych komunalnej spółce prawa handlowego z pominięciem przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 5.

Przemysław Brzozowski

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID 0000-0001-9166-5013

p.brzozowski@uwb.edu.pl

Próba określenia granic sfery użyteczności publicznej na gruncie prawa gospodarki komunalnej

Słowa kluczowe: sfera użyteczności publicznej, gospodarka komunalna, spółki komunalne, samorząd terytorialny, usługi publiczne

Streszczenie. Artykuł skupia się na próbie określenia definicji i zakresu sfery użyteczności publicznej na gruncie polskiego prawa oraz wybranych orzeczeń. Autor przeanalizował przepisy regulujące pojęcie użyteczności publicznej, wskazując przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie usługi świadczonej przez jednostkę samorządu terytorialnego do sfery użyteczności publicznej i zwracając uwagę na nieprecyzyjność przepisów w tym zakresie. Analizie poddano również dwa wybrane orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Sądu Najwyższego, opisujące charakter zadań ze sfery użyteczności publicznej. W artykule wskazano również wnioski *de lege ferenda* w zakresie możliwości nowelizacji ustawy o gospodarce komunalnej.

An attempt to determine the boundaries of the public utility sphere on the basis of municipal economy law

Keywords: public utility sphere, municipal economy, municipal companies, local government, public services

Summary. The article focuses on an attempt to define the definition and scope of the public utility sphere on the basis of Polish law and selected judgments. The author analyzed the provisions regulating the definition and scope of the public utility sphere, indicating the premises allowing for qualifying the service provided by a local government unit to the public utility sphere and paying attention to the imprecision of the regulations in this respect. Two selected judgments of the Supreme Administrative Court and the Supreme Court, describing the nature of public utility tasks, were also analyzed. The article also indicates a *de lege ferenda* proposals regarding the possibility of amending the Act on Municipal Management.

Wprowadzenie

W badaniach nad samorządem terytorialnym i gospodarką komunalną funkcjonuje pojęcie użyteczności publicznej. Osobom niezajmującym się na co dzień naukami prawnymi mogłoby się wydawać, że nie powinno ono przysparzać naukowcom i praktykom szczególnych trudności, ponieważ literalnie, abstrahując od zawartości

prawnej, można wyczuć zarys jego treści. Łacińskie słowo *utilitas* oznacza pożytek lub korzyść, a *utilis* odpowiada przymiotnikom: użyteczny, przydatny. Polski słownik definiuje użyteczność jako cechę czegoś, co przynosi pożytek, zaspokaja czyjeś potrzeby. Słowo „publiczny” natomiast, wywodzące się z łacińskiego *publicus*, odsyła do kwestii dotyczących społeczeństwa jako ogółu, spraw przeznaczonych dla wszystkich¹.

Współczesna legalna definicja „użyteczności publicznej” rozpoczęła swój byt prawny w ustawach samorządowych uchwalonych w latach 90. XX w., które miały na celu przywrócenie decentralizacji państwa. Zgodnie z nową koncepcją zarządzania sprawami państwowymi, która pociągnęła za sobą wprowadzenie wielu nowych przepisów prawa, duża część zadań publicznych przypadła do wykonywania jednostkom samorządu terytorialnego. W wyroku z 2002 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że samorząd terytorialny jest koniecznym składnikiem struktury demokratycznego państwa prawnego. Podjęte po 1989 r. zmiany ustrojowe w tym zakresie zmierzały do przekształcenia państwa scentralizowanego w państwo obywatelskie, którego podstawę stanowić miał m.in. samorząd terytorialny². Celem tej decentralizacji było swego rodzaju upodmiotowienie społeczności lokalnej poprzez jej wyróżnienie i usamodzielnienie jako podmiotu władzy publicznej oraz jako podmiotu praw majątkowych.

Aktualnie definicja „użyteczności publicznej” oraz jej zakres budzą wątpliwości interpretacyjne. Przedstawiciele doktryny zwracają uwagę, iż przepisy w tym zakresie są niejednoznaczne, rodzą wątpliwości interpretacyjne i obniżają powagę regulacji prawnych. Również z organów jednostek samorządu terytorialnego płyną wezwania do przyjrzenia się tej kwestii, która stawia samorządy w niewygodnej pozycji, gdyż podjęte przez nie inicjatywy są niekiedy niweczone orzeczeniami sądów administracyjnych³. Jak wynika z raportów Najwyższej Izby Kontroli, niemal co trzecia kontrolowana spółka komunalna prowadzi działalność wykraczającą poza sferę użyteczności publicznej w sytuacjach, gdy prawo na to nie pozwala⁴.

¹ Wikisłownik, hasła: *utilitas*, <https://pl.wiktionary.org/wiki/utilitas>; *utilis*, <https://pl.wiktionary.org/wiki/utilis#la>; *użyteczność*, <https://pl.wiktionary.org/wiki/u%C5%BCyteczno%C5%9B%C4%87>; *publicus*, <https://pl.wiktionary.org/wiki/publicus> [dostęp: 4.07.2023].

² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20.02.2002 r., sygn. akt K 39/00, OTK-A 2002/1.

³ Patrz m.in.: M. Stec, *O potrzebie reinterpretacji (i nie tylko) niektórych pojęć w zakresie samorządowych zadań i kompetencji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2017, nr 3, s. 33-47; M. Szydło, *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2008, art. 1, LEX; G. Cern, *Pojęcie zadań publicznych*, [w:] B. Dolnicki, *Sposoby realizacji zadań publicznych*, Warszawa 2017, LEX; E. Wojciechowski, *Wady ustawy o gospodarce komunalnej*, „Gazeta Prawna” 1997, nr 15, s. 14; K. Byjoch, S. Redel, *Prawo gospodarki komunalnej*, Warszawa 2000, s. 59-66.

⁴ Najwyższa Izba Kontroli, Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji, Realizacja zadań publicznych przez spółki tworzone przez jednostki samorządu terytorialnego, KGP-4101-002-00/2014, nr ewid. 13/2014/P/14/019/KGP; Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Łodzi, Funkcjonowanie spółek komunalnych w województwie łódzkim, nr ewid. 162/2014/P/13/160/

Przedmiot i cel artykułu oraz zastosowane metody badawcze

Autor przeanalizował podstawowe przepisy regulujące pojęcie użyteczności publicznej. Szczegółnej analizie poddano wskazane w art. 1 ust. 2 ustawy o gospodarce komunalnej⁵ przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie usługi świadczonej przez jednostkę samorządu terytorialnego do sfery użyteczności publicznej. Celem artykułu jest również przedstawienie najważniejszych spostrzeżeń doktryny i wybranego orzecznictwa w badanym zakresie oraz wyróżnienie najważniejszych wniosków z przeprowadzonego badania, w tym wskazanie obszarów problematycznych i sformułowanie propozycji *de lege ferenda*.

Badanie opierało się na analizie przepisów prawnych dotyczących pojęcia i zakresu użyteczności publicznej (metoda dogmatyczno-prawna) oraz dwóch wybranych przez autora orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego (metoda empiryczna). Głównymi zagadnieniami, na które została zwrócona uwaga podczas wykorzystania metody empirycznej, były: stan faktyczny sprawy, stanowiska stron postępowania sądowego, zapadłe rozstrzygnięcie oraz jego uzasadnienie, ze szczególnym uwzględnieniem rozważań teoretycznoprawnych poczynionych przez organy orzekające.

Termin „użyteczność publiczna” w przepisach prawa

Chociaż, jak już wspomniano, współczesna definicja „użyteczności publicznej” wywodzi się z lat 90. XX w., wcześniejsze przepisy również powoływały się na tożsame pojęcie. Dla przykładu rozporządzenie Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 1922 r. w przedmiocie spółek akcyjnych, mających znaczenie państwowe lub użyteczności publicznej⁶, wskazywało, że do spółek akcyjnych o znaczeniu państwowym lub użyteczności publicznej zaliczają się spółki, mające na celu m.in.: wyrób amunicji i produktów przemysłu wojenno-chemicznego, budowę i eksploatację kanałów wodnych, budowę i eksploatację dróg żelaznych, żeglugę morską

LLO; Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Lublinie, Działalność spółek komunalnych w województwie lubelskim, LLU.430.05.2020, nr ewid. 5/2021/P/20/068/LLU; Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura we Wrocławiu, Finansowanie i wspieranie działalności spółek z udziałem jednostek samorządu terytorialnego w województwie dolnośląskim, LWR.430.002.2021, nr ewid. 65/2021/P/20/088/LWR; Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Szczecinie, Funkcjonowanie spółek komunalnych w województwie pomorskim i zachodniopomorskim, LSZ.430.003.2021, nr ewid. 148/2021/P/21/092/LSZ.

⁵ Ustawa z dnia 20.12.1996 r. o gospodarce komunalnej, Dz.U. z 1997 r., Nr 9, poz. 43 ze zm.

⁶ Rozporządzenie Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dnia 31.05.1922 r. w przedmiocie spółek akcyjnych, mających znaczenie państwowe lub użyteczności publicznej, Dz.U. z 1922 r., Nr 51, poz. 459 ze zm.

i rzeczną, eksploatację telefonów, wodociągów, tramwajów, elektrowni i gazowni miejskich, rzeźni, operacje kredytowe, asekuracje, budowę aparatów i silników lotniczych oraz eksploatację linii powietrznych. Podobnie ustawa z 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych⁷ stanowiła w art. 6 ust. 1, że przedsiębiorstwa użyteczności publicznej mają przede wszystkim na celu bieżące i nieprzerwane zaspokajanie potrzeb ludności, a w szczególności produkcję lub świadczenie usług w zakresie: inżynierii sanitarnej, komunikacji miejskiej, zaopatrzenia ludności w energię elektryczną, gazową i ciepłą, zarządu państwowymi zasobami lokalowymi, terenami zielonymi i uzdrowiskami, usług pogrzebowych i utrzymania urządzeń cmentarnych oraz usług kulturalnych.

Aktualnie definicją „użyteczności publicznej” posługują się przede wszystkim tzw. ustawy samorządowe i ustawa o gospodarce komunalnej⁸. Pojawiła się ona we współczesnym obrocie prawnym na skutek uchwalenia art. 9 ust. 2 ustawy z 1990 r. o samorządzie gminnym⁹, zgodnie z którym gmina oraz inna gminna osoba prawna może prowadzić działalność gospodarczą wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej, jeżeli wymagają tego potrzeby społeczne. W latach 1993, 1997 i 1999 zmieniono brzmienie tego przepisu w ten sposób, że określono, iż gmina oraz inna komunalna osoba prawna może prowadzić działalność gospodarczą wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej wyłącznie w przypadkach określonych w odrębnej ustawie, a także dodano ust. 4 w art. 9 stanowiący, że zadaniami użyteczności publicznej, w rozumieniu ustawy, są zadania własne gminy określone w art. 7 ust. 1, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych.

Zgodnie z przywołanym art. 7 ust. 1 zadania własne gminy aktualnie obejmują m.in. sprawy: ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i gospodarki wodnej, gminnych dróg, wodociągów, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz, telekomunikacji, lokalnego transportu zbiorowego, ochrony zdrowia, pomocy społecznej, wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej, gminnego budownictwa mieszkaniowego, edukacji publicznej, kultury, ochrony zabytków, kultury fizycznej i turystyki, targowisk, zieleni gminnej, cmentarzy gminnych, porządku publicznego i bezpieczeństwa oraz ochrony przeciwpożarowej i przeciwpowodziowej, utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz

⁷ Ustawa z dnia 25.09.1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych, Dz.U. z 1981 r., Nr 24, poz. 122 ze zm.

⁸ G. Cern, *Pojęcie zadań publicznych*, [w:] B. Dolnicki, *Sposoby realizacji zadań publicznych*, Warszawa 2017, LEX.

⁹ Ustawa z dnia 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U. z 1990 r., Nr 16, poz. 95 ze zm.

obiektów administracyjnych, polityki prorodzinnej, wspierania i upowszechniania idei samorządowej, promocji gminy, współpracy i działalności na rzecz organizacji pozarządowych, współpracy ze społecznościami lokalnymi i regionalnymi innych państw. W zakresie, w jakim zadania te są zbieżne zakresem z przedmiotem działalności określonym w uchwale organu stanowiącego bądź umowie spółki, gmina może powierzać wykonywanie zadań spółce komunalnej¹⁰.

Również ustawa o samorządzie powiatowym z 1998 r.¹¹ posługuje się pojęciem użyteczności publicznej, jednakże w sposób zgoła odmienny, stanowiąc w art. 6, że powiat nie może prowadzić działalności gospodarczej wykraczającej poza zadania o charakterze użyteczności publicznej. Stan ten utrzymuje się do dzisiaj i wyklucza podejmowanie przez te jednostki jakiegokolwiek działalności komercyjnej¹².

Przedmiotowe pojęcie znalazło również swoje miejsce w ustawie z 1998 r. o samorządzie województwa¹³, która w art. 13 przewidywała, że w sferze użyteczności publicznej województwo może tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, a także może przystępować do takich spółek oraz że poza sferą użyteczności publicznej województwo może tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne (aktualnie również spółdzielnie i regionalne fundusze rozwoju) oraz przystępować do nich, jeżeli działalność spółek polega na wykonywaniu czynności promocyjnych, edukacyjnych i wydawniczych (aktualnie również telekomunikacyjnych) służących rozwojowi województwa.

Twórcy nowego systemu prawa przewidzieli, że przepisy te będzie precyzował odrębny akt prawny, którym ostatecznie stała się uchwalona w 1996 r. ustawa o gospodarce komunalnej. Ustawodawca podjął tym samym próbę zarówno zdefiniowania sfery użyteczności publicznej, jak i określenia jej granic. Art. 1 ust. 2 wspomnianego aktu prawnego stanowi, że *gospodarka komunalna* obejmuje w szczególności zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Norma wskazuje więc pewne kluczowe cechy określające zadania o charakterze użyteczności publicznej. Są to: cel stanowiący zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności, świadczenie usług powszechnie dostępnych oraz działanie bieżące i nieprzerwane. Aby można było mówić o zadaniu o charakterze użyteczności publicznej, przesłanki te muszą być spełniane łącznie¹⁴.

¹⁰ G. Cern, *Zadania gminy z zakresu gospodarki komunalnej a stosowanie ustawy Prawo zamówień publicznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2014, nr 10, s. 19-24.

¹¹ Ustawa z dnia 5.06.1998 r. o samorządzie powiatowym, Dz.U. z 1998 r., Nr 91, poz. 578 ze zm.

¹² M. Szydło, *Działalność gospodarcza powiatu*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2008, nr 2, s. 22-47.

¹³ Ustawa z dnia 5.06.1998 r. o samorządzie województwa, Dz.U. z 1998 r., Nr 91, poz. 576 ze zm.

¹⁴ C. Banasiński, K. Jaroszyński, *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 37; R.L. Kwaśnicki, P. Izdebski, *Ograniczenia wolności działalności gospodarczej jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie spółek prawa handlowego*, [w:] K. Małyś-Sulińska, M. Stec, *Podmiotowość samorządu terytorialnego a zakres zadań i kompetencji*, Warszawa 2020, LEX.

Pierwsza z wymienionych przesłanek, czyli „cel stanowiący zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności” sprawia wiele problemów interpretacyjnych już od strony językowej. Należy zauważyć, że w poszczególnych aktach prawnych, które dotyczą przedmiotowego badania, ustawodawca wykorzystuje różne terminy do opisanie tych samych kwestii. Oprócz „zbiorowych potrzeb ludności”, użytych we wskazanej ustawie o gospodarce komunalnej, możemy wymienić tu również wskazane w Konstytucji RP „potrzeby wspólnoty samorządowej” oraz „zbiorowe potrzeby wspólnoty” z ustawy o samorządzie gminnym. Należałoby przyjąć, iż wymienione wyżej pojęcia są tożsame pod względem ich zawartości merytorycznej, jednak pod kątem spójności regulacji prawnych zjawisko to należy ocenić negatywnie.

Badając treść zwrotu „zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności/wspólnoty”, czyli wspólnego celu wszystkich zadań ze sfery użyteczności publicznej, należałoby przyjąć, iż odnosi się on do pewnego zbioru uniwersalnych potrzeb i wartości wszystkich społeczności. Jak pisze Leon Kieres, to właśnie do nich odnosi się ocena konieczności wykonywania danego zadania przez określone działania¹⁵. Istotne jest, że potrzeby te powinny odnosić się do określonej „zbiorowości”, czyli w zależności od rodzaju jednostki samorządu terytorialnego, do potrzeb lokalnych (gminy), ponadlokalnych (powiaty) lub regionalnych (województwa).

Nie zostało jednak prawnie określone, choćby poprzez katalog otwarty, jakie potrzeby możemy zaklasyfikować jako odnoszące się do całej zbiorowości społeczeństwa. Zgodnie ze wspomnianymi już ustawami samorządowymi wspólnotę samorządową na każdym poziomie tworzą jej mieszkańcy i zgodnie ze stanowiskiem doktryny to oni są władni uznać, że określona przez nich potrzeba powinna być chroniona w interesie tej wspólnoty. Działanie takie może być determinowane przez czynniki wyróżniające daną jednostkę samorządową wobec innych jednostek, m.in. ich usytuowanie, stan majątkowy czy sytuację demograficzną¹⁶. Może więc okazać się, że dana potrzeba będzie na poziomie jednej społeczności potrzebą zaspokajaną w interesie zbiorowym, a w innej jedynie w interesie grupy jednostek¹⁷.

Druga przesłanka konieczna dla uznania zadania jednostki samorządu terytorialnego jako znajdującego się w sferze użyteczności publicznej to „świadczenie usług powszechnie dostępnych”. Granic powszechnej dostępności nie należy rozumieć w sposób absolutny, lecz raczej jako przyznanie każdemu, kto spełnia określone warunki (np. wiek, status społeczny, uiszczenie opłaty), prawa do korzystania

¹⁵ L. Kieres, *Gospodarka komunalna – pojęcie*, [w:] *System Prawa Administracyjnego. Tom 8B: Publiczne prawo gospodarcze*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2018, s. 61.

¹⁶ S. Dudzik, *Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego. Problematyka prawna*, Kraków 1998, s. 164-165, L. Kieres, *Gospodarka komunalna – pojęcie*, [w:] *System Prawa...*, s. 70-71.

¹⁷ G. Cern, J. Kruczałak-Jankowska, *Nadzór właścicielski w spółkach komunalnych z udziałem gminy sprawowany przez organ stanowiący oraz wykonawczy gminy – uwagi krytyczne*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2016, nr 2, s. 223-236.

z usługi będącej efektem realizacji określonego zadania jednostki samorządu terytorialnego¹⁸. Jednak skonstruowany w ten sposób przepis, szczególnie mając na uwadze kwestię odpłatności za świadczone usługi, powoduje, iż granica pomiędzy swoistą inkluzywnością a ekskluzywnością usługi jest płynna, a co gorsza – trudno mierzalna. Prowadzi to nieuchronnie do niepewności prawnej przy ustalaniu warunków dostępności usług świadczonych przez jednostki samorządu terytorialnego.

Należy podkreślić, że obowiązek zapewnienia lokalnemu społeczeństwu powszechnej dostępności usług, które dana jednostka samorządu terytorialnego uważa za znajdującą się w sferze użyteczności publicznej, ciąży wyłącznie na samych jednostkach. W tym zakresie należałoby postulować zapewnienie skuteczniejszego systemu nadzoru nad działalnością samorządową tego rodzaju oraz stworzenie katalogu warunków i gwarancji, które mogłyby sprawić, że przesłanka dostępności byłaby bardziej rzeczywista¹⁹.

Odnosnie do trzeciej przesłanki, czyli „bieżącego i nieprzerwanego działania” w świadczeniu usług przez jednostki samorządu terytorialnego, charakteryzuje ona użyteczność publiczną od strony organizacyjnej, gdzie słowo „bieżący” należy rozumieć jako „trwający obecnie, teraźniejszy”, a „nieprzerwany” jako „trwający stale, ciągły”²⁰. Nie należy jednak postulować w tym zakresie utrzymywania oferty i świadczenia usług przez jednostki samorządowe bez jakichkolwiek przerw czasowych. Decydujące znaczenie odgrywa tu kryterium racjonalności, czyli odniesienia się do faktycznych potrzeb mieszkańców. Nie budzi wątpliwości konieczność dostarczania mieszkańcom różnego rodzaju mediów w sposób literalnie ciągły, jednak w przypadku innych usług (np. komunikacyjnych), samorząd powinien dostosować czasowy wymiar ich dostępności do potrzeb mieszkańców i własnych możliwości. W przypadku tej przesłanki, podobnie jak przy poprzedniej, niejednokrotnie trudno jest oszacować, czy dana usługa jest wystarczająco bieżąca i wystarczająco nieprzerwana.

Termin „użyteczność publiczna” w wybranych orzeczeniach

Jak już wspomniano, autor w niniejszym badaniu poddał analizie dwa wybrane postępowania sądowe toczące się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym i Sądem Najwyższym, badając w szczególności zapadłe rozstrzygnięcia oraz ich

¹⁸ A. Wasilewski, *Przedsiębiorstwo użyteczności publicznej w świetle prawa polskiego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1982, nr 1-2, s. 12.

¹⁹ S. Dudzik, *op. cit.*, s. 296.

²⁰ J. Gola, *Wykonywanie zadań o charakterze użyteczności publicznej przez jednostki samorządu terytorialnego a działalność gospodarcza*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, No 3555, „Przegląd Prawa i Administracji”, XCVIII, Wrocław 2014, s. 27-28.

uzasadnienia, ze szczególnym uwzględnieniem rozważań teoretycznoprawnych poczynionych przez sądy.

Pierwsze zbadane orzeczenie pozwoliło odpowiedzieć na pytanie, czy zadania własne jednostek samorządu terytorialnego, które ustawodawca określił w ustawach samorządowych, korelują, a jeżeli tak, to czy w sposób zupełny z zadaniami o charakterze użyteczności, o których mowa w ustawie o gospodarce komunalnej. 16 maja 2006 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok, rozpoznając skargę kasacyjną Wojewody Dolnośląskiego od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 17 listopada 2005 r., w sprawie skargi tegoż wojewody na uchwałę Rady Powiatu Dzierżoniowskiego z 31 stycznia 2003 r. w przedmiocie wyrażenia zgody na utworzenie Funduszu Połączeń Kredytowych Powiatu Dzierżoniowskiego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością²¹. Głównym zagadnieniem prawnym przedmiotowego stanu faktycznego było rozstrzygnięcie, czy prowadzenie przez powiat (który zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy o samorządzie powiatowym nie może prowadzić działalności wykraczającej poza sferę użyteczności publicznej) usług finansowych w postaci udzielania pożyczek i kredytów mieści się w sferze użyteczności publicznej, czy też przekracza jej granice.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził w niniejszym postępowaniu, że głównym celem działalności jednostek samorządu terytorialnego jest realizacja zadań własnych polegających na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb ludności, w szczególności zadań o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Sąd, powołując się na rozważania Krzysztofa Byjocha i Sylwestra Redeła stwierdził, że pojęcie użyteczności publicznej nie zostało zdefiniowane w sposób wyraźny, pozwalający na jasne i precyzyjne rozdzielenie działania w sferze użyteczności publicznej oraz poza tą sferą²². Co istotne, na etapie postępowania przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu, Sąd przyjął, że zadaniem o charakterze użyteczności publicznej w rozumieniu ustawy o gospodarce komunalnej jest każde zadanie przewidziane do realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego określonego szerebu w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się z takim rozumieniem art. 1 ustawy o gospodarce komunalnej, który stanowi, że gospodarka komunalna polega na wykonywaniu zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego mających na celu zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, a przymiot użyteczności publicznej mają te zadania, których celem jest nieprzerwane i bieżące zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze

²¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16.05.2006 r., sygn. akt II OSK 288/06, OwSS 2006/4/108.

²² K. Byjoch, S. Redel, *Prawo gospodarki komunalnej*, Warszawa 2000, s. 59-66.

świadczenia usług powszechnie dostępnych. Wykładnia powyższego przepisu doprowadziła Naczelny Sąd Administracyjny do wniosku, że zadania o charakterze użyteczności publicznej nie wyczerpują kategorii działalności prowadzonej przez jednostki samorządu terytorialnego w ramach gospodarki komunalnej. Tym samym zadania własne jednostek samorządu terytorialnego są kategorią szerszą niż zadania o charakterze użyteczności publicznej, które się w niej mieszczą²³.

Sąd, rozpoznając sprawę, uzależnił więc ocenę dopuszczalności prowadzenia przez powiat spółki, której głównym przedmiotem działalności byłoby prowadzenie usług finansowych w postaci udzielania pożyczek i kredytów, od wykazania, że działalność taka mieści się nie tylko w sferze zadań powiatu, lecz *stricte* w sferze użyteczności publicznej. Ostatecznie Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, iż zaproponowana przez powiat działalność nie mieści się w jej granicach, gdyż nie można uznać jej za formę realizacji zadań mających na celu bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty. Sąd na podstawie celów określonych w statucie spółki ocenił, iż działania podejmowane przez spółkę byłyby ograniczone do stosunkowo niewielkiego kręgu podmiotów (małych i średnich przedsiębiorców), przez co nie spełniałyby omówionych we wcześniejszej części niniejszego artykułu warunków – potrzeb wspólnoty o charakterze zbiorowym oraz świadczenia usług powszechnie dostępnych.

W drugim analizowanym orzeczeniu, wydanym przez Sąd Najwyższy 18 maja 2011 r., dokonano istotnej oceny charakteru zadań przewidzianych w art. 1 ust. 2 ustawy o gospodarce komunalnej, a więc zadań o charakterze użyteczności publicznej. Sąd Najwyższy rozpoznawał zagadnienie prawne powstałe przy rozpoznawaniu przez Sąd Okręgowy w Łomży apelacji od wyroku Sądu Rejonowego w Łomży z 10 listopada 2010 r., dotyczącego sporu jednej ze wspólnot mieszkaniowych w Łomży z Miastem Łomża – Zakładem Gospodarki Mieszkaniowej²⁴. Postawione Sądowi Najwyższemu zagadnienie prawne brzmiało: „Czy administrowanie przez jednostkę samorządu terytorialnego – na zasadach komercyjnych – nieruchomością wspólnoty mieszkaniowej, której to wspólnoty ta jednostka samorządu terytorialnego jest także członkiem – stanowi wykonywanie zadań o charakterze użyteczności publicznej w rozumieniu przepisu art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej [...] w związku z przepisem art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym [...]?”.

Sąd Najwyższy, choć ostatecznie odmówił podjęcia uchwały w przedmiotowej sprawie, dokonał w wydanym postanowieniu szczegółowej analizy definicji użyteczności publicznej. Sąd stwierdził, że powołane w zagadnieniu prawnym prze-

²³ Tak również: P. Wagner, *Kilka uwag na temat ustawy o gospodarce komunalnej*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 12, s. 13–20.

²⁴ Postanowienie Sądu Najwyższego z 18 maja 2011 r., sygn. akt III CZP 22/11, LEX nr 898252.

pisy określają zadania użyteczności publicznej przez wskazanie celu, jaki powinny spełniać (tj. bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych), jednak nie wspominają, nawet przykładowo, o jakie rodzaje zadań chodzi. Sąd, dokonując wykładni przepisów, uznał, że zadania te muszą wyróżniać się szczególnymi i kwalifikowanymi cechami i polegać na organizowaniu lub bezpośrednim świadczeniu usług, z tym że świadczeniem usług mogą zajmować się podmioty wymienione w art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej (czyli samorządowe zakłady budżetowe i spółki prawa handlowego). Wspomniane przez sąd szczególne i kwalifikowane cechy zadań użyteczności publicznej polegają na: powszechności usług („z uwagi na ich publiczny charakter lub zagwarantowanie prawnie dostępu do nich wszystkim zainteresowanym podmiotom”), szczególnym charakterze potrzeb, które realizują („usługi [...] należące do kategorii elementarnych, absolutnych, podstawowych i powszechnie występujących w sferze infrastruktury technicznej lub społecznej”, „wskazujących na ich wagę dla społeczności gminnej”) i wykonywaniu zadań w sposób bieżący i nieprzerwany. Sąd Najwyższy stwierdził ponadto, że działalność podmiotów świadczących usługi o charakterze użyteczności publicznej może być odpłatna, ale nie powinna być bezpośrednio nastawiona na osiągnięcie zysku.

W prowadzonym postępowaniu, oceniając usługi zarządu nieruchomościami należącymi do osób prywatnych, sąd, powołując się na Edytę Hadrowicz, stwierdził, że nie mogą one mieścić się w sferze użyteczności publicznej, gdyż mają one na celu zaspokajanie jednostkowych interesów mieszkańców gminy, które nie łączą się z przymusem korzystania z usług zakładu budżetowego²⁵.

Wnioski

Sformułowanie definicji oraz określenie dopuszczalnego zakresu działalności w sferze użyteczności publicznej stanowi dla jednostek samorządu terytorialnego istotne wyzwanie, które ma bezpośrednie przełożenie na realizację przyjętych przez nie budżetów. Enigmatyczny przepis art. 1 ust. 2 ustawy o gospodarce komunalnej stanowiący, iż celem zadań o charakterze użyteczności publicznej musi być bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych, jest jednak nieprecyzyjny. Wpływa to niejednokrotnie na podejmowanie przez jednostki samorządu terytorialnego inicjatyw go-

²⁵ E. Hadrowicz, *Prawa i obowiązki gminy we wspólnocie mieszkaniowej*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 10, s. 42-44.

spodarczych niezgodnych z prawem, co może być traktowane jako nadużywanie przez nie praw podmiotowych²⁶.

Zbadane przez autora dwa wybrane orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Sądu Najwyższego precyzują nieco charakter przedmiotowego zagadnienia, jednak wciąż nie dają jednostkom samorządu terytorialnego wystarczającej pewności w stosowaniu omawianych przepisów, ponieważ, jak wynika z raportów Najwyższej Izby Kontroli, niemal co trzecia kontrolowana spółka komunalna prowadzi działalność niedozwoloną w świetle obowiązujących przepisów, m.in. wykraczając poza sferę użyteczności publicznej w sytuacjach, gdy prawo na to nie pozwala.

Poziom ogólności przyjętych przepisów powoduje, że katalog zadań mieszczących się w sferze użyteczności publicznej jest otwarty i zmienny. Biorąc pod uwagę coraz szybciej zachodzące zmiany społeczne, należałoby *de lege ferenda* postulować podjęcie kroków prawnych w celu doprecyzowania granic sfery użyteczności publicznej poprzez nowelizację ustawy o gospodarce komunalnej. Innym możliwym rozwiązaniem powstałych wątpliwości prawnych mogłoby być ograniczenie działalności jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek jedynie do realizacji zadań o charakterze użyteczności publicznej. Rozwiązanie to, polegające *de facto* na uchynieniu art. 10 ustawy o gospodarce komunalnej, w ocenie autora byłoby jednak zbyt daleko idące.

Literatura

- Banasieński C., Jaroszyński K., *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Byjoch K., Redel S., *Prawo gospodarki komunalnej*, Warszawa 2000.
- Cern G., *Pojęcie zadań publicznych*, [w:] Dolnicki B., *Sposoby realizacji zadań publicznych*, Warszawa 2017, LEX.
- Cern G., *Zadania gminy z zakresu gospodarki komunalnej a stosowanie ustawy Prawo zamówień publicznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2014, nr 10.
- Cern G., Kruczałak-Jankowska J., *Nadzór właścicielski w spółkach komunalnych z udziałem gminy sprawowany przez organ stanowiący oraz wykonawczy gminy – uwagi krytyczne*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2016, nr 2.
- Dudzik S., *Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego. Problematyka prawna*, Kraków 1998.
- Gola J., *Wykonywanie zadań o charakterze użyteczności publicznej przez jednostki samorządu terytorialnego a działalność gospodarcza*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, No 3555, „Przegląd Prawa i Administracji”, XCVIII, Wrocław 2014.
- Hadrowicz E., *Prawa i obowiązki gminy we wspólnocie mieszkaniowej*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 10.
- Kieres L., *Gospodarka komunalna – pojęcie*, [w:] *System Prawa Administracyjnego. Tom 8B. Publiczne prawo gospodarcze*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2018.

²⁶ R. Szczepaniak, *Dopuszczalny zakres działania spółki komunalnej*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2014, nr 2, s. 449–472.

- Kwaśnicki R.L., Izdebski P., *Ograniczenia wolności działalności gospodarczej jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie spółek prawa handlowego*, [w:] K. Małysa-Sulińska, M. Stec, *Podmiotowość samorządu terytorialnego a zakres jego zadań i kompetencji*, Warszawa 2020, LEX.
- Stec M., *O potrzebie reinterpretacji (i nie tylko) niektórych pojęć w zakresie samorządowych zadań i kompetencji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2017, nr 3.
- Szczepaniak R., *Dopuszczalny zakres działania spółki komunalnej*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2014, nr 2.
- Szydło M., *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2008, LEX.
- Szydło M., *Działalność gospodarcza powiatu*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2008, nr 2.
- Wagner P., *Kilka uwag na temat ustawy o gospodarce komunalnej*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 12.
- Wasilewski A., *Przedsiębiorstwo użyteczności publicznej w świetle prawa polskiego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1982, nr 1-2.
- Wikisłownik, hasła: utilitas, <https://pl.wiktionary.org/wiki/utilitas>; utilis, <https://pl.wiktionary.org/wiki/utilis#1a>; użyteczność, <https://pl.wiktionary.org/wiki/u%C5%BCyteczno%C5%9B%C4%87>; publicus, <https://pl.wiktionary.org/wiki/publicus>.
- Wojciechowski E., *Wady ustawy o gospodarce komunalnej*, „Gazeta Prawna” 1997, nr 15.