

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

1/2018

Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

Rada naukowa:

Prof. zw. dr hab. Wiesława Miemieć (przewodnicząca)

Prof. zw. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Dr hab. prof. nadzw. Krystyna Sawicka

Prof. JUDr Petr Mrkývka, Ph. D

Prof. Dr. Elena V. Chernikova

Assoc. prof. Lilia Abramchik

Komitet redakcyjny:

Prof. zw. dr hab. Wiesława Miemieć (redaktor naczelny)

Dr hab. prof. nadzw. UW r Paweł Borszowski (za-ca redaktora naczelnego)

Dr hab. prof. nadzw. UW r Witold Srokosz (za-ca redaktora naczelnego)

Dr Paweł Lenio (sekretarz)

Mgr Artur Hałasz (sekretarz)

Redaktorzy tematyczni:

Dr hab. prof. nadzw. UW r Patrycja Zawadzka (prawo bankowe i rynków finansowych)

Dr hab. Katarzyna Kopyściańska (prawo podatkowe)

Dr Przemysław Pest (prawo finansów publicznych)

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

1/2018

Redaktor naczelny Prof. zw. dr hab. Wiesława Miemiec

Projekt okładki i layout:

Marta Kubiak · www.serw.us

Korekta językowa:

Patryk Suszko

Wydawca:

Uniwersytet Wrocławski - Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego, ul. Uniwersytecka 22/26, 50-145 Wrocław

ISSN 2544-8382

Wersją pierwotną czasopisma jest wersja papierowa

Copyright by Uniwersytet Wrocławski
Wrocław 2018 r.

Redakcja czasopisma:

„Kwartalnik Prawno-Finansowy”
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytet Wrocławski
ul. Uniwersytecka 22/26
50-145 Wrocław

SPIS TREŚCI

Artykuły

W. Miemiec, P. Pest

Wykorzystywanie oleju napędowego do produkcji rolnej a zwrot podatku akcyzowego **9**

B. Brzeziński

Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji) **23**

A. Nita

Władcze i niewładcze działania gminy jako kryterium opodatkowania podatkiem od towarów i usług **47**

P. Lenio

Prawne aspekty finansowania systemu ochrony zdrowia we Włoszech **63**

P. Selera

Przychody uzyskiwane z tytułu umów o dzieło o rezultacie niematerialnym – konsekwencje na gruncie prawa ubezpieczeń społecznych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych **83**

Recenzje

J. Wantoch-Rekowski

Andrzej Borodo „Konstrukcja prawna ustawy budżetowej”,
„Dom Organizatora” Toruń 2017, ISBN 978-83-7285-824-5, s. 155 **105**

SŁOWO WSTĘPNE

Przedstawiamy Czytelnikom pierwszy numer nowego czasopisma „Kwartalnik Prawno-Finansowy” – założonego przez zespół pracowników Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego.

W zamierzeniu tematyka czasopisma ma obejmować prawo finansów publicznych, prawo podatkowe i prawo rynku finansowego, ale także zagadnienia finansów publicznych. Za cel stawiamy sobie poszukiwanie i wskazywanie problemów badawczych w tym obszarze regulacji prawnej, jak również problemów badawczych z obszaru finansów publicznych. W szybko zmieniającej się rzeczywistości społecznej i gospodarczej system prawa zmienia się równie szybko. Dlatego też stworzenie forum, na którym będzie się mogła rozwijać współpraca naukowa z krajowymi i zagranicznymi instytucjami i ośrodkami akademickimi oraz z instytucjami państwowymi i samorządowymi, jest z pewnością celowe – zarówno z punktu widzenia teoretyków, jak i praktyków.

Do wzięcia udziału w premierowym wydaniu kwartalnika zaprosiliśmy uznanych przedstawicieli nauki prawa finansów publicznych, prawa podatkowego i prawa rynku finansowego. Z zawartości tomu wynika, że zakres problemów, które uznali oni za warte podjęcia badań, jest zróżnicowany. Mamy nadzieję, że kolejne wydania kwartalnika pokażą, jak szerokie jest spektrum zagadnień prawno-finansowych oczekujących na pogłębioną analizę naukową.

Przy okazji prezentacji pierwszego numeru czasopisma pragniemy gorąco zachęcić naszych Czytelników, aby zechcieli przyczynić się do kontynuacji rozpoczętego przez nas dzieła.

Prosimy więc wszystkich, którzy są gotowi wnieść wkład w rozwój nauki prawa finansów publicznych, prawa podatkowego i prawa rynku finansowego, a także finansów publicznych o kontakt z nami, o nadsyłanie propozycji, o zachęcanie do wspólnego uczestnictwa w niekończącej się budowie gmachu nauki prawa.

Redaktor naczelny Prof. zw. dr hab. Wiesława Miemieć

Wykorzystywanie oleju napędowego do produkcji rolnej a zwrot podatku akcyzowego¹

The use of diesel fuel in agricultural production and refund of excise tax

Streszczenie

Artykuł analizuje na ile regulacje prawne przyjęte w ustawie z dnia 10 marca 2006 roku o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej pozwalają na realizację założonej funkcji zwrotu, a co za tym idzie – czy projektowana funkcja instytucji zwrotu podatku akcyzowego jest w tym przypadku faktycznie realizowana. Dla ustalenia zbieżności funkcji założonej i realizowanej artykuł bada konstrukcję definicji producenta rolnego jako uprawnionego do zwrotu podatku akcyzowego oraz rzeczywistego wykorzystania oleju napędowego do produkcji rolnej jako przesłanki zwrotu podatku akcyzowego. Przedstawienie i zbadanie instytucji zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej prowadziło do następujących wniosków: 1) korzyści z tej instytucji mogą faktycznie osiągać osoby nie będące producentami rolnymi, 2) brak korelacji pomiędzy zwrotem podatku a wykorzystaniem oleju napędowego do produkcji rolnej,

¹ Artykuł stanowi zaktualizowaną wersję opracowania opublikowanego wcześniej w języku angielskim: W. Miemieć, P. Pest, The development of agricultural production and refund of excise tax [w:] Essential problems with taxation of agriculture, M. Burzec, P. Smoleń (red.), Lublin 2017, s. 91-100.

3) możliwość otrzymania zwrotu w sytuacji, gdy dany podmiot nie posiada żadnego urządzenia rolniczego, 4) brak indywidualizacji limitu zwrotu i jego utrzymywanie od 10 lat na tym samym poziomie, 5) brak obowiązku ustalenia kodu oleju napędowego na fakturze VAT.

Słowa kluczowe: akcyza, podatek akcyzowy, zwrot podatku, olej napędowy, produkcja rolna

Abstract

The study examines the manner in which the definition of an agricultural producer entitled to excise tax refund is constructed, and the real use of diesel fuel in agricultural production as a condition of excise tax refund to establish whether legal regulation adopted in the Act of 10 March 2006 on the refund of excise tax included in the price of diesel fuel used for agricultural production facilitate the realization of that assumed function, and thus whether the planned function of the institution of excise tax refund is, in fact, accomplished. The article presents legal construction of the institution of refund of excise tax included in the price of diesel fuel used in agricultural production and its practical issues. The presentation and examination of the institution of refund of the excise tax leads to the following conclusions: 1) the benefits of this institution can in fact be enjoyed by individuals who are not agricultural producers, 2) there is no correlation between refund of the tax and the use of diesel fuel in agricultural production, 3) it is possible to receive the refund when a given entity does not possess any agricultural machines, 4) there is no individualization of the refund limit and it has been left at the same level for 10 years, 5) there is no obligation to place the code of diesel fuel on a VAT invoice.

Keywords: excise tax, tax refund, diesel fuel, agricultural production

1. Wprowadzenie

Mija już ponad 10 lat od wejścia w życie ustawy z dnia 10 marca 2006 roku o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej². Z tej okazji warto pochylić się nad tym aktem prawnym, który ma istotne znaczenie dla finansowania i opodatkowania rolnictwa w Polsce. Podatek akcyzowy jest podatkiem który, co do zasady, nie podlega zwrotowi i potrąceniu³. Instytucja zwrotu podatku akcyzowego uregulowana w wyżej wymienionej ustawie jest wyjątkiem od tej zasady i ma charakter szczególnej preferencji podatkowej⁴, której funkcją – zgodnie z intencją projektodawcy – jest wsparcie polskiego rolnictwa przez obniżenie kosztów produkcji rolnej dla producentów rolnych na terenie Polski⁵. Celem artykułu będzie przedstawienie i zbadanie na ile regulacje prawne przyjęte w ustawie pozwalają na realizację tak założonej funkcji, a co za tym idzie, czy projektowana funkcja instytucji zwrotu podatku akcyzowego jest faktycznie realizowana. Dla ustalenia zbieżności funkcji założonej i realizowanej kluczowa będzie odpowiedź na pytanie o konstrukcję definicji producenta rolnego jako uprawnionego do zwrotu podatku akcyzowego oraz rzeczywiste wykorzystanie oleju napędowego do produkcji rolnej jako przesłanki zwrotu podatku akcyzowego.

2. Konstrukcja prawna instytucji zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej

Ustawa z dnia 10 marca 2006 roku, regulująca problematykę zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, zawiera zarówno przepisy

² Tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 1340.

³ W. Miemieć, Podatek akcyzowy [w:] H. Dzwonkowski (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2012, s. 270.

⁴ Por. M. Popławski, Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009, s. 93.

⁵ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zwrocie części podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, Druk Sejmowy nr 284/V kad., s. 1-2.

materialnoprawne, jak i proceduralne. Regulacje materialnoprawne dotyczą określenia podmiotów, którym przysługuje zwrot podatku akcyzowego (art. 3 i art. 3a) oraz sposobu obliczania kwoty zwrotu podatku oraz jej limit (art. 4). Regulacje proceduralne, zawarte w art. 5-10, określają procedurę samego zwrotu podatku akcyzowego. Art. 2 ustawy do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących ustalania i wypłaty zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym ustawą odsyła do przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego⁶. Ustawa w art. 9 ust. 2 zawiera również odesłanie do przepisów Ordynacji podatkowej⁷, ale tylko w zakresie należności wraz z odsetkami od zaległości z tytułu pobrania nienależnego lub w nadmiernej wysokości zwrotu podatku.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy, zwrot podatku akcyzowego przysługuje producentowi rolnemu. W kolejnym ustępie tego artykułu ustawa definiuje producenta rolnego jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, będącą posiadaczem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Dla określenia podmiotów, które mogą się ubiegać o zwrot podatku akcyzowego, konieczne jest zatem odwołanie się do przepisów ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym⁸. Zgodnie z art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1 ustawy o podatku rolnym, za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej. Na podstawie tych przepisów można wskazać, że zwrot podatku akcyzowego przysługuje niezależnie od formy organizacyjnoprawnej, jeżeli dany podmiot jest właścicielem lub posiadaczem gruntu sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków

⁶ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1257.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.

⁸ Tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1892.

jako użytki rolne, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. Tak określony zakres podmiotowy ustawy jest bardzo szeroki, uzależnia bowiem uprawnienie do zwrotu podatku akcyzowego jedynie od posiadania gruntów rolnych o określonej powierzchni. Na marginesie tych rozważań warto zauważyć, że ustawa przewiduje szczególną preferencję podatkową, bowiem zwrot jest dokonywany na rzecz podmiotów, które nie są podatnikami podatku akcyzowego. Zgodnie z art. 3 ust. 3 i 4 ustawy, w przypadku gdy grunty gospodarstwa rolnego stanowią przedmiot posiadania samoistnego i posiadania zależnego, zwrot podatku przysługuje posiadaczowi zależnemu, a w przypadku gdy grunty gospodarstwa rolnego stanowią przedmiot współposiadania, zwrot podatku przysługuje temu współposiadaczowi, w stosunku do którego pozostali współposiadacze wyrazili pisemną zgodę. Pisemna zgoda nie dotyczy jednak współmałżonków. Ustawa określa również w art. 3a przypadki, w których zwrot podatku akcyzowego nie przysługuje producentowi rolnemu. Wyjątki te dotyczą spółek, które znajdują się w trudnej sytuacji ekonomicznej.

W art. 4 ustawy z dnia 10 marca 2006 roku uregulowano wysokość kwoty zwrotu podatku akcyzowego oraz jej limit. Zgodnie z tym przepisem, kwotę zwrotu podatku ustala się jako iloczyn ilości oleju napędowego zakupionego przez producenta rolnego, wynikającej z faktur VAT, i stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, obowiązującej w dniu złożenia wniosku o zwrot podatku, w ramach rocznego limitu. Wysokość zwrotu jest zatem uzależniona od dwóch czynników: 1) ilości litrów nabytego przez producenta rolnego oleju napędowego w danym okresie rozliczeniowym oraz 2) stawki zwrotu podatku. Ilość litrów jest ustalana na podstawie dołączonych do wniosku o zwrot podatku faktur VAT albo ich kopii. Z kolei stawka zwrotu podatku za 1 litr oleju napędowego na rok następny jest określania corocznie przez Radę Ministrów w drodze rozporządzenia wydawanego w terminie do dnia 30 listopada. Określając stawkę zwrotu podatku, Rada Ministrów ma obowiązek uwzględnić postanowienia projektu ustawy budżetowej

na następny rok i obowiązującą stawkę podatku akcyzowego od oleju napędowego. Zgodnie z rozporządzeniem z dnia 17 listopada 2017 roku⁹ stawka ta wynosi w 2018 roku 1,00 zł na 1 litr oleju. Analizując kolejne rozporządzenia, można zauważyć, że stawka ta stopniowo rosła, począwszy od 0,45 zł w 2006 roku, 0,55 zł w 2007 roku, 0,85 zł w latach 2008-2011, 0,95 zł w latach 2012-2015 oraz 1,00 zł od 2016 roku. W tym miejscu należy szczególnie negatywnie ocenić częstą praktykę wydawania, wbrew treści delegacji ustawowej, rozporządzeń po 30 listopada, co miało miejsce w latach 2008, 2009, 2011 oraz 2015¹⁰. Co istotne, wnioskodawcy nie są obciążeni obowiązkiem obliczenia wysokości kwoty zwrotu podatku, który ciąży na organie wydającym decyzję. Wysokość zwrotu podatku jest jednak ograniczona rocznym limitem, który ustala się, zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy, jako kwotę stanowiącą iloczyn stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, „liczby 86” oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego, określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 lutego danego roku. Wysokość rocznego limitu zwrotu podatku jest zatem uzależniona od: 1) stawki zwrotu podatku, określonej na dany rok we wskazanym wyżej rozporządzeniu Rady Ministrów, 2) „liczby 86”, która oznacza, że przyjęty przez ustawę maksymalny poziom zużycia oleju napędowego wynosi 86 litrów na 1 ha użytków rolnych oraz 3) powierzchni użytków rolnych producenta rolnego. Przy ustalaniu limitu nie uwzględnia się gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej oraz gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy, postępowanie w sprawie zwrotu podatku akcyzowego i jego wypłata, uregulowane w art. 5-10 ustawy, jest zadaniem z zakresu administracji rządowej zleconym gminom.

⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 listopada 2017 r. w sprawie stawki zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na 1 litr oleju w 2018 r. (Dz. U., poz. 2215).

¹⁰ Rozporządzenie na 2009 rok zostało wydane 23 grudnia 2008 roku, rozporządzenie na 2010 rok – 8 grudnia 2009 roku, rozporządzenie na 2012 rok – 20 grudnia 2011 roku, zaś rozporządzenia na 2016 rok – 1 grudnia 2015 roku.

Jak było już wskazywane, zgodnie z art. 2 ustawy, do postępowania w zakresie nieuregulowanym w ustawie z dnia 10 marca 2006 roku stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Organem prowadzącym postępowanie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta) właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego. Warto zwrócić uwagę, że ustaleniem kwoty zwrotu nie zajmuje się organ podatkowy obsługujący podatek akcyzowy, ale organ wykonawczy gminy, a do postępowania mają zastosowanie w większym zakresie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego niż przepisy Ordynacji podatkowej¹¹. Przyjęte rozwiązanie budzi wątpliwości, ponieważ kwestie podatkowe zostały w tym przypadku uregulowane poza ustawą podatkową, postępowania nie prowadzi organ podatkowy właściwy dla podatku akcyzowego, a do postępowania tylko w ograniczonym zakresie stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Zwrot podatku jest przyznawany w drodze decyzji wydawanej na wniosek producenta rolnego. Samo złożenie wniosku jest jednak uprawnieniem, a nie obowiązkiem producentów rolnych. Wniosek o zwrot podatku można składać dwa razy w roku, w terminach od dnia 1 lutego do ostatniego dnia lutego i od dnia 1 sierpnia do dnia 31 sierpnia danego roku i musi on zawierać elementy określone w art. 6 ust. 2 ustawy. Do wniosku o zwrot podatku dołącza się faktury VAT albo ich kopie, stanowiące dowód zakupu oleju napędowego w okresie 6 miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku. Wzór wniosku zawiera rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 28 czerwca 2013 roku¹². Decyzję w sprawie zwrotu wójt (burmistrz, prezydent miasta) wydaje w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku o zwrot podatku, zaś sam zwrot przyznaje się za okres 6 miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku o zwrot podatku. Decyzja określa limit zwrotu podatku, kwotę zwrotu podatku oraz część limitu pozostałą do wykorzystania.

¹¹ M. Popławski, Charakter prawny instytucji zwrotu podatku, Państwo i Prawo 2007, z. 9, s. 86.

¹² Dz. U., poz. 789.

Na prowadzenie postępowań w sprawie zwrotu podatku akcyzowego, jako zadanie zlecone, gmina otrzymuje dotację celową z budżetu państwa. Środki na dotację są ustalane w rezerwie celowej budżetu państwa. Ustawa budżetowa na rok 2018 z dnia 11 stycznia 2018 roku¹³ przewiduje przeznaczenie na ten cel 860 mln zł. Dotacja jest przekazywana gminom za pośrednictwem wojewodów przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na wniosek ministra właściwego do spraw rozwoju wsi. Przy ustalaniu wysokości dotacji celowej uwzględnia się koszty ustalania i wypłacania zwrotu podatku producentom rolnym, ponoszone przez gminę w wysokości 2% łącznej kwoty dotacji wypłaconych w danej gminie. Tryb przekazywania gminom dotacji celowej określa rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 23 sierpnia 2006 roku w sprawie przekazywania gminom dotacji celowej na postępowanie w sprawie zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej i jego wypłatę¹⁴.

Ustawa określa również w art. 9 ust. 1, że producent rolny, który pobrał nienależnie lub w nadmiernej wysokości zwrot podatku, jest obowiązany do jego zwrotu wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych. Do należności wraz z odsetkami od zaległości z tytułu pobrania nienależnie lub w nadmiernej wysokości zwrotu podatku stosuje się odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej¹⁵.

3. Praktyczne problemy instytucji zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej

Ustawa z dnia 10 marca 2006 roku o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej już w tytule wiąże zwrot podatku akcyzowego z wykorzystaniem go do produkcji rolnej. W literaturze przedmiotu związek ten budzi

¹³ Dz. U., poz. 291.

¹⁴ Tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 1339.

¹⁵ Por. M. Popławski, Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do zwrotu podatku [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.), Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych, Lublin 2009, s. 640-641.

jednak wątpliwości i stawiane są pytania, czy rzeczywiście wykorzystanie oleju napędowego do produkcji rolnej jest przesłanką zwrotu podatku akcyzowego¹⁶. Brzmienie tytułu ustawy oraz jej art. 1 wskazują, że wykorzystanie oleju napędowego do produkcji rolnej jest konieczną przesłanką zwrotu podatku akcyzowego. Zgodnie z tym przepisem, regulującym zakres przedmiotowy ustawy, zostały w niej określone zasady oraz tryb zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego oznaczonego kodem CN 2710 19 41 do 2710 19 49 oraz kodem CN 3824 90 91, wykorzystywanego do produkcji rolnej, zwanego dalej „olejem napędowym”. Jak wynika z tego przepisu, za każdym razem, gdy ustawa posługuje się sformułowaniem „olej napędowy” chodzi nie o każdy olej napędowy, ale jedynie o olej napędowy oznaczony określonymi kodami, wykorzystywany do produkcji rolnej. Rozpoczynając analizę od wykładni językowej oraz systemowej, należy zauważyć, że przyjęcie wniosku o wykorzystaniu oleju napędowego jako wymaganej przesłanki zwrotu podatku akcyzowego uzasadnione jest samym tytułem ustawy oraz treścią jej art. 1. Ustalenie to potwierdza treść wniosku o zwrot podatku stanowiącego załącznik do rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 28 czerwca 2013 roku, który zawiera oświadczenie wnioskodawcy, że posiadane przez niego użytki rolne są wykorzystywane do produkcji rolnej. Oświadczenie to składane jest pod groźbą odpowiedzialności karnej. Również wynik wykładni funkcjonalnej potwierdza przyjęty wniosek. Skoro bowiem założoną funkcją ustawy jest obniżenie kosztów produkcji rolnej dla producentów rolnych na terenie Polski, to zwrot podatku akcyzowego musi się wiązać z prowadzeniem produkcji rolnej, a nie jedynie z posiadaniem gruntu rolnego.

W literaturze przedmiotu wyrażane jest również stanowisko przeciwne. Wskazuje się, że na podstawie przepisów ustawy nie można uznać wykorzystywania oleju napędowego do produkcji rolnej za przesłankę

¹⁶ Por. M. Popławski, R. Dowgier, Ustawa o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. Komentarz, Warszawa 2006, s. 14-15.

zwrotu podatku akcyzowego¹⁷. Zgodnie z tym poglądem, do zwrotu podatku akcyzowego wystarczy, że wnioskodawca jest producentem rolnym, a więc posiada określony obszar gruntów rolnych, oraz złoży w stosownym terminie, na odpowiednim formularzu oraz do właściwego organu wniosek o zwrot, do którego załączy faktury VAT albo ich kopie¹⁸. Wydaje się, że formalnie ustawa łączy zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego z jego wykorzystaniem do produkcji rolnej, ale jednocześnie nie daje organom wydającym decyzję w sprawie zwrotu podatku żadnej możliwości kontroli czy olej napędowy został rzeczywiście wykorzystany do produkcji rolnej. Przyjęty w ustawie tryb postępowania w sprawie zwrotu podatku akcyzowego nie daje organowi wydającemu decyzję prawnych możliwości weryfikacji, czy przedstawione przez wnioskodawcę faktury VAT albo ich kopie dotyczą oleju napędowego faktycznie wykorzystywanego do produkcji rolnej¹⁹. Jest to jeden z podstawowych mankamentów analizowanej ustawy, który powoduje, że założona funkcja nie może być w rzeczywistości realizowana. W praktyce możliwe jest bowiem, że o zwrot podatku akcyzowego będą ubiegały się osoby, które są posiadaczami co najmniej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego gruntu sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, a które nie prowadzą na tym gruncie działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ust. 2 ustawy o podatku rolnym.

Jak było już wskazywane wcześniej, do wniosku o zwrot podatku akcyzowego wnioskodawca dołącza faktury VAT albo ich kopie, stanowiące dowód zakupu oleju napędowego w okresie 6 miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku. Przepis ten nie wymaga, aby olej napędowy został użyty do napędzania urządzeń rolniczych. Co więcej, przepis ten ani inne przepisy ustawy nie uzależniają zwrotu podatku od posiadania jakichkolwiek urządzeń rolniczych²⁰. W praktyce trudno sobie wyobrazić

¹⁷ S. Presnarowicz, *Procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz, wzory pism, przepisy*, Warszawa 2009, s. 15.

¹⁸ Tamże.

¹⁹ M. Popławski, R. Dowgier, op. cit., s. 14-15.

²⁰ Por. L. Etel, *Zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego – problemy praktyczne* [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szofno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe*

prowadzenie działalności rolniczej, nie posiadając urządzeń rolniczych. Jest to kolejny mankament ustawy, który potwierdza, że jej funkcja założona nie może być w pełni realizowana. Jak bowiem wynika z treści ustawy, producenci rolni mogą otrzymać zwrot podatku akcyzowego, nie posiadając żadnego sprzętu rolniczego, a jedynie np. samochód osobowy. Na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi w odpowiedzi na pytanie: „Czy do wniosku o zwrot podatku akcyzowego mogą być załączone faktury dokumentujące sprzedaż oleju napędowego do pojazdów samochodowych?” można znaleźć odpowiedź: „Do wniosku o zwrot podatku akcyzowego mogą być załączone faktury dokumentujące sprzedaż oleju napędowego do pojazdów samochodowych, pod warunkiem, że olej napędowy został wykorzystany do produkcji rolnej”²¹. Informacja na stronie Biuletynu Informacji Publicznej Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi potwierdza wniosek, że nie jest konieczne posiadanie jakiegokolwiek sprzętu rolniczego, aby otrzymać zwrot podatku akcyzowego, a wystarczy oświadczenie wnioskodawcy, które jak było wskazywane wyżej, ma jedynie formalny charakter, że olej napędowy został wykorzystany do produkcji rolnej.

Kwotę zwrotu podatku akcyzowego ustala się jako iloczyn ilości oleju napędowego zakupionego przez producenta rolnego, wynikającej z faktur VAT, i stawki zwrotu, w ramach rocznego limitu. Limit ten określa się jako kwotę stanowiącą iloczyn stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, „liczby 86” oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego, określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 lutego danego roku. Z tak przyjętej metody wyliczania limitu zwrotu podatku akcyzowego wynika, że maksymalny roczny poziom zużycia

źródła finansowania zadań publicznych, Lublin 2007, s. 269.

²¹ Najczęściej zadawane pytania dotyczące zwrotu podatku akcyzowego od zakupionego paliwa rolniczego, Biuletyn Informacji Publicznej Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, <https://bip.minrol.gov.pl/Informacje-Branzowe/Zwrot-podatku-akcyzowego/Najczesciej-zadawane-pytania-dotyczace-zwrotu-podatku-akcyzowego-od-zakupionego-paliwa-rolniczego2> [dostęp dnia: 15.02.2018].

oleju napędowego, uprawniający do zwrotu podatku, wynosi 86 litrów na 1 ha użytków rolnych. Przyjęta regulacja rocznego limitu zwrotu nie uwzględnia faktu, że ilość wykorzystywanego oleju napędowego dla poszczególnych upraw może być różna. W poszczególnych gospodarstwach rolnych zużycie jednostkowe oleju napędowego jest silnie zróżnicowane w zależności od struktury użytków rolnych, ukierunkowania, intensywności i technologii produkcji oraz warunków naturalnych. Zużycie oleju napędowego na gruntach ornych jest na ogół większe, a na trwałych użytkach zielonych – mniejsze od przeciętnego, zaś na gruntach ornych produkcja warzyw czy roślin okopowych wymaga większych nakładów oleju napędowego niż produkcja zbóż. W warunkach tego samego rodzaju produkcji nakłady energii ponoszone w działalności rolniczej na glebach ciężkich są większe niż na glebach lekkich²². W danych statystycznych wynika, że średnie roczne zużycie oleju napędowego wynosi przykładowo 127 litrów na hektar upraw zbóż, 177 litrów na hektar upraw ziemniaków i 304 litry na hektar upraw buraka cukrowego²³, przy ustawowym limicie zwrotu wynoszącym 86 litrów na 1 ha użytków rolnych. Przyjęte w ustawie rozwiązanie wyliczenia maksymalnego limitu zwrotu podatku akcyzowego bez jego indywidualizacji na poszczególne uprawy powoduje, że producenci rolni prowadzący działalność rolniczą w zakresie upraw wymagających większych nakładów energii (np. burak cukrowy) są w gorszej sytuacji niż ci, którzy prowadzą działalność w zakresie upraw wymagających niższych nakładów energii (np. zboża). Dla wszystkich uprawnionych wskaźnik „liczby 86” przy obliczaniu limitu zwrotu jest taki sam. Co więcej, warto również zwrócić uwagę, że od początku obowiązywania ustawy limit roczny 86 litrów oleju napędowego na 1 ha użytków rolnych nie został ani razu podwyższony. Wskazany brak indywidualizacji limitu zwrotu podatku w zależności od rodzaju upraw jest kolejnym argumentem potwierdzającym, że założona funkcja ustawy nie może być faktycznie realizowana.

²² J. Pawlak, Zużycie oleju napędowego w rolnictwie polskim, Problemy inżynierii rolniczej 2012, z. 3, s. 58-59.

²³ Tamże, s. 61.

Należy zwrócić również uwagę, że zgodnie z art. 1 analizowanej ustawy zwrot podatku akcyzowego dotyczy wyłącznie oleju napędowego oznaczonego kodem CN 2710 19 41 do 2710 19 49 oraz kodem CN 3824 90 91²⁴. Przyjęte rozwiązanie jest racjonalne, ponieważ ma uniemożliwić uzyskiwanie zwrotu podatku do paliw nie będących wykorzystywanych do produkcji rolnej. Jednak zgodnie z art. 106e ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług²⁵ na fakturze nie jest wymagane podanie kodu CN oleju napędowego. Przekłada się to na to, że organy wydające decyzje w sprawie zwrotu podatku akcyzowego nie mają możliwości weryfikacji czy przedłożone przez wnioskodawcę faktury dotyczą oleju napędowego oznaczonego jednym z tych kodów. Należy to uznać za kolejny mankament analizowanej ustawy, który utrudnia realizację jej założonych funkcji.

4. Wnioski

Przedstawienie i zbadanie instytucji zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej prowadzi do następujących wniosków:

- 1) korzyści z tej instytucji mogą faktycznie osiągać osoby nie będące producentami rolnymi,
- 2) brak korelacji pomiędzy zwrotem podatku a wykorzystaniem oleju napędowego do produkcji rolnej,
- 3) możliwość otrzymania zwrotu w sytuacji, gdy dany podmiot nie posiada żadnego urządzenia rolniczego,
- 4) brak indywidualizacji limitu zwrotu i jego utrzymywanie od 10 lat na tym samym poziomie,
- 5) brak obowiązku ustalenia kodu oleju napędowego na fakturze VAT.

Na tej podstawie należy stwierdzić, że regulacja materialnoprawna i proceduralna ustawy z dnia 10 marca 2006 roku o zwrocie podatku

²⁴ Zgodnie z art. 1a zmiany oznaczenia oleju napędowego w Nomenklaturze Scalonej (CN) nie powodują zmian w zakresie zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, jeżeli nie zostały określone w tej ustawie.

²⁵ Tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.

akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej nie realizuje założonych przez projektodawcę funkcji rzeczywistego wsparcia polskiego rolnictwa przez obniżenie kosztów produkcji rolnej dla producentów rolnych na terenie Polski.

BIBLIOGRAFIA

Etel L., Zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego – problemy praktyczne [w:] Głuchowski J., Pomorska A., Szolno-Koguc J. (red.), Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych, Lublin 2007.

Miemiec W., Pest P., The development of agricultural production and refund of excise tax [w:] Essential problems with taxation of agriculture, M. Burzec, P. Smoleń (red.), Lublin 2017, s. 91-100.

Miemiec W., Podatek akcyzowy [w:] H. Dzwonkowski (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2012, s. 270.

Pawlak J., Zużycie oleju napędowego w rolnictwie polskim, Problemy inżynierii rolniczej 2012, z. 3.

Popławski M., Charakter prawny instytucji zwrotu podatku, Państwo i Prawo 2007, z. 9.

Popławski M., Dowgier R., Ustawa o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. Komentarz, Warszawa 2006.

Popławski M., Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009.

Popławski M., Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do zwrotu podatku [w:] J. Głuchowski, Pomorska A., J. Szolno-Koguc (red.), Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych, Lublin 2009.

Presnarowicz S., Procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz, wzory pism, przepisy, Warszawa 2009.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zwrocie części podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, Druk Sejmowy nr 284/V kad.

Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)

The general principles of the tax law (an inventory attempt)

Streszczenie

W artykule analizowano jedno z kluczowych zagadnień dla całego prawa podatkowego, tj. zasady ogólne tego prawa. Autor podjął próbę inwentaryzacji tych zasad. W opracowaniu poddano zatem rozważaniom pojęcie i znaczenie zasad ogólnych prawa podatkowego, kształtowanie się zasad ogólnych prawa podatkowego, metodologię badań nad zasadami ogólnymi prawa podatkowego, a także listę idei uznawanych za zasady ogólne prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: zasady ogólne prawa podatkowego, próba inwentaryzacji zasad, pojęcie, znaczenie i metodologia

Abstract

The article analyzes one of the cornerstone issues for the entire tax law – the general principles of this law. The author has made an attempt to inventory these principles. Thus, the article discusses the concept and meaning of the general principles of the tax law, development of these principles, methodology of the research on the general principles of tax law, as well as a list of ideas recognized as a general principles of tax law.

Keywords: the general principles of the tax law, an inventory attempt, concept, meaning and methodology

1. Pojęcie i znaczenie zasad ogólnych prawa podatkowego

Zasadę ogólną można rozumieć jako zwerbalizowaną ideę, ogólną normę postępowania, wiążącą wskazówkę, której respektowanie prowadzi bądź ma prowadzić do pożądaných prakseologicznie bądź aksjologicznie rezultatów. Zasady nie tylko ukierunkowują ludzkie działanie, ale spełniają także funkcję porządkującą, będąc kryteriami oceny i samooceny działania podmiotów do stosowania zasad obowiązanych bądź podmiotów, do których zasady są adresowane¹.

Pojęcie zasad prawa bywa w literaturze prawniczej różnie rozumiane². Przykładem tego stanu rzeczy mogą być odmienne stanowiska w tym zakresie formułowane w nauce polskiej, w opracowaniach teoretyków prawa. Tutaj, w literaturze, przedstawiono dwie odmienne koncepcje.

Zgodnie z poglądem K. Opałka i J. Wróblewskiego, zasadą systemu prawa bądź jego części jest norma zawarta bezpośrednio w prawie pozytywnym lub logicznie z niego wynikająca³. Może ona także być konsekwencją logiczną grupy norm, a ponadto może być rozumiana bezpośrednio albo mieć ustalone znaczenie w wyniku przeprowadzonych zabiegów argumentacyjnych. W konsekwencji, ustalając istnienie danej zasady, szukać jej należy jako obowiązującej normy w przepisach prawa pozytywnego, a następnie uznaje się ją za normę mającą zasadnicze znaczenie. Zasadami są nie tylko normy wyrażone *expressis verbis* w przepisach prawa, ale także mogą nimi być konsekwencje norm *explicite* wyrażonych.

Druga koncepcja prezentowana jest przez S. Wronkowską, M. Zielińskiego i Z. Ziemińskiego. W tym ujęciu zasadami prawa są nie tylko normy wywiedzione z tekstów prawnych, ale również uogólnienia pewnych rozwiązań lub wzorców zachowań dokonane przez naukę

¹ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Dom Organizatora TNOiK Toruń 2011, s. 136-137.

² O porządkującym charakterze zasad prawa podatkowego i poglądom na nie w literaturze niemieckiej zob. M. Mössner, Prinzipien im Steuerrecht, Festschrift für Joachim Lang, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Köln 2010, s. 83-99.

³ K. Opałek, J. Wróblewski, Zagadnienia teorii prawa, Warszawa 1969, s. 249.

prawa, nienormowane wyraźnie przez prawo pozytywne, choć uznane za wiążące przez doktrynę, na których określenie używa się terminu „postulaty systemu prawa”⁴. Zasady ogólne prawa mogą być wspólne dla całego systemu prawa (np. zasada demokratycznego państwa prawnego) bądź tylko dla jego części.

Praktycznego znaczenia zasad ogólnych upatrywać można w tym, że pozwalają one odróżnić to, co w danej sytuacji jest regułą, a co wyjątkiem, a ponadto wskazują kierunki rozwiązania określonego zagadnienia interpretacyjnego (ale w pewnych wypadkach także i legislacyjnego), wytyczając drogę wykładni przepisów prawa. Zasady mogą mieć postać normatywną lub mieć wyraz jedynie doktrynalny bądź orzecznicy. Zasady normatywne znajdują swój wyraz *expressis verbis* w przepisach prawa podatkowego⁵.⁶

Zasady doktrynalne są wyrazem poglądów nauki na kształt czy też funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego, poszczególnych podatków czy wręcz całego systemu podatkowego. Zasady doktrynalne mają charakter postulatywny bądź też charakter konstatacji, wynikających z analizy obowiązujących rozwiązań prawnych bądź też praktyki ich stosowania. Będzie tak przykładowo w sytuacji, gdy prawo nie formułuje *expressis verbis* określonej zasady, ale analiza rozwiązań szczegółowych daje asumpt do sformułowania tezy, że rozwiązania te podporządkowane są w znaczącym stopniu określonej (choć nie zwerbalizowanej w treści

⁴ S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 61. Zob. też M. Kordela, *Zasady prawa w sensie opisowym. Próba reinterpretacji*, [w:] *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego* (red. A. Choduń i S. Czepita), Szczecin 2010, s. 439 i nast.

⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania*, Dom Organizatora TNOiK Toruń 2017, s. 288 (w druku). O tym, jak różnie mogą być rozumiane zasady ogólne opodatkowania (bądź też prawa podatkowego) świadczy artykuł C. A. Peairsa Juniora, *General Principles of Taxation: An Initial Survey*, 6 *Tax Law Review* 1950-1951 s. 267 i nast. (część I) oraz s. 471 i nast. (część II).

⁶ O tym, jak różnie mogą być rozumiane zasady ogólne opodatkowania (bądź też prawa podatkowego) świadczy artykuł C. A. Peairsa Juniora, *General Principles of Taxation: An Initial Survey*, 6 *Tax Law Review* 1950-1951 s. 267 i nast. (część I) oraz s. 471 i nast. (część II).

przepisów) myśli – zasadzie⁷. Zasady doktrynalne są wyrazem egzegezy tekstu prawnego, nierzadko jednak ich ostateczny kształt formułowany jest pod wpływem czynników zewnętrznych wobec tekstu przepisów, takich np. jak potrzeba ekonomii postępowania czy potrzeba ochrony praw jednostki⁸.

Z kolei zasady orzecznicze odzwierciedlają stanowisko judykatury w określonych, bardziej lub mniej szczegółowych kwestiach, związanych zwłaszcza z wykładnią prawa. Mogą być one formułowane *expressis verbis* w treści uzasadnień orzeczeń sądowych, ale mogą też być formułowane w doktrynie, która zidentyfikowane, powtarzalne sposoby rozwiązywania problemów interpretacyjnych przez sądy ujmuje w słowne formuły zasad orzeczniczych. W tej ostatniej sytuacji zasady rekonstruowane przez doktrynę na podstawie analizy orzecznictwa są przypisywane judykaturze. Judykatura zdaje się też niekiedy akceptować – a tym samym uznawać za własne – zasady doktrynalne⁹.

Spore znaczenie praktyczne mają zasady wykształcone w orzecznictwie sądowym – z tym, że te dotyczą zazwyczaj poszczególnych podatków, a nie całego prawa podatkowego. Zaletą zasad orzeczniczych jest to, że formułowane są one pod wpływem obserwacji praktyki podatkowej, a szerzej – życia gospodarczego i jego styku z systemem podatkowym. Wadą, i to niekiedy istotną, jest stosunkowo słabe, bądź niekiedy wręcz żadne umocowanie tych zasad w treści obowiązującego prawa¹⁰.

Reprezentatywny dla orzecznictwa sądów administracyjnych katalog zasad orzeczniczych – z tym, że dotyczących jedynie wykładni prawa podatkowego – przedstawił M. Zirk-Sadowski. Autor ten wyróżnił następujące, generalnie akceptowane w orzecznictwie sądów administracyjnych po 1989 roku zasady: zasada pierwszeństwa wykładni językowej, zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść

⁷ B. Brzeziński, Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania, op. cit., s. 289.

⁸ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, op. cit., s. 137.

⁹ B. Brzeziński, Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania, op. cit., s. 289.

¹⁰ Ibidem.

podatnika, zasada ścisłego interpretowania przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych oraz zasada zakazu analogii¹¹.

W literaturze można odnaleźć pogląd krytyczny co do tego, czy istniały dostatecznie mocne podstawy aksjologiczne i systemowe do formułowania przez sądy administracyjne takich zasad oraz co do rozumienia tak zwerbalizowanych zasad przez sądy¹². Trzeba bowiem zaznaczyć, że niektóre z tych zasad są w istotnym stopniu dyskusyjne, np. zasada ścisłego interpretowania – rozumianego przez sądy jako interpretacja zwięzająca hipotezę normy prawnej na niekorzyść podatnika – przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych, a niektóre (np. kategoriycznie pojmowany zakaz stosowania analogii) zostały w późniejszym orzecznictwie zarzucone.

Nietrafionych zasad orzeczniczych znaleźć można więcej. Pierwszy z brzegu przykład to hołubiona na gruncie ustaw podatkowych zasada bezpośredniego związku przyczynowo-skutkowego między wydatkami a kosztami działalności gospodarczej jako warunek *sine qua non* zaliczenia tych pierwszych do kosztów uzyskania przychodów. Tak jak z przekonaniem w orzecznictwie przez kilkanaście lat ją głoszono, tak nieomal bezszelestnie się z głoszenia i respektowania tej „zasady” – całkowicie bezpodstawnej i nieznajdującej żadnego umocowania w przepisach prawa – wycofano¹³.

2. Kształtowanie się zasad ogólnych prawa podatkowego

Zasady ogólne poszczególnych dziedzin prawa zasługują na szczególną uwagę, gdyż odzwierciedlają charakter unormowań objętych daną dziedziną prawa, podkreślają wartości, które to prawo bądź to chroni, bądź których nie powinno naruszać przy okazji realizacji własnych

¹¹ Zob. M. Zirk-Sadowski, Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 4, s. 12-16.

¹² Zob. B. Brzeziński, Zasady związane z prawem podatkowym, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2009, nr 1, s. 12.

¹³ Zob. B. Brzeziński, Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy* (B. Brzeziński red.), Warszawa 2013, s. 186.

celów itd. Zasady ogólne tworzą więc coś na kształt aksjologiczno-prakseologicznego kośćca danej dziedziny prawa.

Zasady prawa podatkowego powstają zazwyczaj w procesie swoistej krystalizacji. Najczęściej pojawiają się one w pierwszej kolejności w piśmiennictwie, jako wynik refleksji teoretycznej nad praktyką funkcjonowania prawa. Te zasady – póki co, doktrynalne – znajdują niekiedy akceptację w orzecznictwie sądów, które odwołują się do nich i traktują jako znaczący argument w dyskursie prawniczym. I na końcu, w celu standaryzacji podejścia do określonego zagadnienia w orzecznictwie sądów, ustawodawca decyduje się niekiedy z zasady orzeczniczej, będącej niekiedy wcześniej zasadą doktrynalną – uczynić zasadę normatywną, nadając jej postać przepisu ustawy¹⁴.

Ta ścieżka przekształceń nie zawsze biegnie tak prosto. Przykładem może tu być kwestia recepcji zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. W Polsce doktryna prawa podatkowego rekomendowała ją już w latach 90. XX w.; najpierw incydentalnie¹⁵, a potem w sposób naukowo szerzej uargumentowany¹⁶. Ostatecznie zasada ta znalazła swój wyraz w art. 2a Ordynacji podatkowej, który brzmi następująco: „Niedające się usunąć wątpliwości co do znaczenia przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”¹⁷.

Za tworzeniem normatywnych zasad ogólnych prawa podatkowego przemawia przede wszystkim to, że niektóre zasady pełnią coraz częściej funkcję kontekstu interpretacyjnego dla coraz bardziej złożonych przepisów prawa podatkowego. Umożliwiają więc identyfikację zobowiązania podatkowego zgodnie z ogólnymi założeniami konstrukcji podatku. Trzeba jednak brać pod uwagę to, że przepisy prawa nie muszą

¹⁴ B. Brzeziński, Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 2016, nr 3, s. 206.

¹⁵ Zob. Z. Kmiecniak, Glosa do wyroku NSA z 18 stycznia 1998 r. (III SA 964/87), *OSP* 1990, nr 5-6, poz. 251.

¹⁶ A. Mariński, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.

¹⁷ Art. 2a ustawy z 29.08.2017 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.).

w każdym wypadku odpowiadać treściowo zasadom ogólnym prawa podatkowego. Zasady mają bowiem charakter optymalizacyjny i wchodzą w grę dopiero wówczas, gdy przepisy szczegółowe nie są dostatecznie jasne. Inaczej mówiąc, przepisy mogą z różnych powodów wyrażać treści niezgodne z zasadami. Niektóre zasady – np. zasada ograniczonego zastosowania analogii w prawie podatkowym – znajdują natomiast bezpośrednie zastosowanie w procesie wykładni prawa podatkowego¹⁸.

Istnienie normatywnego katalogu zasad prawa jest wyrazem dojrzałości danej dziedziny prawa. Możliwość budowy takiego katalogu jest bowiem w określonej mierze uzależniona od stabilizacji instytucji składających się na określoną dziedzinę prawa, zebranie określonego *quantum* doświadczeń związanych z ich funkcjonowaniem oraz identyfikacją zagrożeń, jakie niesie ze sobą funkcjonowanie instytucji należących do danej dziedziny prawa. Stąd też istnienie zasad ogólnych danego działu, gałęzi czy dziedziny prawa uznawane jest dosyć powszechnie za wyznacznik stopnia ich odrębności czy też samodzielności¹⁹.

Próba identyfikacji i budowy katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego napotyka trudności z szeregu powodów. Po pierwsze, katalogi zasad doktrynalnych, orzeczniczych i normatywnych nie muszą się pokrywać. Najczęściej najbardziej obszerne są katalogi doktrynalne, najskromniejsze w rozmiarach – tak jak to ma miejsce w Polsce – katalogi zasad normatywnych. Po drugie, zasady mogą być wyrażane w sposób bardziej lub mniej syntetyczny. Po trzecie, zasady normatywne są zazwyczaj bez zastrzeżeń respektowane przez orzecznictwo i doktrynę. Po czwarte, w poszczególnych systemach krajowych i odpowiadających im kulturach prawnych sytuacja może przedstawiać się odmiennie²⁰.

¹⁸ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej...*, op. cit., s. 206.

¹⁹ Tenże, *Zasady związane z prawem podatkowym...*, op. cit., s. 11.

²⁰ Tenże, *Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania...*, op. cit., s. 291-292.

3. Metodologia badań nad zasadami ogólnymi prawa podatkowego

Ponieważ zadaniem nauki jest m. in. porządkowanie wiedzy o świecie, to do niej należeć będzie uporządkowanie wiedzy o zasadach ogólnych prawa podatkowego. Wydaje się przy tym, że musi to być proces wieloetapowy.

Na pierwszym etapie badań należałoby sprecyzować pojęcie zasady ogólnej prawa podatkowego. Można z góry założyć, że zróżnicowane postrzeganie artefaktów uznawanych, bądź tylko nazywanych (bez głębszego uzasadnienia), zasadami ogólnymi prawa podatkowego, skłaniać będzie *primo tempo* do ekstensywnego podejścia do uznania rozmaitych dyrektyw za zasady prawa podatkowego. Takie założenie, umożliwiające, na kolejnym etapie, ewentualną eliminację przypadków granicznych po bardziej wnikliwej ich analizie wydaje się bardziej poprawne metodologicznie niż podejście rygorystyczne, zakładające jako punkt wyjścia wąskie rozumienia pojęcia zasady ogólnej prawa podatkowego. To ostatnie grozi powstaniem sytuacji, w której nowe zjawiska, o niekonwencjonalnym kształcie czy zakresie oddziaływania na prawo, znajdują się poza sferą naukowej obserwacji w konsekwencji przyjętej strategii badawczej zakładającej rygorystyczne kryteria uznawania określonych dyrektyw/idei/postulatów systemu prawa za zasady prawa podatkowego.

Na drugim etapie badań należałoby dokonać inwentaryzacji zasad ogólnych w takiej postaci, w jakiej dekretuje się to w literaturze przedmiotu. Należy ustalić, jakie idee nominowane są w piśmiennictwie do kategorii zasad ogólnych prawa podatkowego. Hierarchia tych zasad, wzajemne zależności oraz poziom syntezy, a nawet pokrywanie się w określonej mierze rozmaitych zasad, nie ma na tym etapie znaczenia.

Na trzecim etapie badań należałoby dokonać klasyfikacji zidentyfikowanych wcześniej zasad, ustalić ich ewentualną hierarchię oraz wzajemne związki strukturalne i funkcjonalne. Ten etap będzie mieć decydujące znaczenia dla powodzenia całości badań.

Etap czwarty obejmowałby rekapitulację badań, a jego rezultatem byłoby sformułowanie w miarę kompletnego i uporządkowanego katalogu

zasad ogólnych prawa podatkowego. Do rozważenia pozostałoby jeszcze sporządzenie rekomendacji dla tych zasad, których petryfikacja w tekście przepisów prawa podatkowego byłaby uzasadniona.

4. Lista postulatów systemu prawa uznawanych za zasady ogólne prawa podatkowego

Przy uwzględnieniu wszystkich podniesionych wyżej zastrzeżeń, w dyskursie prawniczym i w systemach prawa podatkowego można stwierdzić istnienie szeregu powszechnie akceptowanych zasad prawa podatkowego, które zostaną niżej przedstawione²¹.

a) **Zasada ustawowej regulacji** podatków ma znaczenie podstawowe dla systemów podatkowych w demokratycznych państwach prawnych. Jest to nie tylko zasada ogólna prawa podatkowego, ale także zasada konstytucyjna, spotykana w wielu państwach. W Polsce wyraża ją przede wszystkim art. 84 Konstytucji RP, w myśl którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Wspomniany wyżej przepis Konstytucji RP to w założeniu przepis usprawiedliwiający istnienie podatków jako mechanizmu uszczuplania własności prywatnej, która, jak wiadomo, jest konstytucyjnie chroniona. Przepis ten w pewnym sensie „przy okazji” ustala, a właściwie potwierdza historycznie utrwaloną regułę ustawowego nakładania podatków. W tym aspekcie jego adresatem jest ustawodawca, obowiązany do przestrzegania zastrzeżonej formy ustawy dla prawa podatkowego. Zasada ta ma też znaczenie dla interpretacji prawa podatkowego, gdyż służy eliminacji z obrotu prawnego takich regulacji prawnych, które konstytucyjnego standardu nie spełniają. W odniesieniu do tej kwestii większe znaczenie przypisać należałoby jednak art. 217 Konstytucji RP, który precyzuje zasięg wyłączności ustawy w regulowaniu materii podatkowej.

²¹ Przedstawione niżej zasady zostaną rozwinięte w książce: B. Brzeziński, Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania..., op. cit., s. 292 i nast.

b) **Zasada ogólności podatku** rozumiana jest jako wymóg nakładania podatków przez tworzenie norm abstrakcyjnych, adresowanych do określonych w sposób możliwie szerokich kategorii podmiotów-podatników. Ma to zapewnić równość i sprawiedliwość opodatkowania oraz utrudnić wprowadzanie nieuzasadnionych ekonomicznie, a motywowanych politycznie preferencji podatkowych²². Ogólność dotyczy nie tylko nakładania podatku, ale także określania przedmiotowo-podmiotowego zakresu wyłączeń od opodatkowania, ulg podatkowych i zwolnień.

c) **Zasada legalizmu** w aspekcie materialnym oznacza nakładanie podatków w drodze ustawowej (parlamentarnej), w aspekcie proceduralnym zaś – nakaz działania administracji podatkowej na podstawie prawa i w granicach prawa²³. Zasada legalizmu ma bardzo obszerną literaturę na świecie, a dyskusja nad jej współczesną treścią jest pomimo tego dosyć żywa²⁴.

W Polsce jak dotąd jest to jedna z zasad ogólnych postępowania podatkowego. Jeśli jednak relacje między podatnikami a administracją podatkową coraz częściej mają miejsce poza postępowaniem podatkowym bądź też w rozmaitych postępowaniach uproszczonych, to nie ma żadnych przyczyn, dla których standard działania administracji podatkowej w ramach prawa i na podstawie przepisów prawa obowiązywał jedynie wycinkowo – w odniesieniu do klasycznego postępowania podatkowego.

²² Spośród wielu opracowań południowoamerykańskich dotyczących tej zasady uwagę zwracają: J. Casás, El principio constitucional de generalidad en materia tributaria, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario 1996, No. 11; G. Lalanne, El principio de generalidad [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, op. cit., s. 587 i nast.

²³ Zob. E. Maneira, Princípio da legalidade: Especificação Conceitual y Tipicade, Revista Internacional de Direito Tributário 2004, Vol. 1, No 1, s. 47-57.

²⁴ E. S. Acosta, El principio de legalidad y la seguridad juridical en el ámbito tributario, [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008, s. 551-587; E. Maneira, Princípio de Legalidade: Especificação Conceitual y Tipicidade, Revista internacional de direito tributário 2004, Vol. 1, No 1, s. 47-58; R.G. Mullin, Hacia una redefinición del principio de legalidad, IPDT Revista 25, 1993, s. 15-40; C. L.-V. León, Agonia del principio de legalidad, IPDT Revista 23, 1992, s. 81-102.

W świetle nasilającego się zjawiska nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową postulat ten jest jak najbardziej aktualny²⁵.

Na marginesie należy dodać, że zasada legalizmu jest też w Polsce – w nieco innej formule niż ma to miejsce w Ordynacji podatkowej – zasadą konstytucyjną (art. 7 Konstytucji RP.)

d) **Zasada równości (niedyskryminacji)** zakłada takie samo traktowanie podmiotów znajdujących się w identycznej sytuacji faktycznej. Sprzeciwia się ona przywilejom podatkowym oraz nieuzasadnionym preferencjom w opodatkowaniu. Jest elementem ustrojowej zasady sprawiedliwości w jej aspekcie horyzontalnym. W prawie podatkowym zasada niedyskryminacji znajduje także zastosowanie w sytuacjach z elementem transgranicznym, co wynika wprost z umów międzynarodowych dotyczących zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu oraz z prawa unijnego. Między innymi postanowienia Modelu Konwencji OECD w kilku sytuacjach wyraźnie zakazują dyskryminacyjnego traktowania podatników.

Zasadę równości opodatkowania postrzega się niekiedy jako emanację konstytucyjnej zasady sprawiedliwości oraz powszechności opodatkowania²⁶.

e) **Zasada niekonfiskatoryjności podatku** (zakaz opodatkowania konfiskacyjnego) odnosi się przede wszystkim do opodatkowania dochodów i majątku. Odnosi się ona do poziomu obciążenia podatkowego ocenianego z jednostkowego punktu widzenia. Podatek służy do przejmowania własności środków pieniężnych przez związek publicznoprawny; nie powinien jednak przekraczać granicy, powyżej której – ze względu na relację podatku do zasobów finansowych podatnika – podatek spełniałby w istocie rzeczy funkcję konfiskaty mienia²⁷.

²⁵ Zob. B. Brzeziński, O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2014, nr 1, s. 9 i nast.; idem, O nadużyciu artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej i jego procesowych skutkach, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2011, nr 3.

²⁶ Tak A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 15 i nast.

²⁷ Zob. przykładowo P. Taboada, *La protección constitucional de la propiedad privado como límite al poder tributario*, [w:] *Hacienda y constitución*, Madrid 1979; G. de Casanova, *El principio de no confiscatoriedad tributaria*, [w:] *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, op. cit., s. 619 i nast.

Zasada ta nawiązuje w oczywisty sposób do powszechnie obecnej we współczesnych konstytucjach zasady ochrony własności prywatnej.

Miarkowanie obciążeń podatkowych powinno mieć miejsce w kontekście potrzeby ochrony minimum egzystencji, ale także w kontekście nie ograniczania społecznie pożytecznej aktywności ludzi przez odbieranie im znaczącej porcji dochodów z tego uzyskiwanych²⁸. Trudno byłoby apriorycznie ustalić próg, od którego można mówić o zjawisku konfiskaty podatkowej, tym niemniej znane są przypadki, w których trybunały konstytucyjne innych państw uznawały za takowe fakt przekroczenia poziomu opodatkowania dochodów powyżej 50%.

f) **Zasada zaufania**, albo inaczej – zasada budzenia zaufania podatników do administracji podatkowej – wymaga rzetelności w działaniach tej ostatniej, transparentności postępowania, uprzedzania w miarę możliwości o działaniach podejmowanych wobec podatnika oraz wyjaśniania ich merytorycznych podstaw etc. Obecnie ze względu na lokalizację tej zasady w przepisach dotyczących postępowania podatkowego dotyczy ona wyłącznie postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz wydawania zaświadczeń. Nie ma jednak wątpliwości co do tego, że oddziaływanie tej dyrektywy powinno rozciągać się również na wszystkie czynności administracji podatkowej podejmowane poza tymi procedurami. W demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP) oczywiste jest to, że organy władzy publicznej powinny budzić zaufanie obywateli do swojego postępowania. Umacnia to ich autorytet, a tym samym zwiększa efektywność działania.

g) **Zasada szybkości załatwiania spraw podatkowych** przyjmowana jest bez zastrzeżeń w odniesieniu do postępowań w sprawach podatkowych. Tymczasem współcześnie wiele relacji między podatnikami a administracją podatkową ma miejsce poza sformalizowanym postępowaniem podatkowym, np. ma postać czynności materialno-technicznych. Nie ma powodów, dla których szybkość działania nie

²⁸ G. N. de Casanova, El principio de no confiscatoriedad tributaria, op. cit., s. 619-652; M. S. de Godoi, Extrafiscalidad y sus límites constitucionales, Revista internacional de derecho tributario 2004, Vol. 1, No 1, s. 219-262.

miałyby cechować administracji podatkowej we wszystkich zakresach jej działania.

h) **Zasada respektowania przez administrację podatkową utrwalonej praktyki interpretacyjnej** wiąże się z istotnymi niedogodnościami i czasami daleko idącymi, negatywnymi dla podatnika skutkami, jakie niesie ze sobą zmiana poglądów administracji podatkowej na rozumienie określonego przepisu prawa podatkowego. Nierzadko po kilku czy nawet kilkunastu latach akceptowania przez administrację podatkową określonego rozumienia przepisu zmienia ona stanowisko w odniesieniu do danej kategorii spraw, żądając od podatników korekty rozliczeń podatkowych wstecz i zapłaty odsetek za zwłokę. Gwoli sprawiedliwości trzeba dodać, że dzieje się tak nierzadko pod wpływem pojedynczego – niekiedy nawet oczywiście błędnego, ale za to korzystnego dla administracji podatkowej – wyroku NSA.

Niezależnie od tego, że takie postępowanie narusza wspomnianą wyżej zasadę zaufania, to zmiana zapatrywania na treść normatywną przepisu w demokratycznym państwie prawnym powinna oddziaływać jedynie na rozliczenia podatkowe *pro futuro* – nie zaś wstecz. Zasada respektowania utrwalonej praktyki interpretacyjnej w stosunku do zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których sposób obliczenia podatku przez podatnika nie był – do czasu – kwestionowany przez administrację podatkową, rozwiązywałyby w znacznym stopniu ten problem²⁹.

i) **Zasada nieretroakcji** ma znaczenie dla tworzenia prawa podatkowego w związku z jego gospodarczymi uwarunkowaniami. Legislacja retroaktywna – jeśli jest niekorzystna dla podatnika – zaburza stosunki gospodarcze, utrudnia planowanie działalności gospodarczej, a w konsekwencji ogranicza rozwój kraju.

Treścią zasady nieretroakcji byłby zakaz retroaktywnego działania prawa podatkowego, tj. stosowania przepisów nowych do sytuacji zaistniałych wcześniej, przed wprowadzeniem w życie nowych przepisów.

²⁹ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, op. cit., s. 209.

Konsekwencją tej zasady – poza tym, że jest to wyraźna wskazówka dla ustawodawcy - jest przyjęcie, że, w razie wątpliwości, przepisy prawa podatkowego nie mają mocy wstecznej, chyba że przyznają uprawnienia ich adresatom (podatnikom, płatnikom podatku etc.). Można też postulować przestrzegane zasady nieretrospektywności, wyrażającej się w zakazie wprowadzania takich przepisów, które co prawda obowiązywać będą *pro futuro*, ale odnosić się będą także do skutków działań podatnika podjętych w przeszłości, np. stawiając pod znakiem zapytania opłacalność zrealizowanych wcześniej przedsięwzięć gospodarczych.

Retroaktywność przepisów prawa podatkowego nie jest systemowo wykluczona – w różnych państwach nie spotyka się najczęściej przepisów, które *explicite* wykluczałyby możliwość wprowadzania w życie przepisów działających retroaktywnie. Uznaje się niekiedy, że prawo może działać wstecz do momentu, w którym ogłoszono zamiar jego wprowadzenia, „ostrzegając” w ten sposób podatnika o przyszłych, niekorzystnych dla niego zmianach³⁰.

j) **Zasada respektowania prawa międzynarodowego i unijnego** jest pochodną miejsca kraju we wspólnocie państw demokratycznych i – jeśli ma postać normatywną – potwierdza zobowiązanie do przestrzegania norm prawa międzynarodowego, w tym i wynikających z prawa unijnego, w sferze podatków. Odnosi się zarówno do tworzenia prawa, jaki i jego stosowania.

W Polsce zasada ta znajduje bezpośrednie umocowanie konstytucyjne, jako że art. 9 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego.

k) **Zasada pragmatyzmu** pozwala organom administracji podatkowej na rezygnację z prowadzenia postępowań w sprawach drobnych, o niewielkiej wadze fiskalnej, ale za to pracochłonnych i nie rokujących dobrego finału. W istocie rzeczy chodzi tu o zasadę oportunistyczną, opartego o znaną już w prawie rzymskim (prywatnym) zasadę *de minimis* – jako przeciwstawienie zasady legalizmu. Zakres stosowania tej zasady zależy

³⁰ V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer 2003, s. 76.

od stopnia zaufania państwa do własnej administracji podatkowej, a na poziomie operacyjnym – istnienia przepisów wyrażających taką zasadę i określających (pośrednio, a nawet bezpośrednio) zakres jej zastosowania. Współcześnie, w prawie polskim, jest to raczej postulat wymagający w przyszłości dosyć dobrego wyrażenia w kształcie istniejących instytucji prawnych.

l) **Zasada proporcjonalności** wymaga, by spośród możliwych do zastosowania przez administrację podatkową środków działania wybierać te, które są skuteczne, a zarazem najmniej uciążliwe dla podatników, a w każdym razie nie bardziej uciążliwe niż jest to niezbędne do osiągnięcia prawowitych celów, do których środki te zmierzają³¹. Chodzi o środki, które zarazem: mogą doprowadzić do „osiągnięcia zamierzonego celu w zakresie ochrony interesu publicznego (wymóg adekwatności), są niezbędne do realizacji tego celu (wymóg konieczności), a wreszcie przyniosą efekty proporcjonalne do nakładanych na podatnika ciężarów (wymóg proporcjonalności *sensu stricto*)”³². Zasada proporcjonalności ma zakotwiczenie w Konstytucji RP (art. 31 § 3 oraz art. 2); stanowi ona także zasadę ogólną prawa Unii Europejskiej.

m) **Zasada stosowania przepisów uchylonych do zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami** - znana z prawa rzymskiego pod łacińską nazwą *tempus regit actum* – stanowi, że do podatkowoprawnej oceny zdarzeń z przeszłości stosuje się przepisy, które obowiązywały w czasie kształtowania się (zaistnienia) stanu faktycznego. Jest to standard współcześnie przestrzegany. W prawie podatkowym, ze względu na dużą dynamikę jego zmian, takie stosowanie przepisów ma nierzadko miejsce. Jest to zgodne z logiką opodatkowania w sytuacjach, gdy np. zaistnieje potrzeba korekty wysokości podatku za okres, który już upłynął i w oparciu o przepisy, które już nie obowiązują.

³¹ Zob. J. M. Domingues de Oliveira, *Legalidade Tributária o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta* [w:] *Estudos de direito tributario en Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio de Janeiro 1998, s. 205-215.

³² A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego...*, op.cit., s. 21.

n) **Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika** jest zasadą stosowania prawa – a nie, jak się niekiedy uważa – zasadą wykładni prawa podatkowego, rozwiązującą problem niejasności przepisów w konkretnej sytuacji interpretacyjnej. Wiąże się ona z kwestią aksjologii i jest wyrazem odpowiedzialności państwa za jakość prawa tworzonego przez jego organy. Aksjologię wyraża teza, że podatnika nie mogą obciążać ujemne konsekwencje niedoskonałych, niedających się jednoznacznie zinterpretować przepisów prawa podatkowego³³. Zasada *in dubio pro tributario* została już wprowadzona do systemu polskiego prawa podatkowego w roku 2015³⁴. Jeszcze wcześniej Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie podkreślał, że zasada *in dubio pro tributario* należy do kanonu podstawowych zasad prawa podatkowego³⁵.

Przemawia też za nią treść unormowań konstytucyjnych, a zwłaszcza art. 84 Konstytucji RP (zasada ustawowej regulacji opodatkowania) i art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawa). Znaczny stopień skomplikowania prawa podatkowego i stosunkowo niska jakość stosowanej w nim techniki legislacyjnej dostarczają dalszych argumentów na rzecz stosowania tej zasady³⁶.

o) **Zasada sądowej ochrony praw podatnika** znajduje swój wyraz w możliwości zaskarżania ostatecznych decyzji podatkowych do sądów administracyjnych. Prawo do rzetelnego procesu sądowego, wynika zarówno z Konstytucji RP (art. 45 ust. 1) jak i z Europejskiej Konwencji

³³ Zob. B. Brzeziński, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy, [w:] *Ex iniuria non oritur ius*. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego, (red. A. Gomulowicz, J. Małecki), Poznań 2003, s. 251-259; A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika..., op. cit.; S. Johnson, Pro-Taxpayer Interpretation of State-Local Tax Laws, *State Tax Notes* February 9, 2009 r. s. 441- 444.

³⁴ B. Brzeziński, O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, *Przegląd Podatkowy* 2015, nr 4, s. 17-21.

³⁵ Zob. m.in. wyrok TK z 13 września 2011 r. (P 33/09), OTK 2011, z. 7A, poz. 71 oraz wyrok TK z 8 lipca 2014 r. (K 7/13), OTK 2014, z. 7A, poz. 69.

³⁶ O sposobie traktowania zasady *in dubio* przez polskie sądy administracyjne przed jej petryfikacją w Ordynacji podatkowej w 2015 r. zob. K. Kopyściańska, The Principle in Dubio pro Tributario in the Polish Judicial Decisions, [w:] *System of Financial Law. Tax Law, Conference Proceedings* (red. M. Radvan), Acta Universitatis Brunensis. Juridica. Editio Scientia Vol. 515, Brno 2015, s. 110 i nast.

Praw Człowieka (art. 6 ust. 1). Waga interesów podatkowych, gdzie wadliwa decyzja podatkowa może zrujnować byt obywatela w pełni uzasadnia formułowanie w tej dziedzinie prawa do sądu.

p) **Zasada ograniczonego stosowania analogii** sprowadza się do twierdzenia, że w prawie podatkowym stosowanie analogii *legis*, a nawet analogii *juris* nie jest wykluczone. Tezę odmienną, wykluczającą wszelką analogię, propagowały przez wiele lat polskie sądy administracyjne. Wydaje się, że ta błędna koncepcja została przez nie współcześnie zarzucona³⁷.

Istnieje powszechna zgoda co do tego, że wykładnia przepisów prawa podatkowego w drodze analogii (wykładnia *a simili*) nie powinna prowadzić do ustanowienia bądź poszerzenia obowiązków ani też ograniczenia uprawnień adresatów tych przepisów³⁸. To samo dotyczy możliwości poszerzania tą drogą zakresu ulg i zwolnień podatkowych. W pozostałym zakresie jedynym ograniczeniem stosowania analogii powinien ewentualnie być zakaz jej stosowania na niekorzyść podatnika. Taki zakres stosowania analogii przewiduje przykładowo hiszpańska ordynacja podatkowa³⁹.

r) **Zasada stosowania przepisów proceduralnych dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami** – w sytuacji, gdy przepisy te uległy zmianie, a ustawa nie zawiera przepisów przejściowych - wyraża znaną i powszechnie akceptowaną regułę intertemporalną. W myśl tej zasady, jeżeli nowy akt prawny nie zawiera przepisów przejściowych do stosowania nowej bądź dotychczasowej procedury, sprawy rozpoczęte prowadzi się według przepisów dotychczasowych, chyba że pozostawałoby to w sprzeczności z celem nowych przepisów lub gdyby stosowanie nowych przepisów było dla podatników korzystniejsze.

³⁷ Zob. B. Brzeziński, Przypadek zastosowania analogii *iuris* w prawie podatkowym? Kwartalnik Prawa Podatkowego 2007, nr 1, s. 125-129.

³⁸ Zob. B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, ODDK Gdańsk, s. 145 i nast.

³⁹ Art. 14 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; zob. też B. Brzeziński, Kilka uwag o przepisach normujących wykładnię prawa podatkowego [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego, W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego (red. A. Chodun i S. Czepita), Szczecin 2010, s. 350.

s) **Zasada trwałości uprawnień podatnika do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych** wyraża się w tym, że jeśli ustawa nie stanowi inaczej, prawo do ulg i zwolnień podatkowych oraz korzystania z innych przewidzianych prawem możliwości obniżenia wysokości podatku powinno przysługiwać podatnikowi w każdym czasie, chociaż – jak się wydaje - nie dłużej niż przez okres odpowiadający okresowi przedawnienia zobowiązania podatkowego, z którego wynikający podatek byłby obniżony w związku ze wspomnianą ulgą bądź też nie dłużej niż okres przewidziany dla zwrotu nadpłaty (w wypadku nie skonsumowanego zwolnienia podatkowego). Zasada ta wynika i nawiązuje w pewnym stopniu do podstawowego prawa podatnika, jakim jest prawo do zapłaty prawidłowo obliczonej kwoty podatku, nie niższej niż wynikająca z przepisów prawa, ale i nie wyższej⁴⁰. Nie ma dostatecznych powodów do akceptacji dysproporcji między okresem, w jakim organy podatkowe mogą określić wysokość zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż wynikająca z deklaracji podatkowej a okresem, w jakim podatnik może zrealizować swoje prawo do ulg, zwolnień i innych obniżek podatku⁴¹.

t) **Zasada-zakaz wykorzystywania w postępowaniu dowodów zebranych przez administrację podatkową w sprzeczności z prawem** mieści się w istocie w zasadzie legalizmu; sens jej formułowania bierze się jednak z narastającej praktyki nadużywania prawa przez administrację podatkową. Zasada ta zgodna jest ze standardami aksjologicznymi demokratycznego państwa prawa⁴².

5. Podsumowanie

Inne formułowane w literaturze zasady wydają się mieć mniejsze znaczenie albo też są mutacjami zasad wyżej scharakteryzowanych bądź też wreszcie budzą kontrowersje.

⁴⁰ B. Brzeziński, B. Chanowska-Dymlang, Declaration of Taxpayer Rights, European Taxation 2014, No 8, s. 363-364.

⁴¹ B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, op. cit., s. 143.

⁴² B. Brzeziński, M. Kalinowski, Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej. Analiza krytyczna, Toruński Rocznik Podatkowy 2016.

Odnosząc się do tej ostatniej kwestii, należy wskazać na dwie idee, które niekiedy uznawane są za zasady ogólne. Pierwsza, to postulat pewności prawa podatkowego, druga – idea sprawiedliwości w opodatkowaniu. Istnieją racje przemawiające za poddaniem w wątpliwość tezy, iż są to zasady ogólne prawa podatkowego. Nie neguje to w najmniejszym stopniu ważności tych idei – z tym, że nie każda słuszna idea nadaje się do tego, żeby na jej podstawie tworzyć zasadę ogólna prawa podatkowego. Bliższa analiza tej kwestii wykracza poza ramy tego opracowania⁴³.

Z innych idei podnoszonych niekiedy do rangi zasad ogólnych prawa podatkowego na uwagę zasługuje zasada respektowania zdolności do świadczenia podatkowego (inaczej – zdolności płatniczej), często spotykana w przepisach konstytucyjnych, nakazujących przy kształtowaniu prawa podatkowego brać pod uwagę to, aby ciężar opodatkowania nie był nadmierny, a także to, aby obciążenie podatkowe było relatywizowane do aktualnej możliwości zapłaty podatku przez podatnika⁴⁴. Zasada ta koresponduje z inną, powszechnie spotykaną w konstytucjach współczesnego państwa zasadą sprawiedliwości.

Wydaje się, że zasady ogólne, przynajmniej w wypadku prawa podatkowego, służyć mogą przede wszystkim wykładni prawa. Natomiast respektowanie tych zasad przez ustawodawcę wymaga względnie wysokiej kultury prawnej i przekonania ustawodawcy, że w dłuższym okresie respektowanie tych zasad jest korzystne dla państwa i jego gospodarki. Tak się jednak często nie dzieje i bieżące potrzeby (np. potrzeba zamknięcia luki w systemie podatkowym) uznawane są zazwyczaj za ważniejsze, niż którakolwiek zasada ogólna prawa podatkowego.

Przedstawiony katalog zasad ogólnych prawa podatkowego nie jest z pewnością katalogiem zamkniętym. Potrzeba formułowania poszczególnych zasad rysuje się z różną intensywnością. Są wśród

⁴³ Szerzej na ten temat B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania*, op. cit., s. 302 i nast.

⁴⁴ P. M. Muñoz, *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*, *Revista Ius et Praxis* 2010, No 1, s. 303 – 332.

nich zasady nie budzące wątpliwości i zasady, co najmniej w pewnym stopniu, dyskusyjne. Jest to konsekwencją doktrynalnego charakteru przedstawionego tu katalogu zasad.

Można też zastanawiać się nad tym, czy niektóre z zasad wcześniej omówionych nie byłyby elementem składowym albo też szczegółowym przejawem zasad bardziej ogólnych. Zasada szczegółowa może być niekiedy postrzegana jako element składowy zasady o większym stopniu ogólności. Przykładowo, formułowana niekiedy w literaturze zasada, której treścią jest prawo podatnika do zapłaty podatku w kwocie wynikającej z przepisów prawa, mieści w sobie niewątpliwie wspomnianą wyżej zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych.

Dyskusyjne może być też to, na ile zasady odnoszące się do całego prawa, tj. wszystkich jego gałęzi, powinny być niezależnie od tego nominowane do kategorii zasad ogólnych prawa podatkowego. Podobny problem rysuje się w wypadku zasad konstytucyjnych, których powielanie w ustawodawstwie zwykłym może być przedmiotem dyskusji. Klasycznym przykładem takiej sytuacji może być zasada legalizmu.

Na marginesie warto dodać, że niekiedy zasady ogólne prawa podatkowego wywodzi się wprost z konstytucji⁴⁵. To ostatnie jest charakterystyczne zwłaszcza dla podatkowej literatury południowoamerykańskiej, gdzie zasady ogólne prawa podatkowego są często postrzegane nie jako zasady autonomiczne, ale jako prosta konsekwencja zasad konstytucyjnych⁴⁶.

Katalog zasad może być zdeterminowany przyjętymi wstępnie założeniami co do stopnia ich ogólności. I tak formułowana niekiedy zasada ogólności podatku nawiązuje bezpośrednio do idei nakładania podatków w drodze aktów normatywnych – a może nawet jest jej bezpośrednim wyrazem⁴⁷. Wymaga ona, aby podatek był skierowany do

⁴⁵ V. Uckmar, *Principi comuni de diritto costituzionale tributario*, Padova 1959, s. 21 i nast.

⁴⁶ Zob. E. Bulit Goñi, *La Constitucionalización del poder tributario. Evolución y perspectivas* [w:] *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008, s. 471-485; R. V. Costa, *El principio de legalidad. El sistema uruguayo ante el derecho comprador*, *Revista IPDT* 1989, s. 3-44 i cytowana tam literatura.

⁴⁷ G. A. Lalanne, *El principio de generalidad* [w:] *El tributo y su aplicación: perspectivas para el*

określonych kategorii podmiotów oraz występujących u nich przedmiotów opodatkowania, nie zaś budowany indywidualnie, ze względu na cechy szczególne poszczególnych jednostek. W określonej mierze – w sposób pośredni – łączy się to z powszechnością i sprawiedliwością opodatkowania.

Przykładem może być rozważanie treści zasady bezpieczeństwa prawnego przez pryzmat zasad szczegółowych, traktowanych jako części składowe zasady ogólnej - zasady rzetelności prawa podatkowego (a w skład tej ostatniej wchodziły zasady legalizmu i nieretroaktywności), zasady pewności (w tym zasad takich jak stabilność przepisów oraz ich jasność i niearbitralność)⁴⁸. Ten przykład dobitnie pokazuje, że stworzenie kompletnego i uporządkowanego katalogu zasad nie wydaje się możliwe, a co najmniej byłoby niezwykle trudne. Przyczyną tego stanu rzeczy jest to, że poszczególne - dające się sformułować - zasady związane są niekiedy z tymi samymi wartościami i w różny sposób mają je chronić. Na dodatek zasady te wyrażane są – *explicite* bądź *implicite* – w różnych źródła prawa.

Na koniec warto wskazać inne jeszcze formułowane w piśmiennictwie – zwłaszcza południowoamerykańskim – zasady prawa podatkowego. Trzeba jednak poczynić zastrzeżenie, że wiele z tych zasad nie odnosi się w istocie rzeczy do prawa podatkowego, ale do polityki podatkowej bądź innych składników systemu podatkowego (np. administracji podatkowej). Wskazywane niekiedy zasady - efektywności prawa podatkowego, progresywności, prostoty administrowania podatkami, przejrzystości przepisów prawa podatkowego czy też wystarczalności podatków (z punktu widzenia bieżących potrzeb budżetowych) są najlepszymi przykładami takiej sytuacji⁴⁹.

O tym, jak różnie mogą być rozumiane zasady ogólne opodatkowania (bądź też prawa podatkowego) świadczy artykuł C. A. Peairsa Juniora, *General Principles of Taxation: An Initial Survey*, 6 *Tax Law Review* 1950-1951 s. 267 i nast. (część I) oraz s. 471 i nast. (część II).

siglo XXI, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008, s. 587-617.

⁴⁸ H. B. Villegas, *El contenido de la seguridad jurídica*, *Revista IPDT*, No 26, s. 36-46.

⁴⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Problemy teorii i praktyki*, op. cit., s. 313.

BIBLIOGRAFIA

Acosta E. S., El principio de legalidad y la seguridad juridical en el ámbito tributario, [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008.

Brzeziński B., O nadużyciu artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej i jego procesowych skutkach, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2011, nr 3.

Brzeziński B., Chanowska-Dymlang B., Declaration of Taxpayer Rights, *European Taxation* 2014, No 8.

Brzeziński B., Kalinowski M., Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej. Analiza krytyczna, *Toruński Rocznik Podatkowy* 2016.

Brzeziński B., Kilka uwag o przepisach normujących wykładnię prawa podatkowego [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego (red. A. Choduń, S. Czepita), Szczecin 2010.

Brzeziński B., Nykiel W., Zasady ogólne prawa podatkowego, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Dom Organizatora TNOiK Toruń 2011.

Brzeziński B., O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, *Przegląd Podatkowy* 2015, nr 4.

Brzeziński B., O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2014, nr 1.

Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania*, Dom Organizatora TNOiK Toruń 2017.

Brzeziński B., Przypadek zastosowania analogii iuris w prawie podatkowym? *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2007, nr 1.

Brzeziński B., Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy, [w:] *Ex iniuria non oritur ius*. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego, (red. A. Gomułowicz, J. Małecki), Poznań 2003.

Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, ODDK Gdańsk 2011.

Brzeziński B., Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 2016, nr 3.

Brzeziński B., Zasady związane z prawem podatkowym, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2009, nr 1.

Bulit Goñti E., La Constitucionalización der poder tributario. Ewolución y perspectivas [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008.

Casanova G. de, El principio de no confiscatoriedad tributaria, [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, op. cit.

Casás J., El principio constitucional de generalidad en materia tributaria, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario 1996, No. 11.

Lalanne G., El principio de generalidad [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, op. cit.

Costa R. V., El principio de legalidad. El sistema uruguayo ate el derecho comprador, Revista IPDT 1989.

Domingues J. M. de Oliveira, Legalidade Tributária o princípio da proporcionalidade e a tipicade aberta [w:] Estudos de direito tributario en Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto, Rio de Janeiro 1998.

Godoi M. S. de, Extrafiscalidad y sus límites constitucionales, Revista internacional de direito tributário 2004, Vol. 1, No 1.

Gomułowicz A., Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny, Warszawa 2003.

Kmieciak Z., Glosa do wyroku NSA z 18 stycznia 1998 r. (III SA 964/87), OSP 1990, nr 5-6, poz. 251.

Kopyściańska K., The Principle in Dubio pro Tributario in the Polish Judicial Decisions, [w:] System of Financial Law. Tax Law, Conference Proceedings (red. M. Radvan), Acta Universitatis Brunensis. Juridica. Editio Scientia Vol. 515, Brno 2015.

Lalanne G. A., El principio de generalidad [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008.

Maneira E., Princípio da legalidade: Especificação Conceitual y Tipicade, Revista Internacional de Direito Tributário 2004, Vol. 1, No 1.

Maneira E., Princípio de Legalidade: Especificação Conceitual y Tipicidade, Revista internacional de direito tributário 2004, Vol. 1, No 1.

Mariański A., Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011.

Johnson S., Pro-Taxpayer Interpretation of State-Local Tax Laws, State Tax Notes February 9, 2009.

Mössner M., Prinzipien im Steuerrecht, Festschrift für Joachim Lang, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Köln 2010.

Mullin R.G., Hacia una redefinición del principio de legalidad, IPDT Revista 25, 1993, s. 15-40; C. L.-V. León, Agonia del principio de legalidad, IPDT Revista 23, 1992.

Muñoz P. M., El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España, Revista Ius et Praxis 2010, No 1.

Opalek K., Wróblewski J., Zagadnienia teorii prawa, Warszawa 1969.

Peairs C. A. Junior, General Principles of Taxation: An Initial Survey, 6 Tax Law Review 1950-1951 (część I oraz część II).

Taboada P., La protección constitucional de la propiedad privado como límite al poder tributario, [w:] Hacienda y constitución, Madrid 1979.

Thuronyi V., Comparative Tax Law, Kluwer 2003.

Uckmar V., Principi comuni de diritto costituzionale tributario, Padova 1959.

Villegas H. B., El contenido de la seguridad jurídica, Revista IPDT, No 26.

Wronkowska S., Zieliński M., Ziemiński Z., Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe, Warszawa 1974.

Kordela M., Zasady prawa w sensie opisowym. Próba reinterpretacji, [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego (red. A. Choduń i S. Czepita), Szczecin 2010.

Zirk-Sadowski M., Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 4.

Władcze i niewładcze działania gminy jako kryterium opodatkowania podatkiem od towarów i usług

The imperious and non imperious actions of the municipality as a criterion of the value-added taxation

Streszczenie

W artykule podjęto analizę zagadnienia władczych i niewładczych działań gminy jako kryterium opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Autor podkreśla, iż oddzielenie tych dwóch sfer działalności gminy ma znaczenie z uwagi na przepisy kształtujące konstrukcję podatku od wartości dodanej. W artykule poddano zatem rozważaniom teoretyczne i normatywne podstawy dla władczych oraz niewładczych działań gminy, konsekwencje podatkowe dwoistej natury stosunków prawnych z udziałem gminy – aspekt podatku od towarów i usług, a także niespójność unijnej i krajowej regulacji prawnej – przejawy i propozycje rozwiązania problemu.

Słowa kluczowe: władcze i niewładcze działania gminy, podatek od towarów i usług

Abstract

The article analyzes the imperious and non imperious actions of the municipality as a criterion of the value-added taxation. The author emphasizes that the separation of these two spheres of the municipality

activities is important due to the regulations shaping the construction of the value added tax. Therefore, in the article theoretical and normative considerations were based on the imperious and non imperious activities of the municipality, tax consequences of the dual nature of legal relations of the municipality – aspect of the value-added tax, as well as inconsistency of the EU and national legal regulations – manifestations and proposals for solving the problem.

Keywords: imperious and non imperious actions of the municipality, value-added tax

1. Teoretyczne i normatywne podstawy dla władczych oraz niewładczych działań gminy

Artykułowanie niewładczego działania gminy oraz ustalanie podatkowych konsekwencji takiego zachowania może się wydawać nadużyciem czy nieporozumieniem. Na gruncie prawa publicznego przez długi czas nie dopuszczano bowiem myśli o horyzontalnym kształtowaniu stosunków prawnych. Swoistym kanonem było zaś to, że państwo jest aparatem przymusu, a administracyjna działalność tego podmiotu przejawia się w wydawaniu aktów przymusowych (władczych). Tym samym, administracja, realizując funkcje państwowe, może działać prawnie jedynie przez kształtowanie aktów władczych¹.

Utożsamianie działalności administracyjnej i stosunku prawnego w prawie publicznym z władztwem i przymusem znalazło swoje odzwierciedlenie w poglądach O. Mayera. Autor ten zdecydowanie negował możliwość niewładczego działania administracji stwierdzając, że państwo może tylko jednostronnie rozkazywać, nie powinno być natomiast wiązane umową. W stosunku władztwa i podporządkowania łączącym państwo i obywatela nie ma bowiem miejsca na „prawdziwe”

¹ T. Kuta, Pojęcie działań niewładczych w administracji. Na przykładzie administracji rolnictwa, Wrocław 1963, s. 13.

umowy². W tym ujęciu, jeżeli państwo miałyby działać w formie niewładczej, właściwa byłaby konstrukcja umowy cywilnoprawnej. Jej stroną powinien być zaś „fiskus”, pozostający w relacji równości z osobą fizyczną jako drugim podmiotem takiego stosunku zobowiązaniowego³. Istotą władztwa administracyjnego jest natomiast wydawanie nakazów i zakazów określonego zachowania się (narzucanie innym podmiotom swojej woli) oraz możliwość stosowania przymusu państwowego w celu wyegzekwowania tych nakazów i zakazów⁴.

Zasadnicza zmiana w takim postrzeganiu dopuszczalnych sposobów funkcjonowania administracji nastąpiła dopiero wtedy, gdy dostrzeżono potrzebę istnienia konsensualnych form działania w prawie publicznym⁵. Na skutek tego pojawiła się klasyfikacja czynności administracyjnoprawnych, w której obok działań jednostronnie podejmowanych przez administrację wyróżniono czynności administracyjne koordynowane z obywatelem⁶. Ich wspólną cechą jest to, że władcze, jednostronne rozstrzygnięcia administracji są poprzedzone różnego rodzaju formalnymi lub nieformalnymi porozumieniami zawieranymi z administrowanym. Ponadto, w niektórych systemach prawnych istnieją umowy administracyjne uznawane za oddzielny sposób załatwienia sprawy, zastępujący decyzję administracyjną albo podatkową.

Poza tą sferą, kierując się chociażby klasyfikacją sformułowaną przez O. Mayera, należy natomiast usytuować przejawy aktywności państwa,

² O. Mayer, Zur Lehre vom öffentlich – rechtlichen Vertrag, Archiv für öffentliches Recht, Band 3 (1888), s. 1 i nast.

³ Por. T. Kuta, op. cit., s. 63, por. także M. Bullinger, Vertrag und Verwaltungsrecht. Zu den Handlungsformen und Handlungsprinzipien der öffentlichen Verwaltung nach deutschem und englischem Recht, Stuttgart 1962, s. 228 - 229.

⁴ Por. A. Peretiatkowicz, Podstawowe pojęcia prawa administracyjnego, Poznań 1946, s. 26 i 43 – 45, J. Langrod, Instytucje prawa administracyjnego. Zarys części ogólnej, tom I, Kraków 1948, s. 173 oraz 184 – 185. Por. także S. Kasznica, Polskie prawo administracyjne, pojęcia i instytucje zasadnicze, Poznań 1946, s. 7 – 8 i 135.

⁵ W. Apelt, Der verwaltungsrechtliche Vertrag, Leipzig 1920, por. także R. Seer, Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht, Steuer und Wirtschaft, nr 3 z 1995 r., s. 213.

⁶ W. Thieme, Zur Systematik verwaltungsrechtlicher Handlungsformen, [w:] H.P. Ipsen (red.) Hamburger Festschrift für Friedrich Schack zu seinem 80. Geburtstag am 1. Oktober 1966, Hamburg 1966, s. 159.

czy szerzej – związku publicznego, w których podmiot ten występuje, w relacjach cywilnoprawnych⁷. Ich charakterystyczną cechą jest nie tylko brak władztwa, ale i normatywna podstawa realizowanych zachowań. Przybierają one bowiem postać aktów prywatnoprawnych, przy zawiązywaniu których organy administracji publicznej podejmują działania dwustronne, sytuując się tym samym w pozycji równorzędnej do sytuacji partnera będącego stroną takiej czynności. Dochodzi więc do modyfikacji metody wykonywania zadań – z form prawa publicznego na konstrukcje prawa prywatnego, przy jednoczesnej zmianie charakteru stosunków łączących podmiot realizujący określone działania z ich adresatem⁸.

W przypadku gmin, podstawy prawnej podejmowania prezentowanych działań należy upatrywać w przepisach ustawy o samorządzie gminnym⁹, a także w unormowaniach zawartych w ustawie o gospodarce komunalnej¹⁰. Realizując swoje zadania przewidziane w tych regulacjach, wspomniany podmiot publiczny niejednokrotnie wykorzystuje także formy prawne charakterystyczne dla prawa cywilnego. To zaś implikuje pytanie o skutki prawne opisanych zachowań, oceniane z perspektywy ustawy o podatku od towarów i usług. Dzieje się tak, ponieważ gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostkę samorządu terytorialnego w szczególności w formie samorządowego zakładu budżetowego lub spółki prawa handlowego¹¹. Na zasadach określonych w art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej dopuszczalne jest również powierzenie zadań z zakresu gospodarki komunalnej osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym

⁷ Por. W. Chróścielewski, Imperium i gestia w działaniach administracji publicznej (W świetle doktryny i zmian ustawodawczych lat 90 – tych), Państwo i Prawo, nr 6 z 1995 r., s. 49 oraz Z. Kmiecik, Skuteczność regulacji administracyjnoprawnej, Łódź 1994, s. 56.

⁸ Obok przejmowania zadań publicznych przez podmioty prawa prywatnego jest to jedna z dwóch metod dokonywania prywatyzacji zadań publicznych. Por. S. Biernat, Prywatyzacja zadań publicznych. Problematyka prawna. Warszawa – Kraków 1994, s. 25 – 26.

⁹ Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 446 – ze zm.).

¹⁰ Ustawa z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 827).

¹¹ Art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej.

osobowości prawnej. Regulacje te są swoistą konsekwencją podstawowej zasady ukształtowanej w art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, w myśl której w celu wykonywania swoich zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi. Dla realizacji zadań gminy w sferze użyteczności publicznej dopuszczalne jest zaś prowadzenie działalności gospodarczej przez nią lub przez gminną osobę prawną¹². Tym samym, ujawnia się „podwójna natura” gmin. Z jednej bowiem strony, ich organy zarządzające (wójtowie, burmistrzowie i prezydenci miast), jako organy władzy publicznej, wydają władcze rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach podmiotów im podporządkowanych (stron postępowania administracyjnego czy podatkowego) i – w konsekwencji – wspomniane jednostki samorządu terytorialnego są podmiotem stosunku administracyjnoprawnego czy podatkowoprawnego. Jednocześnie jednak, gmina – realizując swoje zadania – wchodzi z administrowanymi w relacje prawne oparte na równości stron, determinowane przez przepisy prawa cywilnego.

2. Konsekwencje podatkowe dwoistej natury stosunków prawnych z udziałem gminy – aspekt podatku od towarów i usług

Przedstawiona dwoistość stosunków prawnych determinowanych z udziałem gminy (czy szerzej – jednostki samorządu terytorialnego) jest źródłem problemu uwidaczniającego się na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Jego istota sprowadza się do pytania o to, kiedy i w jakim zakresie jednostka samorządu terytorialnego, wykonując określone zadania realizuje podatkowy stan faktyczny zdefiniowany w przepisach kształtujących konstrukcję wspomnianej daniny publicznej, a w jakich sytuacjach jej aktywność – jako działania władcze – pozostaje poza sferą ustawy o podatku od towarów i usług.

¹² Jedynie w sytuacji, gdy określone zadanie realizowane przez gminę wykracza poza sferę działalności użyteczności publicznej, prowadzenie działalności gospodarczej w tym zakresie jest możliwe jedynie w przypadkach określonych w odrębnej ustawie, tj. w ustawie o gospodarce komunalnej. Por. art. 9 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym.

Przedstawiony problem ma fundamentalne znaczenie przez wzgląd na treść art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE¹³. Zgodnie z tym przepisem krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Swoistym „odbiciem” tej regulacji unijnej, będącym konsekwencją jej implementacji, jest art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁴ stanowiący, że nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W konsekwencji, władcze działania organów władzy publicznej, co do zasady, nie wyczerpują zakresu przedmiotowego podatku od wartości dodanej. Ich następstwem nie jest więc powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Jednocześnie jednak gmina pozbawiona jest możliwości odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z realizacją swoich zadań pozostających w sferze imperium¹⁵.

Z zaprezentowanych względów, dla celów podatku od towarów i usług, istotnego znaczenia nabiera ustalenie granicy pomiędzy przestrzenią władczego i niewładczego działania związku publicznego. Często ustalenie „linii podziału” jest stosunkowo łatwe i nie budzi większych wątpliwości zakwalifikowanie określonego zachowania do sfery – odpowiednio – imperium lub gestii. Przykładowo, wydanie rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie (decyzji administracyjnej czy podatkowej) bezspornie pozostaje poza zakresem podmiotowo-przedmiotowym

¹³ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE, seria L, nr 347, poz. 1).

¹⁴ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 – ze zm.).

¹⁵ Por. art. 86 ust. 1 – 22 ustawy o podatku od towarów i usług.

wspomnianej daniny publicznej, natomiast udostępnienie osobie trzeciej powierzchni w gminnym budynku, na podstawie zawartej umowy najmu, wywołuje następstwa w postaci zaistnienia powinności podatkowej w podatku od towarów i usług. Istnieje jednak również szereg przypadków dyskusyjnych, w których przez wzgląd na podatkowopravne konsekwencje uwidaczniające się w zakresie opodatkowania wartości dodanej, o wiele trudniejsze jest ustalenie dystynkcji pomiędzy sferą imperium i gestii lub też granica ta – w jej ujęciu „podatkowym” – nie pokrywa się z administracyjnoprawnym postrzeganiem władczego i niewładczego działania gminy.

Sygnalizowane zagadnienie zyskało na znaczeniu po wydaniu przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyroku z 29 września 2015 r. w sprawie C – 276/14¹⁶. W orzeczeniu tym jednoznacznie wskazano, iż przez wzgląd na swoje finansowopravne powiązanie z budżetem gminy (tzw. metoda budżetowania brutto), gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE¹⁷. Wyznaczyły to sposób interpretacji art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i – w rezultacie – nieuznawanie wspomnianych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej za podatników daniny, będącej polską postacią podatku od wartości dodanej oraz przypisanie podmiotowości podatkowopravnej gminie jako osobie prawnej. Taki sam wniosek jak Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej sformułował zresztą Naczelny Sąd Administracyjny¹⁸. Już po wydaniu wcześniej wspomnianego orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zaprezentowany w nim sposób postrzegania podmiotowości podatkowopravnej gminnej jednostki budżetowej rozciągnięto zaś na inną gminną jednostkę organizacyjną, tj. na gminny zakład budżetowy.

¹⁶ LEX nr 1797948.

¹⁷ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Ur.z.UE, seria L, nr 347, poz. 1).

¹⁸ Por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 1/13, LEX nr 1324202.

Także ten podmiot nie został bowiem uznany za podatnika podatku od towarów i usług. Wspomniany przymiot przypisano natomiast gminie¹⁹. Tym samym, na gminie, a także na każdej innej jednostce samorządu terytorialnego, „skupiło się” całe zagadnienie imperium i gestii, rozpatrywane z perspektywy prawa podatkowego, w kontekście ustawy o podatku od towarów i usług. Potwierdzeniem tego stało się ustawowe zobowiązanie jednostek samorządu terytorialnego do podjęcia rozliczania podatku od towarów i usług wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od dnia 1 stycznia 2017 r.²⁰.

3. Niespójność unijnej i krajowej regulacji prawnej – przejawy i propozycje rozwiązania problemu

Z uwagi na fundamentalne znaczenie podatkowego stanu faktycznego w kształtowaniu treści stosunku podatkowoprawnego, pozycję prawną gminy w sferze podatku od towarów i usług, determinowaną przez władcze oraz niewładcze działania tego podmiotu, oceniać należy przez wzgląd na treść przepisów regulujących zakres podmiotowy i przedmiotowy wspomnianej daniny publicznej. Jak wynika z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnikami tej daniny są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Jednocześnie, działalność gospodarcza dla celów ustawy o podatku od towarów i usług jest rozumiana jako wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności

¹⁹ Por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/15, LEX nr 1816107.

²⁰ Stało się tak zgodnie z art. 3 ustawy z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r., poz. 1454, zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1948).

polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych²¹. Z kolei, w myśl wcześniej już powoływanego art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

To nawiązanie do czynności cywilnoprawnych, jako przejawu „nie-działalności” gospodarczej podmiotu publicznego, może być nieco mylące. Przy dosłownym jego rozumieniu mogłoby bowiem oznaczać, że każde działanie podejmowane przez podmiot publiczny w sferze prawa cywilnego mieści się w sferze jego gestii, a – co za tym idzie – jest opodatkowane podatkiem od towarów i usług, zaś czynności władcze tych podmiotów zawsze lokują się poza zakresem podmiotowo-przedmiotowym wspomnianej daniny. Tymczasem, analiza orzecznictwa nie tylko Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ale i polskich sądów administracyjnych pozwala zauważyć, iż podczas dokonywania oceny skutków podatkowopravných działań realizowanych przez gminę, jako podmiot publiczny znaczenie ma charakter podejmowanych zadań, a nie forma ich realizacji. Tym samym, nawet wtedy, gdy prawna powinność jednostki samorządu terytorialnego do podejmowania działań w określonej sferze realizowana jest przy wykorzystaniu instrumentów charakterystycznych dla prawa cywilnego (umowy), samo w sobie nie oznacza to „wyjścia” poza sferę zadań publicznych i władztwa, nieobjętych zakresem podmiotowo-przedmiotowym podatku od towarów i usług, a co za tym idzie niemieszczących się w ramach obowiązku i zobowiązania podatkowego z tytułu tej daniny publicznej²². Także w takim przypadku należy bowiem ocenić czy określone działanie gminy nie mieści się

²¹ Art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

²² Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13, LEX nr 1538426, por. także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 11 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Po 1041/14, LEX nr 1786061.

w sferze jej imperium, jako jej zadanie własne lub zlecone. Dzieje się tak, ponieważ we wcześniej już powoływanym „pierwowzorze” art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, tzn. w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, inaczej niż w jego krajowym odpowiedniku, nie wspomina się o wykonywaniu zadań przez jednostkę samorządu terytorialnego na podstawie umów cywilnoprawnych jako o wyróżniku braku władztwa administracyjnego, świadczącym o pozostawianiu przez organ władzy poza zakresem opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Nawet wykorzystywanie konstrukcji prawnych typowych dla prawa prywatnego może więc oznaczać realizację zadań pozostających w przestrzeni imperium, a nie gestii.

Z drugiej strony, niekiedy bezspornie władcze zachowania jednostki samorządu terytorialnego mają swoje konsekwencje na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Jest to związane z treścią art. 13 ust. 1 zd. 2 dyrektywy 2006/112/WE. Wspomniany przepis stanowi, że organy władzy i inne podmioty prawa publicznego są uznawane za podatników podatku od wartości dodanej nawet wówczas, gdy swoje działania podejmują jako organy władzy publicznej, pobierając stosowne należności, opłaty, składki lub płatności. Dzieje się tak wówczas, gdyby wykluczenie organów władzy publicznej z grona podatników, w związku z podejmowanymi przez nie odpłatnymi i władczymi działaniami, prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. Tym samym, co do zasady, gminy nie są uważane za podatników podatku od wartości dodanej w odniesieniu do działalności, jaką podejmują jako władze publiczne²³. Jeżeli jednak ich niepodleganie podatkowi, jako podmiotów działających w sferze imperium mogłoby prowadzić do znaczącego zaburzenia konkurencji, istnieją podstawy do tego, aby gminy działające władczo obejmować zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług²⁴.

Przedstawione przepisy prawa polskiego, interpretowane w zgodności z prawem unijnym i z uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału

²³ Por. wyrok TSUE z 10 września 2014 r., sygn. akt C – 92/13, LEX nr 1504622.

²⁴ Por. postanowienie TSUE z 20 marca 2014 r., sygn. akt C - 72/13, LEX nr 1446628.

Sprawiedliwości Unii Europejskiej, są podstawą dla wyznaczenia, w odniesieniu do stanów faktycznych objętych ustawą o podatku od towarów i usług, a realizowanych przez organy władzy publicznej swoistej „linii podziału”. Przebiega ona pomiędzy przestrzenią zachowań objętych wspomnianą daniną publiczną oraz pozostających poza jej zakresem podmiotowo-przedmiotowym. W świetle zaprezentowanych wcześniej argumentów nie ulega bowiem wątpliwości to, że w rozważaniach nad konsekwencjami zachowań podejmowanych przez gminy, analizowanymi z perspektywy przepisów ustawy o podatku od towarów i usług niemożliwe jest opieranie się na prostym utożsamianiu cywilnoprawnych form działania ze sferą gestii i działalności gospodarczej jednostki samorządu terytorialnego, objętą wspomnianą daniną publiczną. Jednocześnie, władcze działanie jednostki samorządu terytorialnego nie zawsze pozostaje poza przestrzenią obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od wartości dodanej.

Ten oczywisty brak koherencji pomiędzy administracyjnoprawnym oraz podatkowoprawnym (ustalonym dla celów podatku od towarów i usług) postrzeganiem sfery imperium i gestii w działalności gmin niewątpliwie jest argumentem potwierdzającym tezę o odrębności prawa podatkowego od prawa administracyjnego. U jej podstaw leży to, że prawo podatkowe służy realizacji innych celów niż prawo administracyjne – stanowi ono zbiór unormowań, w oparciu o które następuje wymiar podatku oraz przeniesienie środków pieniężnych należnych z tytułu daniny publicznej od podatnika do związku publicznego uprawnionego z tytułu podatku. W konsekwencji, poszczególne konstrukcje normatywne tworzące system danin publicznych nie mogą „ślepo naśladować” rozwiązań administracyjnoprawnych. Z całą pewnością takiego powiązania nie uzasadnia zaś metoda kształtowania stosunku prawnego przyjęta w prawie podatkowym – czyli oparcie go na identycznym wzorcu, jak to ma miejsce w prawie administracyjnym, i nadanie stosunkowi podatkowoprawnemu postaci relacji podległości kompetencji.

Jednocześnie, nietrudno zauważyć, że prawidłowe ustalenie przestrzeni prawnej, w jakiej gmina realizuje swoje zadania, a w konsekwencji, właściwe wyprowadzenie skutków podatkowych działań podejmowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego utrudnia wcześniej już sygnalizowane, dosłowne brzmienie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, odczytywane w oderwaniu od przepisów prawa unijnego. Przy pobieżnej analizie tej regulacji prawnej można bowiem dojść do przekonania, że już samo nadanie działaniom gminy formy czynności cywilnoprawnej lokuje dane zachowanie tego podmiotu w sferze podatku od towarów i usług. To zaś implikuje błędne wnioski co do klasyfikacji podatkowej opisanych przejawów aktywności gminy. Jak można zauważyć analizując orzecznictwo sądowe, praktyczne problemy ujawniają się w szczególności podczas ustalania skutków wykonywania zadań z zakresu pomocy społecznej²⁵, zapewniania opieki nad dzieckiem przebywającym w przedszkolu²⁶ czy udostępniania elementów dróg publicznych (zatok przystankowych)²⁷.

We wszystkich tych przykładowo wskazanych sytuacjach samo zawarcie umowy przez gminę z podmiotem korzystającym z jej „świadczenia”, a także uzyskiwanie w związku z tym zapłaty, nie przesądza o możliwości lokowania aktywności tej jednostki samorządu terytorialnego w przestrzeni działalności gospodarczej. Brak jest bowiem możliwości dowolnego kształtowania przez kontrahentów treści łączących ich umów, w tym – wysokości zapłaty oraz zasad jej dokonywania. Potencjalny beneficjent świadczeń otrzymywanych od jednostki samorządu terytorialnego dokonuje zaś wyboru pomiędzy przyjęciem gotowego, w istocie narzucanego mu wzorca umowy oraz cennika opłat za tę „usługę”, a nieprzystaniem na takie „z góry” ustalone warunki. Samo pobieranie opłaty za otrzymane „świadczenie”, w świetle art. 13 ust. 1 dyrektywy

²⁵ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Lu 974/16, LEX nr 2299078.

²⁶ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 11 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Po 1041/14, Lex nr 1786061.

²⁷ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13, Lex nr 1538426.

2006/112/WE wcale nie jest zaś wyróżnikiem działalności gospodarczej. Dlatego, nawet odpłatne czynności wykonywane przez gminę na podstawie umów cywilnoprawnych, mieszczące się w sferze ustawowych zadań tych jednostek samorządu terytorialnego, ale realizowane w oparciu o narzucane cenniki, sytuować należy w przestrzeni władztwa gminy.

Z drugiej strony, istnieją też przypadki, gdy w oczywisty sposób niewładcze zachowania jednostki samorządu terytorialnego opacznie klasyfikowane są jako wykonywane w ramach imperium, a w konsekwencji dąży się do ich osądzenia poza zakresem podmiotowo-przedmiotowym podatku od towarów i usług. Sytuacja taka ma miejsce w przypadku przenoszenia na lokatorów budynku mieszkalnego będącego własnością gminy ekonomicznego ciężaru uiszczenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi²⁸. Zgodnie z art. 6h ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach²⁹, danina ta obciąża właścicieli nieruchomości. Podmiot, zobowiązany z tego tytułu, ciężar opłaty dolicza jednak do czynszu najmu albo przerzuca go na korzystającego z lokalu, zawierając z nim oddzielne porozumienie towarzyszące umowie najmu. W przypadku właściciela będącego gminą, tego typu zabieg jest dodatkowo uzasadniany dbałością o interes finansów publicznych. Jednostka samorządu terytorialnego unika bowiem uszczuplania swoich środków finansowych poprzez zapłatę daniny związanej z konsumpcją realizowaną przez najemcę gminnego lokalu.

Należy podkreślić, iż przerwianie ciężaru opłaty za gospodarowanie odpadami na osoby niebędące jej podatnikami nie jest wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Na skutek wyraźnych czy konkludentnych porozumień nie można bowiem modyfikować zakresu podmiotowo-przedmiotowego daniny publicznej. Skoro, z woli ustawodawcy, podmiotem wspomnianej daniny jest właściciel budynku, to racją częściowej zapłaty na poczet tej daniny, dokonywanej przez

²⁸ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 6 września 2017 r., sygn. akt III SA/Gl 607/17, CBOSA.

²⁹ Ustawa z 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 1289).

mieszkańców poszczególnych lokali, nie jest ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, ale taka lub inna (nawet dorozumiana) umowa łącząca jednostkę samorządu terytorialnego z lokatorem. Tym samym, przedstawionej operacji nie sposób klasyfikować jako władczego działania organu władzy publicznej. Działanie gminy upodabnia się zaś do – legalnego skądinąd – zachowania przedsiębiorcy, przenoszącego ciężar podatku pośredniego lub bezpośredniego na nabywcę towaru lub usługi. Na skutek bardziej lub mniej jawnego wliczenia kwoty podatku w cenę towaru lub usługi, przyczyną poniesienia przez kontrahenta jej ekonomicznego ciężaru nie staje się akt prawa publicznego – ustawa kształtująca daną daninę, a sam przedsiębiorca nie realizuje żadnego władczego uprawnienia w stosunku do swojego klienta. Tak samo, faktyczne obciążenie przez gminę opłatą za gospodarowanie odpadami innej osoby niż właściciel budynku nie może być utożsamianie z jej władczą aktywnością. W tym wypadku jednostka samorządu terytorialnego realizuje bowiem swoje uprawnienia przypisane jej jako przedsiębiorcy oddającymemu lokale w najem.

4. Wnioski końcowe

Przedstawione rozważania pozwalają zauważyć, iż oddzielenie sfery imperium i gestii w działaniach jednostki samorządu terytorialnego ma znaczenie przez wzgląd na stosowanie przepisów kształtujących konstrukcję podatku od wartości dodanej. Jednocześnie, postrzeganie władztwa w sposób charakterystyczny dla prawa administracyjnego może być źródłem trudności przy poszukiwaniu podatkowoprawnej „natury” tego zjawiska. Do ich zaistnienia niewątpliwie przyczynia się mocno niedoskonała implementacja w polskiej regulacji prawnej art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Sprawia ona, że gestię w działaniach gminy opacznie można utożsamiać z zawarciem umowy. Brak wyraźnej umowy, będącej podstawą podejmowania określonej aktywności, utożsamiany jest zaś z realizowaniem zadań władczych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Takiego rozumowania nie sposób zaakceptować.

BIBLIOGRAFIA

- Apelt W., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, Leipzig 1920.
- Biernat S., *Prywatyzacja zadań publicznych. Problematyka prawna*. Warszawa – Kraków 1994.
- Chróścielewski W., *Imperium i gestia w działaniach administracji publicznej (W świetle doktryny i zmian ustawodawczych lat 90 – tych)*, Państwo i Prawo, nr 6 z 1995.
- Kasznica S., *Polskie prawo administracyjne, pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1946.
- Kmieciak Z., *Skuteczność regulacji administracyjnoprawnej*, Łódź 1994.
- Kuta T., *Pojęcie działań niewładczych w administracji. Na przykładzie administracji rolnictwa*, Wrocław 1963.
- Langrod J., *Instytucje prawa administracyjnego. Zarys części ogólnej, tom I*, Kraków 1948.
- M. Bullinger, *Vertrag und Verwaltungsrecht. Zu den Handlungsformen und Handlungsprinzipien der öffentlichen Verwaltung nach deutschem und englischem Recht*, Stuttgart 1962.
- Mayer O., *Zur Lehre vom öffentlich – rechtlichen Vertrag*, *Archiv für öffentliches Recht*, Band 3 (1888).
- Peretiatkowicz A., *Podstawowe pojęcia prawa administracyjnego*, Poznań 1946.
- Seer R., *Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht*, *Steuer und Wirtschaft*, nr 3 z 1995.
- Thieme W., *Zur Systematik verwaltungsrechtlicher Handlungsformen*, [w:] H.P. Ipsen (red.) *Hamburger Festschrift für Friedrich Schack zu seinem 80. Geburtstag am 1. Oktober 1966*, Hamburg 1966.

Prawne aspekty finansowania systemu ochrony zdrowia we Włoszech¹

The legal aspects of health care financing in Italy.

Streszczenie

Niniejszy artykuł porusza problematykę prawnych aspektów finansowania ochrony zdrowia we Włoszech. Włoski system zdrowotny w istniejącym kształcie stanowi efekt przeprowadzanych na przestrzeni kilku dekad reform i został oparty o Narodową Służbę Zdrowia. Jest on finansowy ze środków publicznych pochodzących z budżetu państwa oraz budżetów regionów. Znaczenie ma także udział świadczeniobiorców w finansowaniu przysługujących im świadczeń opieki zdrowotnej, którzy są zobowiązani do uiszczenia opłaty za niektóre ich rodzaje. We włoskim systemie zdrowotnym nie istnieje publiczne ubezpieczenie zdrowotne. Odpowiedzialność za konstrukcję oraz wydajność dochodową źródeł finansowania Narodowej Służby Zdrowia we Włoszech ponoszą organy administracji państwowej. Źródła te zostały jednak przekazane do dyspozycji regionom włoskim.

Słowa kluczowe: finansowanie, system ochrony zdrowia we Włoszech

¹ Opracowanie przygotowane w ramach projektu pt. „Źródła finansowania ochrony zdrowia w Polsce – aspekty prawne” finansowanego w konkursie PRELUDIUM 8 organizowanym przez Narodowe Centrum Nauki w Krakowie (nr projektu: 2014/15/N/HS5/01735).

Abstract

This article raises the subject of legal aspects of financing health protection in Italy. The Italian health system in its existing shape constitutes the effect of reforms carried out over several decades and it has been based on the National Health Service. It is financed from public funds from the state's budget and regional budgets. The participation of beneficiaries, who are obliged to pay a fee for some types of benefits, in financing health care benefits is also significant. In the Italian health care system there is no public health insurance. State administration bodies are responsible for the structure and income efficiency of the sources of financing of the National Health Service in Italy. The sources, however, have been provided for the disposal of Italian regions.

Keywords: financing, health protection in Italy

1. Wprowadzenie

Prawo pierwotne Unii Europejskiej² nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku organizacji i finansowania systemu ochrony zdrowia w jednolity sposób. W myśl art. 168 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej³, działanie UE, które uzupełnia polityki krajowe, nakierowane jest na poprawę zdrowia publicznego, zapobieganie chorobom i dolegliwościom ludzkim oraz usuwanie źródeł zagrożeń dla zdrowia psychicznego. Gwarancję autonomii państw członkowskich UE w zakresie organizacji i finansowania poszczególnych systemów ochrony zdrowia stanowi art. 168 ust. 7 t.f.u.e. Na jego podstawie działania UE są prowadzone w poszanowaniu obowiązków państw członkowskich w zakresie określania ich polityki dotyczącej zdrowia, jak również organizacji i świadczenia usług zdrowotnych i opieki medycznej. Zgodnie z art. 168 ust. 7 zd. 2 t.f.u.e. państwa członkowskie są natomiast

² Dalej powoływana także jako „UE”.

³ Dz. Urz. UE C 326/49 z 26.10.2012 r.; dalej powoływany jako “t.f.u.e.”.

zobowiązane do zarządzania usługami zdrowotnymi i opieką medyczną oraz dokonywania podziału przeznaczonych na nie zasobów.

Mając powyższe na uwadze, poszczególne kraje członkowskie organizują systemy ochrony zdrowia w zróżnicowany sposób. W państwach UE funkcjonują powszechnie systemy zdrowotne oparte o model budżetowy (model Beveridge'a) lub ubezpieczeniowy (model Bismarcka). Budżetowy model ochrony zdrowia występuje przede wszystkim w Wielkiej Brytanii, Irlandii, Danii, Finlandii, Szwecji, a także we Włoszech. W ostatnim z wymienionych państw system ochrony zdrowia był wielokrotnie reformowany, a jego obecna wersja w znacznym stopniu opiera się o działalność włoskich jednostek samorządu terytorialnego. W związku z tym uzasadnione jest zbadanie i przedstawienie podstawowych zasad finansowania włoskiego systemu ochrony zdrowia.

2. Organizacja włoskiego systemu ochrony zdrowia

Włoski system ochrony zdrowia w istniejącym kształcie jest efektem przeprowadzanych reform na przestrzeni kilku dekad. Jego pierwotna wersja w sposób znaczny różni się od obecnie funkcjonujących rozwiązań organizacyjnych i finansowych⁴. Do głównych zmian włoskiego modelu ochrony zdrowia zalicza się przede wszystkim ujednoczenie udzielanych świadczeń na poziomie centralnym przy jednoczesnym wprowadzeniu organizacji i zarządzania o charakterze regionalnym⁵.

W myśl art. 32 Konstytucji Republiki Włoskiej⁶, Republika zapewnia ochronę zdrowia jako podstawowego prawa jednostki i interesu zbiorowego oraz gwarantuje bezpłatną opiekę ubogim. Podstawy normatywne funkcjonowania systemu ochrony zdrowia wynikają przede

⁴ B. Łyszczarz, System finansowania opieki zdrowotnej w krajach OECD, Studia Ekonomiczne – Zeszyty Naukowe 2013, nr 145, s. 172.

⁵ M. Urbaniak, Aspekty publicznoprawne organizacji i finansowania ochrony zdrowia w Republice Włoskiej, Toruń 2014, s. 139.

⁶ Konstytucja Republiki Włoskiej z dnia 22 grudnia 1947 r.; Gazzetta Ufficiale del 27 dicembre 1947, n. 298.

wszystkim z ustawy nr 833 z dnia 23 grudnia 1978 r.⁷ Istotne znaczenie miały kolejne akty prawne reformujące przyjęty w 1978 r. model ochrony zdrowia. Należy do nich zaliczyć dekret ustawodawczy z 1992⁸ zmieniający zasady gromadzenia i podziału środków przeznaczanych na realizację zadań publicznych z zakresu ochrony zdrowia, ustawę nr 662 z 1996 r.⁹ oraz dekret ustawodawczy nr 446 z 1997 r.¹⁰ – noszący obowiązkowe składki przeznaczane na finansowanie ochrony zdrowia, a także dekret ustawodawczy nr 56 z 2000 r.¹¹ – przenoszący częściowo obowiązek finansowania systemu zdrowotnego na regiony włoskie.

Włoski system zdrowotny funkcjonuje w oparciu o Narodową Służbę Zdrowia (*Servizio Sanitario Nazionale – SSN*). Jego struktura organizacyjna oparta jest o działalność instytucji publicznych na szczeblu państwowym oraz regionalnym. Głównym organem administracji państwowej odpowiedzialnym za funkcjonowanie Narodowej Służby Zdrowia jest minister zdrowia. Na poziomie regionalnym główną rolę pełnią regiony włoskie i prowincje autonomiczne, a także lokalne jednostki terytorialne, które są odpowiedzialne za prowadzenie przedsiębiorstw służby zdrowia oraz szpitali. Rozdział kompetencji pomiędzy państwo a regiony i ich jednostki wynika z art. 1 ustawy 1978/833. Zgodnie z nim, do zadań państwa, regionów, a także lokalnych jednostek terytorialnych (gmin) należy zagwarantowanie prawidłowego funkcjonowania Narodowej Służby Zdrowia. Istnieje także obowiązek zapewnienia udziału obywateli w działalności systemu ochrony zdrowia.

Do zadań państwa, realizowanych głównie przez ministra zdrowia, należy przede wszystkim planowanie systemu ochrony zdrowia, ustalanie długoterminowych celów, także kontrola działalności

⁷ Legge del 23 dicembre 1978, n. 833; Gazzetta Ufficiale del 28 dicembre 1978, n. 360; dalej powoływana jako „ustawa 1978/833”.

⁸ Decreto legislativo del 30 dicembre 1992, n. 502, Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 1992, n. 305; dalej powoływany jako „dekret 1992/502”.

⁹ Legge del 23 dicembre 1996, n. 662, Gazzetta Ufficiale del 28 dicembre 1996, n. 303; dalej powoływana jako „ustawa 1996/662”.

¹⁰ Decreto legislativo del 15 dicembre 1997, n. 446, Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 1997, n. 298; dalej powoływany jako „dekret 1997/446”.

¹¹ Decreto legislativo del 18 febbraio 2000, n. 56, Gazzetta Ufficiale del 15 marzo 2000 n. 62.

Narodowej Służby Zdrowia¹². Państwo posiada wyłączne kompetencje dotyczące ustalania zakresu oraz poziomów przysługujących świadczeń w ramach publicznego systemu ochrony zdrowia. Dla przepływu środków publicznych przeznaczanych na realizację zadań publicznych z zakresu ochrony zdrowia istotne znaczenie mają kompetencje organów administracji rządowej dotyczące finansowania systemu zdrowotnego. Odpowiadają one bowiem za finansowanie Narodowej Służby Zdrowia poprzez dystrybucję dostępnych środków pomiędzy regionalne systemy zdrowotne¹³.

W strukturze terytorialnej Republiki Włoskiej istnieje 19 regionów oraz 2 prowincje autonomiczne (Trydent i Bolzano). Są one współodpowiedzialne wraz z organami administracji państwowej za organizację i finansowanie Narodowej Służby Zdrowia. W literaturze włoskiej wskazuje się, że regiony zobowiązane są do organizacji i administrowania systemem ochrony zdrowia finansowanym ze środków publicznych, podczas gdy państwo odpowiedzialne jest za zapewnienie obywatelom świadczeń zdrowotnych na terytorium całego kraju¹⁴.

Istotne znaczenie dla relacji z zakresu organizacji i finansowania ochrony zdrowia zachodzących pomiędzy organami administracji państwowej a regionami ma Stała Konferencja ds. Stosunków między Państwem, Regionami oraz Prowincjami Autonomicznymi Trydent i Bolzano (Konferencja Państwo – Regiony). Konferencja nie wchodzi w zakres struktury organizacyjnej Narodowej Służby Zdrowia. Została powołana w celu urzeczywistnienia współpracy między państwem a regionami włoskimi. Jest ona organem o charakterze informacyjnym i doradczym w zakresie większości spraw należących do ich kompetencji. Do zadań konferencji należy przede wszystkim rozpatrywanie problemów związanych z polityką państwa wobec regionów oraz ich

¹² M. Tanner, *The grass is not always greener. A look at Health Care Systems around the world*, Italy, Policy Analysis 2008, nr 613, s. 12.

¹³ F. Ferre, A. Giulio de Belvis, L. Veriano, S. Longhi, A. Lazzari, G. Fattore, W. Ricciardi, A. Maresso, *Italy. Health system review, Health System in Transition* 2014, nr 16, poz. 4, s. 20.

¹⁴ G. France, F. Taroni, A. Donatini, *The Italian health-care system*, *Health Economics* 2014, nr 14, s. 187 – 188.

funkcjonowaniem. Ma zatem zasadniczy wpływ na podział kompetencji z zakresu ochrony zdrowia między państwo a regiony¹⁵.

Za realizację zadań z zakresu ochrony zdrowia przekazanych do realizacji regionom odpowiadają przede wszystkim tzw. Departamenty Zdrowia. Do ich kompetencji należy głównie sporządzanie trzyletnich regionalnych planów zdrowotnych, zarządzanie lokalnymi jednostkami służby zdrowia, a także koordynacja opieki zdrowotnej na poziomie regionu. Istotne uprawnienia z zakresu ochrony zdrowia posiadają także Rady Regionalne będące organami stanowiącymi w poszczególnych regionach. Do ich zadań należy przede wszystkim ustalanie zasad i organizacji regionalnych systemów ochrony zdrowia oraz kryteriów finansowania lokalnych jednostek służby zdrowia i przedsiębiorstw szpitalnych¹⁶. Lokalne jednostki służby zdrowia odpowiadają natomiast za udzielanie świadczeń zdrowotnych przysługujących w ramach Narodowej Służby Zdrowia¹⁷.

3. Źródła finansowania ochrony zdrowia we Włoszech

Włoski system ochrony zdrowia finansowany jest zasadniczo ze środków publicznych pochodzących z budżetu państwa oraz budżetów poszczególnych regionów. Na poziomie centralnym Narodowa Służba Zdrowia finansowana jest z ogólnych dochodów budżetowych. Organy administracji rządowej zobowiązane są do ustalenia wysokości środków publicznych niezbędnych do zagwarantowania prawidłowego funkcjonowania systemu ochrony zdrowia. Skutkiem tego jest istnienie po stronie państwa obowiązku ustalenia źródeł finansowania Narodowej Służby Zdrowia. Z budżetu państwa są przekazywane środki finansowe

¹⁵ M. Urbaniak, *Aspekty publicznoprawne organizacji i finansowania ochrony zdrowia w Republice Włoskiej*, op.cit., s. 177 – 178.

¹⁶ F. Ferre, A. Giulio de Belvis, L. Veriano, S. Longhi, A. Lazzari, G. Fattore, W. Ricciardi, A. Maresso, Italy. Health system review, *Health System in Transition*, op.cit., s. 21 – 22.

¹⁷ A. Cicchetti, A. Gasbarrini, *The health care service in Italy: regional variability*, *European Review for Medical and Pharmacological Sciences* 2016, nr 20 (1 Suppl.), s. 1.

na rzecz poszczególnych regionów¹⁸. Znaczenie ma także udział świadczeniobiorców w finansowaniu przysługujących im świadczeń opieki zdrowotnej, którzy są zobowiązani do uiszczenia opłaty za niektóre rodzaje udzielanych świadczeń¹⁹. Wysokość środków prywatnych przeznaczanych na finansowanie ochrony zdrowia wynosi ok. 17,8% całości wydatków systemu²⁰.

Zasadnicze znaczenie dla finansowania Narodowej Służby Zdrowia mają środki publiczne przekazane ustawowo do dyspozycji włoskim regionom. Zalicza się do nich m.in.: podatek regionalny od działalności produkcyjnej²¹, dodatek regionalny do podatku dochodowego od osób fizycznych²², a także część wpływów z tytułu podatku od wartości dodanej²³. W większości przypadków regiony nie mają uprawnień do ingerencji w konstrukcję prawną źródeł finansowania ochrony zdrowia. Zostały im jedynie przekazane wpływy z poszczególnych danin publicznych. Nie przekazano włoskim regionom władztwa daninowego w tym zakresie.

W myśl art. 63 ustawy 1978/833 w brzmieniu pierwotnym, wydatki na ochronę zdrowia były finansowane przede wszystkim z wpływów z tytułu pobierania składki ubezpieczeniowej, którą obciążeni byli przede wszystkim pracownicy. Wszyscy obywatele byli zobowiązani do uiszczania składek na ubezpieczenie zdrowotne. Sposób uiszczania składek oraz ich wysokość wynikały z corocznie wydawanego dekretu Ministra Zdrowia. Kwota składki była obliczana przy uwzględnieniu zmian w zakresie

¹⁸ G. Cilione, *Diritto sanitario. Profili costituzionali e amministrativi, ripartizione delle competenze, organizzazione, prestazioni, presidi sanitari privati, professioni, Santarcangeo di Romagna Maggioli Editore 2005*, s. 265.

¹⁹ F. Reviglio, *Health Care and Its Financing in Italy: Issues and Reform Options*, IMF Working Paper 2000, s. 6.

²⁰ F. Ferre, A. Giulio de Belvis, L. Veriano, S. Longhi, A. Lazzari, G. Fattore, W. Ricciardi, A. Maresso, Italy. *Health system review, Health System in Transition*, op.cit., s. 41.

²¹ Imposta regionale sulle attività produttive; dalej powoływany jako „IRAP”.

²² Imposta sul reddito delle persone fisiche; dalej powoływany jako „IRPEF”.

²³ F. Ferre, A. Giulio de Belvis, L. Veriano, S. Longhi, A. Lazzari, G. Fattore, W. Ricciardi, A. Maresso, Italy. *Health system review, Health System in Transition*, op.cit., s. 51; M. Urbaniak, *Aspekty publicznoprawne organizacji i finansowania ochrony zdrowia w Republice Włoskiej*, op.cit., s. 307.

średnich indywidualnych kosztów utrzymania (art. 63 ustawy 1978/833). Stawki składki miały zróżnicowany charakter. Były uzależnione od wysokości uzyskiwanego przez ubezpieczonego dochodu oraz rodzaju tytułu ubezpieczeniowego, który stanowił podstawę pod podlegania obowiązkowi uiszczenia składki. Przykładowo, w 1995 r. średnia stawka składki dla pracowników, których roczny dochód stanowiący podstawę wymiaru składki nie przekraczał 20 tys. euro, wynosiła 10,6 %. W przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą na własny rachunek i uzyskujących dochód stanowiący podstawę wymiaru składki i nieprzekraczający 20 tys. euro, rocznie stawka składki wynosiła 6,6% podstawy wymiaru²⁴. Podmiotem odpowiedzialnym za czynności związane z poborem oraz egzekwowaniem należnych składek był Narodowy Zakład Zabezpieczenia Społecznego (*Instituto Nazionale della Previdenza Sociale*).

Na podstawie przepisów ustawy 1978/833 utworzono włoski Narodowy Fundusz Zdrowia. Wysokość środków pozostających w jego dyspozycji wynikała z poszczególnych ustaw budżetowych (art. 51 ustawy 1978/833). Wpływy z tytułu pobieranej składki zdrowotnej zasilają utworzony Fundusz. Nie były one jednak jedynym źródłem jego finansowania. Część środków pochodziła z ogólnych dochodów budżetu państwa²⁵. Fundusz dzielił się na dwie części odpowiadające wydatkom bieżącym i wydatkom majątkowym. Środki pochodzące z Narodowego Funduszu Zdrowia podlegały dalszemu podziałom między regiony według kryteriów liczby mieszkańców oraz zapewnienia na całym terytorium kraju świadczeń o jednolitym charakterze. Decyzję o podziale środków podejmował Międzyministerialny Komitet ds. Planowania Gospodarczego na wniosek Ministra Zdrowia, mając na uwadze wytyczne wynikające z narodowych i regionalnych planów ochrony zdrowia. Otrzymane przez regiony środki

²⁴ G. France, F. Taroni, A. Donatini, The Italian health-care system, *Health Economics*, op.cit., s. 193.

²⁵ G. Turati, The Italian Servizio Sanitario Nazionale: A Renewing Tale of Lost Promises, [w:] J. Costa-Font, S. Greer (red.), *Federalism and Decentralization in European Health and Social Care*, New York 2013, s. 50.

były rozdzielane pomiędzy lokalne jednostki służby zdrowia w oparciu o parametry liczbowe wprowadzane w celu utrzymania jednolitego poziomu świadczeń opieki zdrowotnej na terytorium całego regionu²⁶.

W świetle przepisów ustawy 1978/833 w brzmieniu pierwotnym, Narodowa Służba Zdrowia we Włoszech była finansowana z dwóch źródeł: – składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz ogólnych dochodów budżetowych. Finansowanie ochrony zdrowia miało zatem zcentralizowany charakter. Gromadzenie oraz podział środków publicznych przeznaczanych na realizację zadań z zakresu ochrony zdrowia odbywały się na poziomie państwowym za pomocą budżetu centralnego oraz Narodowego Funduszu Zdrowia. W literaturze prawa włoskiego podkreślano, iż finansowanie Narodowej Służby Zdrowia jednocześnie z budżetu państwa oraz z wpływów uzyskiwanych z tytułu obowiązkowych składek na ubezpieczenie zdrowotne powodowało istnienie systemu ochrony zdrowia, który nosił cechy modelu „korporacyjnego oraz socjaldemokratycznego”²⁷.

Istotne zmiany w zakresie finansowania ochrony zdrowia wprowadzono na początku lat 90. XX wieku dekretem 1992/502. Nie zrezygnowano jednak ze składki na ubezpieczenie zdrowotne, modyfikując jedynie zasady jej opłacania. Na podstawie art. 11 ust. 1 dekretu 1992/502 zmieniono sposób uiszczania składki przez pracodawców za pracowników, dokonując zróżnicowania zasad jej opłacania według statusu pracodawcy.

Na podstawie art. 11 dekretu 1992/502, wpływy z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne przekazano na stałe regionom (budżetom regionalnym). Celem nałożenia na regiony włoskie obowiązków w zakresie ponoszenia kosztów finansowania systemu zdrowotnego było m.in. ograniczenie wydatków budżetu centralnego. Regiony włoskie zostały zobowiązane do współuczestniczenia w finansowaniu Narodowej Służby Zdrowia. Do ich obowiązku należało m.in. pokrywanie deficytu

²⁶ M. Urbaniak, *Aspekty publicznoprawne organizacji i finansowania ochrony zdrowia w Republice Włoskiej*, op.cit., s. 293 – 294.

²⁷ G. Turati, *The Italian Servizio Sanitario Nazionale: A Renewing Tale of Lost Promises*, [w:] J. Costa-Font, S. Greer (red.), *Federalism and Decentralization* op. cit., s. 50.

lokalnych jednostek ochrony zdrowia oraz przedsiębiorstw szpitalnych. Sąd Konstytucyjny Republiki Włoskiej uznał jednak za niezgodne z konstytucją całkowite i natychmiastowe zwolnienie organów administracji rządowej z obowiązku pokrycia deficytu wymienionych podmiotów z uwagi na brak przepisów przejściowych umożliwiających stopniowe wprowadzenie nowych regulacji prawnych²⁸.

Jako istotną modyfikację zasad finansowania Narodowej Służby Zdrowia należy także wskazać wprowadzenie nowych zasad podziału środków publicznych pozostających w dyspozycji Narodowego Funduszu Zdrowia. Część bieżąca oraz majątkowa Funduszu tworzone były ze środków pochodzących w całości z budżetu państwa. Wpływy z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne nie zasilają w sposób bezpośredni Narodowego Funduszu Zdrowia. W świetle przepisów dekretu 1992/502, system ochrony zdrowia miał być finansowany z trzech źródeł, do których zaliczono: budżet państwa, obowiązkowe składki na ubezpieczenie zdrowotne, a także środki prywatne świadczeniobiorców pochodzące z uiszczanych przez nich opłat. Wysokość środków przekazywanych z budżetu państwa miała być każdorazowo określana w ustawie budżetowej²⁹.

Najistotniejszy wpływ na obecnie funkcjonujący we Włoszech katalog źródeł finansowania ochrony zdrowia miały reformy wprowadzone na przełomie XX i XXI wieku. Na mocy przepisów dekretu 1997/446 zniesiono powszechny obowiązek uiszczania składki na ubezpieczenie zdrowotne. Rezygnacja z tego rodzaju daniny publicznej powodowała konieczność zastąpienia uzyskiwanych z jej poboru wpływów dochodami z innych tytułów. Na podstawie dekretu 446/1997 wprowadzono zatem podatek IRAP stanowiący źródło dochodów poszczególnych regionów włoskich mający zastąpić utratę środków z tytułu likwidacji składki na

²⁸ Orzeczenie Sądu Konstytucyjnego Republiki Włoskiej nr 355 z dnia 28 lipca 1993 r.; *Gazzetta Ufficiale Serie Speciale – Corte Costituzionale* n. 32 z dnia 4.08.1993.

²⁹ M. Urbaniak, *Aspekty publicznoprawne organizacji i finansowania ochrony zdrowia w Republice Włoskiej*, op. cit., s. 298 – 299.

ubezpieczenie zdrowotne³⁰. Podatek IRAP był przedmiotem orzeczenia TSUE z dnia 3 października 2006 r.³¹, w którym stwierdzono, iż jest on zgodny z przepisami wspólnotowymi, w tym nie narusza zakazu nakładania krajowych podatków obrotowych innych niż podatek od wartości dodanej.

W świetle przepisów dekretu 446/1997, podatnikami podatku IRAP są wszystkie podmioty wykonujące działalność polegającą na produkcji określonych towarów lub świadczeniu usług, której rodzaje zostały enumeratywnie wymienione w art. 3 dekretu. Opodatkowanie podatkiem IRAP są osoby wykonujące w sposób ciągły jako niezależni przedsiębiorcy wymienioną wyżej działalność. Jego zakres podmiotowy rozciąga się na większość osób fizycznych i prawnych, a także na państwo oraz podmioty prawa publicznego i organy administracji publicznej³². Podstawą podatkowania jest, co do zasady, wartość netto produkcji na obszarze danej prowincji włoskiej. Szczegółowe zasady jej ustalania determinowane są przynależnością podatnika do określonej kategorii. Stawki podatkowe wynikają wprost z powszechnie obowiązujących przepisów. Mogą być natomiast modyfikowane przez organy stanowiące poszczególnych regionów włoskich³³

1 stycznia 2001 r. zrezygnowano także z bezpośredniego finansowania z budżetu państwa wydatków regionów przeznaczanych na zapewnienie funkcjonowania Narodowej Służby Zdrowia. W związku ze zniesieniem obowiązku przekazywania środków publicznych z budżetu państwa, na podstawie art. 1 dekretu 2000/56 zwiększono dochody regionów z tytułu niektórych podatków.

³⁰ C. Palladino, *Ordinamento Sanitario. Disciplina del Servizio Sanitario Nazionale*, Napoli 2012, s. 119.

³¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 października 2006 r w sprawie C-475/03 (banca popolare di Cremona Soc. Arl przeciwko Agenzia Entrate Ufficio Cremona), dostęp: Legalis.

³² K. Lewandowski, *Komentarz do art. 401*, [w:] K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012, dostęp: Legalis.

³³ *Ibidem*.

Utratę dochodów budżetów regionalnych z tytułu wydatków budżetu państwa na ich rzecz zastąpiono przede wszystkim współudziałem regionów we wpływach z włoskiego podatku od wartości dodanej, wzrostem stawki podatku IRAP (0,9% podstawy wymiaru z możliwością jej zwiększenia do 1,4%, uzależnioną od autonomicznych decyzji poszczególnych regionów), a także współudziałem regionów we wpływach z tytułu pobieranej akcyzy³⁴.

Nie oznacza to jednak, że włoski ustawodawca definitywnie zrezygnował z finansowania Narodowej Służby Zdrowia ze środków pochodzących z budżetu państwa. Są one w dalszym ciągu przeznaczane na pokrycie wydatków na realizację zadań z zakresu ochrony zdrowia, mimo, że odpowiedzialność za funkcjonowanie systemu została przeniesiona na poszczególne regiony. Środki z budżetu państwa są przeznaczane przede wszystkim na finansowanie świadczeń zdrowotnych dla emigrantów, leczenie ustawowo wskazanych chorób, a także na wydatki inwestycyjne przedsiębiorstw szpitalnych. Istnieje także możliwość dystrybucji środków publicznych pochodzących z ogólnych dochodów budżetowych w przypadku wystąpienia nieprawidłowości ujawnionych na skutek procedury monitorowania i weryfikacji opieki zdrowotnej zapewnianej przez regiony przeprowadzonej w trybie art. 9 dekretu 2000/56. W związku z ich wystąpieniem mogą zostać przekazane środki z budżetu centralnego jako forma wsparcia na rzecz regionu³⁵.

Na mocy art. 1 dekretu 2000/56 zlikwidowano również Narodowy Fundusz Zdrowia. Jego zastąpienie przekazaniem regionom wpływów ze wskazywanych wyżej podatków doprowadziło do wprowadzenia finansowania Narodowej Służby Zdrowia w oparciu o zdolność podatkową danego regionu. Była ona jednak częściowo korygowana istnieniem funduszu wyrównawczego, który miał stanowić wyraz międzyregionalnej solidarności. Fundusz wyrównawczy przeznaczony był przede wszystkim

³⁴ C. Palladino, *Ordinamento Sanitario. Disciplina del Servizio Sanitario Nazionale*, op. cit., s. 120.

³⁵ *Ibidem*, s. 120.

dla tych regionów, które posiadały mniejszą zdolność do pozyskiwania dochodów podatkowych niż wysokość ich wydatków przeznaczanych na finansowanie systemu ochrony zdrowia na poziomie regionalnym³⁶.

Sposób obliczania wysokości środków publicznych wydatkowanych na ochronę zdrowia oparty o historyczne koszty zastąpiono zasadami ustalania koniecznych zasobów finansowych na podstawie faktycznie ponoszonych kosztów związanych ze świadczeniami. Kryteriami stanowiącymi podstawę obliczania wysokości niezbędnych wydatków miały być: liczba ludności, wysokość dochodów z tytułu podatków regionalnych, zapotrzebowanie na świadczenia zdrowotne, a także powierzchnia danego regionu³⁷. Zgodnie z dekretem nr 68 z 2011 r.³⁸, standardowe potrzeby regionów ustalane są na podstawie kosztów rozsądnie wymaganych celem zapewnienia poszczególnych świadczeń zdrowotnych. Zasady ustalania standardowych kosztów oparte są o następujący mechanizm.

Z pięciu najlepiej funkcjonujących regionów w zakresie zdolności do zapewnienia podstawowych poziomów opieki w warunkach zachowania równowagi finansowej wskazanych przez ministra zdrowia wybierane są trzy przez konferencję regionów. Wysokość kosztu standardowego wynikać ma ze średniej kosztów poniesionych w trzech wybranych regionach od osoby. Ustalenie standardowych wydatków na realizację regionalnych zadań z zakresu ochrony zdrowia jest konieczne do określenia wysokości źródeł ich finansowania. Należy bowiem wprowadzić stawki podatkowe w podatkach regionalnych (m.in. w podatku IRAP oraz w regionalnym podatku dochodowym od osób fizycznych) na najmniejszym poziomie, który ma być jednocześnie wystarczający do zapewnienia pełnego

³⁶ E. Innocenti, Il finanziamento della spesa sanitaria nella recente giurisprudenza costituzionale: tra tutela della salute, coordinamento della finanza pubblica e (in)attuazione dell'art 119 Cost., *Le Regioni* 2008, nr XXXVI, s. 577 – 578.

³⁷ N. Dirindin, *Federalismo fiscale e tutela della salute. Un percorso di responsabilizzazione della regioni o il presupposto pre cambiamenti strutturali?*, [w:] N. Dirindin, E. Pagano, *Governare il federalismo. Le sfide della sanità*, Milano 2001, s. 7 in.

³⁸ Decreto legislativo del 6 maggio 2011, n. 68, *Gazzetta Ufficiale* del 12.05.2011, n. 109.

finansowania wydatków z tytułu podstawowych poziomów świadczeń³⁹. Z powyższego wynika, iż na podstawie kosztów standardowych ustala się stawki podatkowe umożliwiające wybranym trzem regionom finansowanie regionalnych systemów ochrony zdrowia bez konieczności uzupełniania źródeł jego finansowania innymi dochodami oraz środkami pochodzącymi z funduszu wyrównawczego⁴⁰.

Ustalone dekretem 2000/56 zasady obliczania wydatków przeznaczanych na funkcjonowanie Narodowej Służby Zdrowia były niedopracowane oraz trudne do wprowadzenia w życie. W związku z tym, dalszymi działaniami ustawodawcy częściowo zreformowano schemat wynikający z powołanego dekretu⁴¹. Określono maksymalny limit wydatków oraz zasady postępowania w celu pokrycia deficytu w zakresie finansowania ochrony zdrowia. Wynikało to z ustaleń dokonanych między organami administracji rządowej a regionami, których skutkiem było wprowadzenie rozwiązań legislacyjnych w tym zakresie.

Często występujący deficyt w regionalnych systemach ochrony zdrowia wymagał wprowadzania nowych form porozumienia między państwem odpowiedzialnym za ustalenie i zapewnienie katalogu źródeł finansowania Narodowej Służby Zdrowia a regionami, które zobowiązane były do zapewnienia świadczeń zdrowotnych obywatelom. W związku z tym, zawarto układ między rządem a regionami i autonomicznymi prowincjami Trydentu i Bolzano z dnia 8 sierpnia 2001 r. Dokument ten stał się podstawą do utworzenia narodowego układu do spraw zdrowia podpisanego przez przedstawicieli rządu włoskiego i regionów 28 września 2006 r. Na skutek jego obowiązywania wprowadzono rozwiązania legislacyjne określające zakres zasobów finansowych przeznaczanych na

³⁹ E. Innocenti, Il finanziamento della spesa sanitaria nella recente giurisprudenza costituzionale: tra tutela della salute, coordinamento della finanza pubblica e (in)attuazione dell'art 119 Cost, op.cit., s. 596.

⁴⁰ E. Jorio, Il federalismo fiscale esige un eguale punto di partenza. Una prima lettura della proposta calderoli, *Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato* 2008, Nr 16, s. 9.

⁴¹ P. Giarda, *L'esperienza italiana di federalismo fiscale: una rivisitazione del decreto legislativo 26/2000*, Bologna 2005, s. 44.

funkcjonowanie ochrony zdrowia, w szczególności ustanowiono fundusz tymczasowy przeznaczony dla regionów, które posiadają wysoki deficyt w zakresie finansowania regionalnych systemów ochrony zdrowia⁴². Podstawę prawną w tym zakresie stanowiła ustawa nr 296 z 2006 r.⁴³

Możliwość korzystania ze środków funduszu pochodzących z budżetu państwa była uwarunkowana koniecznością podpisania przez dany region planu wyrównawczego zawierającego co najmniej dwa elementy. Po pierwsze, musiała z niego wynikać m.in. wysokość środków niezbędnych w celu wyeliminowania powstałego deficytu. Środki te miały pochodzić przede wszystkim ze zwiększonych wpływów z regionalnego podatku dochodowego do osób fizycznych oraz podatku IRAP uzyskanych na skutek podniesienia stawek podatkowych do najwyższego poziomu⁴⁴. Podwyższenie regionalnego podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku IRAP musiało mieć charakter ogólny. To znaczy, że nie istniała możliwość różnicowania podwyżek stawek podatkowych w zależności od kategorii podmiotów oraz rodzaju wykonywanej działalności będącej przedmiotem opodatkowania⁴⁵. Po drugie, obligatoryjnym elementem planu wyrównawczego musiały być środki mające na celu doprowadzenie profilu podstawowych świadczeń do zgodności z profilem wynikającym z obowiązującego narodowego planu ochrony zdrowia oraz właściwych przepisów determinujących jednolite poziomy świadczeń opieki zdrowotnej.

Kolejny układ do spraw ochrony zdrowia z dnia 3 grudnia 2009 r. wprowadził zasady postępowania obowiązujące w sytuacji wystąpienia

⁴² C. Palladino, *Ordinamento Sanitario. Disciplina del Servizio Sanitario Nazionale*, op. cit., s. 121.

⁴³ Legge del 27 dicembre 2006, n. 296; *Gazzetta Ufficiale – Supplemento Ordinario del 27 dicembre 2006*, n. 244; dalej powoływana jako „ustawa 2006/296”.

⁴⁴ W wyjątkowych przypadkach istniała możliwość podwyższenia stawek wymienionych podatków ponad maksymalne wartości wynikające z obowiązujących przepisów na czas określony, tj. do chwili całkowitego pokrycia deficytu. Podstawą podwyższenia stawek podatkowych bez uwzględnienia stawek maksymalnych był brak możliwości przestrzegania wymogów ograniczenia deficytu w odniesieniu do kolejnego roku budżetowego.

⁴⁵ C. Palladino, *Ordinamento Sanitario. Disciplina del Servizio Sanitario Nazionale*, op. cit., s. 122.

deficytu w regionalnym systemie ochrony zdrowia i niepodjęcia w odpowiednim terminie właściwych środków, w tym niezawarcie planu wyrównawczego, którego elementy zostały przedstawione wyżej. W takim przypadku zadłużony region wzywany jest do realizacji środków mających stanowić elementy planu wyrównawczego w terminie do dnia 30 kwietnia kolejnego roku. Jeżeli region nie dostosuje się do wymogów wynikających z wezwania, wówczas Prezydent Regionu zobowiązany jest do podwyższenia stawek podatku IRAP oraz regionalnego podatku dochodowego do najwyższego poziomu wynikającego z obowiązujących przepisów stanowiących elementy planu naprawczego⁴⁶.

Z przedstawionych wyżej zasad pokrywania deficytu występującego w strukturze Narodowej Służby Zdrowia na poziomie regionalnym wynika, że włoski ustawodawca dąży do przeniesienia na regiony pełnej odpowiedzialności za funkcjonowanie gospodarki finansowej w sektorze ochrony zdrowia. W świetle tych regulacji odpowiedzialność polityczną przed obywatelami w zakresie pozyskiwania dodatkowych dochodów w celu finansowania powstałego deficytu w formie podnoszenia stawek podatków regionalnych ponoszą regiony włoskie⁴⁷.

Nałożenie obowiązku pokrywania wydatków przeznaczanych na realizację zadań Narodowej Służby Zdrowia, w tym występującego w niej deficytu, spotykało się ze sprzeciwem regionów. Wyrazem tego są liczne orzeczenia Sądu Konstytucyjnego Republiki Włoskiej w przedmiocie zgodności wprowadzanych regulacji z Konstytucją Republiki Włoskiej wydawane na skutek skarg składanych przez poszczególne regiony. Przykładowo należy powołać orzeczenie Sądu Konstytucyjnego w przedmiocie zgodności wprowadzonych rozwiązań legislacyjnych dotyczących przekazywania regionom środków finansowanych pochodzących z budżetu państwa, które uzależnione jest m.in. od konieczności pokrycia we własnym zakresie deficytu powstałego

⁴⁶ Ibidem, s. 123.

⁴⁷ Ibidem, s. 124.

w regionalnym systemie ochrony zdrowia⁴⁸. W powołanym orzeczeniu stwierdzono, że nie jest możliwe przypisanie odpowiedzialności za gospodarkę finansową Narodowej Służby Zdrowia na poziomie poszczególnych regionów. Wynika to bowiem z faktu, iż w znacznej części „(...) zarówno świadczenia, które regiony powinny zapewnić na jednolitym poziomie na całym terytorium państwa, jak i odpowiedni poziom finansowania są przedmiotem negocjacji między państwem a regionami”⁴⁹. W związku z tym, regiony dysponują instrumentami prawnymi pozwalającymi na pokrycie powstałego deficytu z własnych środków. W literaturze prawa włoskiego wskazuje się jednak, że możliwość pokrycia deficytu ze środków pozostających w dyspozycji regionu ma jedynie charakter teoretyczny. Sposoby pozyskiwania we własnym zakresie dodatkowych źródeł finansowania ochrony zdrowia mają bowiem ograniczony charakter. Regiony mogą jedynie zwiększyć stawki podatkowe w niektórych podatkach (podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek IRAP) oraz rozszerzyć formy współuczestniczenia świadczeniobiorców w wydatkach z zakresu ochrony zdrowia⁵⁰.

4. Wnioski

Włoski system ochrony zdrowia jest modelem budżetowym, w którym nie istnieje publiczne ubezpieczenie zdrowotne, a świadczeniobiorcy nie są zobowiązani do bezpośredniego partycypowania w kosztach funkcjonowania systemu ochrony zdrowia poprzez wnoszenie składek ubezpieczeniowych.

Obecnie obowiązujący katalog źródeł finansowania Narodowej Służby Zdrowia jest skutkiem wieloletnich przeobrażeń w organizacji i finansowaniu systemu ochrony zdrowia we Włoszech. Na przestrzeni

⁴⁸ Orzeczenie Sądu Konstytucyjnego Republiki Włoskiej nr 98 z dnia 27 marca 2007 r.; *Gazzetta Ufficiale Serie Speciale – Corte Costituzionale* numer 13 z dnia 28 marca 2007 r.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ E. Innocenti, *Il finanziamento della spesa sanitaria nella recente giurisprudenza costituzionale: tra tutela della salute, coordinamento della finanza pubblica e (in) attuazione dell'art 119 Cost.*, op. cit., s. 583.

lat Narodowa Służba Zdrowia była finansowana z wielu źródeł. Oprócz ogólnych dochodów budżetowych wydatkowanych na realizację zadań z zakresu ochrony zdrowia istniała także obowiązkowa składka na ubezpieczenie zdrowotne. Włoski ustawodawca zrezygnował jednak z ubezpieczeniowej metody finansowania systemu zdrowotnego na rzecz modelu opartego o środki budżetowe. Modyfikacja katalogu źródeł finansowania ochrony zdrowia poprzez wyeliminowanie z niego składki ubezpieczeniowej nie zlikwidowała jednak problemów prawnofinansowych włoskiego sektora zdrowotnego. Świadczy o tym przede wszystkim podejmowanie dalszych prób jego reformowania.

Z dokonanych ustaleń wynika, że włoski system ochrony zdrowia nie posiada jednego źródła finansowania. W celu zabezpieczenia realizacji zadań publicznych w tym zakresie konieczne jest istnienie kilku tego rodzaju źródeł.

Zasadnicze źródła finansowania Narodowej Służby Zdrowia we Włoszech mają charakter publicznoprawny. Model finansowania jest bowiem oparty o środki publiczne pochodzące z budżetu państwa oraz budżetów poszczególnych regionów. Nie bez znaczenia pozostają jednak wpływy z tytułu opłat pobieranych od świadczeniobiorców w związku z udzielaniem określonego rodzaju świadczeń zdrowotnych. Rezygnacja włoskiego ustawodawcy z obowiązku uiszczania opłat z tytułu korzystania z publicznej Narodowej Służby Zdrowia mogłaby jednak doprowadzić do istotnego spadku sumy dochodów przeznaczanych na realizację nałożonych na nią zadań. Jak to już ustalono, prawie 18% całości wydatków dokonywanych na rzecz systemu zdrowotnego pochodzi z tytułu opłat pobieranych od pacjentów. W przypadku zniesienia obowiązku uiszczania opłat, konieczne stałoby się zwiększenie udziału środków publicznych w finansowaniu włoskiego systemu ochrony zdrowia pochodzących z innych źródeł.

Odpowiedzialność za konstrukcję oraz wydajność dochodową źródeł finansowania Narodowej Służby Zdrowia we Włoszech ponoszą organy administracji państwowej. Źródła te zostały jednak przekazane do

dyspozycji regionom włoskim. W większości przypadków regiony nie mają uprawnień do ingerencji w konstrukcję prawną źródeł finansowania ochrony zdrowia. Zostały im jedynie przekazane wpływy z poszczególnych danin publicznych. Regiony włoskie nie zostały wyposażone we władztwo daninowe w tym zakresie. Mogą one natomiast swobodnie dysponować wpływami z otrzymanych źródeł w celu realizacji nałożonych zadań publicznych z zakresu ochrony zdrowia. Sposób wydatkowania środków publicznych zależy w dużej części od ustalonych w poszczególnych regionach modeli zarządzania systemem zdrowotnym. Na skutek przyznania regionom włoskim autonomii w przedmiocie finansowania Narodowej Służby Zdrowia powstał system ochrony zdrowia, którego podstawą funkcjonowania są modele regionalne⁵¹.

Włoski system ochrony zdrowia oparty jest przede wszystkim o działalność jednostek samorząd terytorialnego. Spoczywa na nich odpowiedzialność za organizację i finansowanie systemu zdrowotnego. Włoskie jednostki samorządu terytorialnego są jednak pozbawione wpływu na zasady funkcjonowania systemu oraz kształt źródeł finansowania ochrony zdrowia. Nie mają zatem istotnych możliwości pozyskiwania dodatkowych środków w celu materialnego zabezpieczenia potrzeb systemu ochrony zdrowia. Muszą natomiast ponosić koszty jego funkcjonowania.

BIBLIOGRAFIA

Cicchetti A., Gasbarrini A., The health care service in Italy: regional variability, *European Review for Medical and Pharmacological Sciences* 2016, nr 20 (1 Suppl.).

Cilione G., *Diritto sanitario. Profili costituzionali e amministrativi, ripartizione delle competenze, organizzazione, prestazioni, presidi sanitari privati, professioni, Santarcangelo di Romagna Maggioli Editore* 2005.

Dirindin N., *Federalismo fiscale e tutela della salute. Un percorso di responsabilizzazione della regioni o il presupposto pre cambiamenti strutturali?*,

⁵¹ M. Urbaniak, *Aspekty publicznoprawne organizacji i finansowania ochrony zdrowia w Republice Włoskiej*, op. cit., s. 319.

- [w:] N. Dirindin, E. Pagano, *Governare il federalismo. Le sfide della sanità*, Milano 2001.
- Ferre F., Giulio de Belvis A., Veriano L., Longhi S., Lazzari A., Fattore G., Ricciardi W., Maresso A., *Italy. Health system review, Health System in Transition* 2014, nr 16, poz. 4.
- France G., Taroni F., Donatini A., *The Italian health-care system, Health Economics* 2014, nr 14.
- Giarda P., *L'esperienza italiana di federalismo fiscale: una rivisitazione del decreto legislativo 26/2000*, Bologna 2005.
- Innocenti E., *Il finanziamento della spesa sanitaria nella recente giurisprudenza costituzionale: tra tutela della salute, coordinamento della finanza pubblica e (in) attuazione dell'art 119 Cost., Le Regioni* 2008, nr XXXVI.
- Jorio E., *Il federalismo fiscale esige un eguale punto di partenza. Una prima lettura della proposta calderoli, Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato* 2008, Nr 16.
- Lewandowski K., *Komentarz do art. 401, [w:] Lewandowski K., Fałkowski P., Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Łyszczarz B., *System finansowania opieki zdrowotnej w krajach OECD, Studia Ekonomiczne – Zeszyty Naukowe* 2013, nr 145.
- Palladino C., *Ordinamento Sanitario. Disciplina del Servizio Sanitario Nazionale*, Napoli 2012.
- Reviglio F., *Health Care and Its Financing in Italy: Issues and Reform Options, IMF Working Paper* 2000.
- Tanner M., *The grass is not always greener. A look at Health Care Systems around the world. Italy, Policy Analysis* 2008, nr 613.
- Turati G., *The Italian Servizio Sanitario Nazionale: A Renewing Tale of Lost Promises, [w:] Costa-Font J., Greer S. (red.), Federalism and Decentralization in European Health and Social Care*, New York 2013.
- Urbaniak M., *Aspekty publicznoprawne organizacji i finansowania ochrony zdrowia w Republice Włoskiej*, Toruń 2014.

Przychody uzyskiwane z tytułu umów o dzieło o rezultacie niematerialnym - konsekwencje na gruncie prawa ubezpieczeń społecznych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych

Streszczenie

Zawarcie umowy o dzieło jest niezwykle korzystną formą współpracy. Tego typu umowy nie podlegają ani ubezpieczeniom społecznym, ani zdrowotnym. Ponadto umowa o dzieło stwarza możliwości ustalania preferencyjnych kosztów uzyskania przychodów na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. W ostatnich latach kontrowersje budzi możliwość realizacji różnego rodzaju wykładów/szkoleń w oparciu o umowę o dzieło. Organy rentowe kwestionują możliwość zawarcia tego typu umowy w zakresie wykładów i „przekwalifikowują” te umowy w umowy zlecenia podlegające systemowi ubezpieczeń społecznych. Orzecznictwo sądowe nie jest jednolite. W orzecznictwie dostrzega się jednak możliwość zawarcia umowy o dzieło dla prowadzonych szkoleń/wykładów, jednak tego typu umowom stawia się określone warunki, których często oceniane umowy nie zawierały.

Słowa kluczowe: umowa o dzieło – wykłady – prawo autorskie – podatek dochodowy od osób fizycznych – koszty uzyskania przychodów

Abstract

Conclusion of a contract to perform a specified task is an extremely beneficial form of cooperation. Such agreements are not subject to social or health insurance. In addition, the contract to perform a specified task

creates the possibility of determining preferential tax deductible costs on the basis of personal income tax. In recent years, the possibility of implementing various types of lectures / trainings based on a contract to perform a specified task raises controversy. Pension authorities question the possibility of concluding such a contract in the field of lectures and “reclassify” these contracts into mandate contracts subject to the social insurance system. Judicial jurisprudence is not uniform. However, the case law recognizes the possibility of concluding a contract to perform a specified task for the trainings / lectures, but these types of contracts set out certain conditions, which often were not included in the contracts.

Keywords: contract to perform a specified task – lectures – copyright – personal income tax – tax deductible costs

1. Wprowadzenie

Celem niniejszego opracowania jest zarówno analiza skutków prawnych na gruncie prawa ubezpieczeń społecznych, jak i podatku dochodowego od osób fizycznych, związanych z uzyskiwaniem przychodów w oparciu o umowy o dzieło, których rezultat jest niematerialny. W szczególności tekst koncentruje się na przychodach uzyskiwanych w ramach różnego typu wykładów/szkoleń/prelekcji, a w obszarze podatku dochodowego na możliwości zastosowania „kosztów autorskich”.

Umowa o dzieło jest umową, z tytułu której nie są pobierane składki na ubezpieczenie społeczne, ani zdrowotne. Ta cywilnoprawna forma współpracy bywa dość często nadużywana przez przedsiębiorców próbujących „omijać” system ubezpieczeń, gdzie powinna być zawarta podlegająca systemowi ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych umowa zlecenia. Z drugiej strony, organy ubezpieczeń społecznych od kilku lat podważają zawarte umowy o dzieło w sytuacjach, gdzie wcześniej takiej formy umowy nie kwestionowano. Niestety rozgraniczenie umowy o dzieło od umowy zlecenia bywa niekiedy bardzo problematyczne i oparte jest o niezwykle niejednoznaczne kryteria.

Powstaje także pytanie o zakres możliwości zastosowania preferencyjnych kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy organy rentowe (ZUS/NFZ) „przekwalifikują” umowę o dzieło w umowę zlecenie, zwłaszcza, gdy decyzja ta zostanie utrzymana prawomocnym wyrokiem sądu.

2. Podstawy prawne

Stosunek cywilnoprawny zawarty w oparciu o umowę o dzieło nie jest objęty zarówno systemem ubezpieczeń społecznych, jak i zdrowotnych¹. Jednym z kluczowych zagadnień na styku prawa cywilnego i prawa ubezpieczeń społecznych jest odróżnienie zlecenia od umowy o dzieło. Wynika to przede wszystkim z faktu, iż podstawowym cywilnoprawnym tytułem do ubezpieczenia społecznego o charakterze samoistnym jest zlecenie, a umowa o dzieło takim tytułem nie jest. Z jednej strony osoba wykonująca pracę na podstawie zlecenia uzyskuje dostęp do ubezpieczenia społecznego, a z drugiej strony jej praca jest droższa z uwagi na obowiązek płacenia składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne².

Stosownie do treści art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych³, obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby spełniające warunki do objęcia ubezpieczeniami społecznymi lub ubezpieczeniem społecznym rolników, które są: osobami wykonującymi pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług,

¹ W orzecznictwie Sądu Najwyższego dominuje pogląd, że pomimo organizacyjnego wyodrębnienia uzasadnionego przedmiotem ochrony, ubezpieczenie zdrowotne ma charakter ubezpieczenia społecznego (wyrok SN z 1 czerwca 2014 r., akt II UK 464/13, postanowienie SN z 18 października 2004 r., I UZ 35/04). W literaturze również podkreśla się, iż ubezpieczenie zdrowotne jest rodzajem ubezpieczenia społecznego, wydzielonym ze względu na przedmiot ochrony: I. Jędrasik-Jankowska, *Pojęcia i konstrukcje prawne ubezpieczenia społecznego*, Warszawa 2016 r., s. 25.

² B. Lackoroński, *Zlecenie a umowa o dzieło w systemie ubezpieczeń społecznych – perspektywa cywilnoprawna* [w:] M. Szablowska-Juckiewicz (red.), M. Wałachowska (red.), J. Wantoch-Rekowski (red.), *Umowy cywilnoprawne w ubezpieczeniach społecznych*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, LEX/el.

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1938).

do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego⁴ (dalej: k.c.) dotyczące zlecenia lub osobami z nimi współpracującymi. Artykuł 85 ust. 4 ustawy o świadczeniach przewiduje, że za osobę wykonującą pracę na podstawie umowy zlecenia, umowy agencyjnej lub innej umowy o świadczenie usług oraz za osobę z nią współpracującą składkę jako płatnik oblicza, pobiera z dochodu ubezpieczonego i odprowadza zamawiający.

Wszystkie tytuły do obowiązku ubezpieczenia zdrowotnego mają charakter bezwzględny, co oznacza, że składka zdrowotna jest płacona od każdego posiadanego tytułu⁵.

Z kolei ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych (dalej: u.s.u.s.)⁶, w art. 6 i 6a określa zamknięty katalog osób, które podlegają ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, czyli posiadają tzw. tytuł do ubezpieczenia. Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych nie wymienia umowy o dzieło jako podstawy tytułu ubezpieczenia. Dla takiej interpretacji nie ma znaczenia wielokrotność zawierania kontraktów z wykonawcami. Natomiast ważny jest fakt, że z tymi osobami przedsiębiorcę nie łączy umowa o pracę ani zlecenia. Gdyby tak było (wystąpił tzw. zbieg tytułów ubezpieczeń), to wystąpiłby obowiązek zapłacenia składek także od umowy o dzieło. Wynika to jednoznacznie z brzmienia art. 9 ust. 1 u.s.u.s., zgodnie z którym osoba fizyczna podlega obowiązkowi ubezpieczeniowemu w sytuacji, gdy umowa o dzieło jest zawierana obok łączącego strony stosunku pracy⁷.

System ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych obejmuje swym zakresem określone relacje prawne, w ramach prawa cywilnego określone typy stosunków cywilnoprawnych.

Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskiwanie przychodu na podstawie umowy o dzieło może także prowadzić do

⁴ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 459).

⁵ I. Jędrasik-Jankowska, Pojęcia i konstrukcje prawne ubezpieczenia społecznego, op.,cit., s. 26.

⁶ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1778).

⁷ Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Gdańsku w decyzji 197 z 2 maja 2016 r. (DI/100000/43/ 330/2016).

preferencyjnego opodatkowania w postaci ustalania zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów aż w wysokości 50 % tego przychodu. Jednakże ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸ (dalej: u.p.d.o.f.) nie odnosi się w tym zakresie do umowy o dzieło jako skutkującej automatyczną możliwością zastosowania „kosztów autorskich”.

W świetle art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 18 u.p.d.o.f. źródłami przychodów są prawa majątkowe, za które uważa się w szczególności: przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw. Zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.⁹ (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r.¹⁰) koszty uzyskania niektórych przychodów określa się z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód. Stosownie do art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r.) w roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1-3, nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1.

Unormowania art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f. wprowadzają pewną fikcję prawną, polegającą na przyjęciu hipotetycznej wielkości kosztów uzyskania przychodów przez twórców i artystów wykonawców,

⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 200).

⁹ Celowo pomijam tutaj punkt 1 i 2 ust. 9 art. 22 u.p.d.o.f., ich analiza wykracza poza ramy tekstu.

¹⁰ Zmiany w zakresie „kosztów autorskich” obowiązujące od 1 stycznia 2018 r. zostaną przedstawione w końcowej części opracowania.

wykluczającą potrzebę dokonywania żmudnych i dyskusyjnych ustaleń w zakresie nakładów na uzyskanie danego przychodu¹¹.

Jak trafnie wskazuje Dyrektor Izby Skarbowej (dalej: Dyrektor IS) w Warszawie: „Powołany przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że ustalenie, czy określony przychód został osiągnięty z tytułu praw autorskich lub pokrewnych, i podatnik jest twórcą, czy też artystą wykonawcą należy ocenić w świetle odrębnych przepisów, czyli przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Jak z powyższego wynika, o zastosowaniu podwyższonych kosztów uzyskania przychodów decyduje fakt osiągnięcia przez podatnika przychodu za wykonanie czynności (utworu), będącej przedmiotem prawa autorskiego lub rozporządzenia prawem autorskim¹². Jak zauważa w innej interpretacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS): „Na ich podstawie, w szczególności biorąc pod uwagę treść art. 1, przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór)”¹³

Przychody z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich albo rozporządzania tymi prawami występują wówczas, gdy spełnione są dwie przesłanki. Po pierwsze, konieczne jest wystąpienie przedmiotu praw majątkowych w postaci utworu. Po drugie zaś, osiągnięty przychód musi być bezpośrednio związany z korzystaniem z określonych praw autorskich albo rozporządzaniem nimi (np. poprzez udzielenie licencji)¹⁴.

Już w tym miejscu warto zwrócić uwagę na zupełnie inne referencje na gruncie prawa ubezpieczeń społecznych, względem u.p.d.o.f. Ubezpieczeniem nie jest objęta relacja nawiązana w ramach umowy o dzieło (jako innej umowy aniżeli objętej systemem ubezpieczeń

¹¹ J. Orłowski, M. Salamonowicz, Koszty uzyskania przychodów z praw autorskich przez nauczycieli akademickich, PP 2016 r., nr 10, s. 22-27.

¹² Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji z 12 września 2017 r., 0115-KDIT1-2.4012.459.2017.1.KK.

¹³ Dyrektor KIS w interpretacji z 12 października 2017 r., IBPBI/1/415-1288/13-1/NL.

¹⁴ Tak przykładowo Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji z 2 listopada 2016 r., 2461-IBPB-1-1.4511.505.2016.1.BK.

społecznych i zdrowotnych), natomiast dla celów prawa podatkowego kluczowe jest nie zawarcie samej umowy o dzieło, lecz ustalenie czy świadczenie realizowane w oparciu o relacje cywilnoprawne może stanowić utwór w rozumieniu prawa autorskiego.

Tak więc samo zakwestionowanie charakteru prawnego umowy jako umowy o dzieło przez organy rentowe nie może prowadzić do automatycznego „przekwalifikowania” kosztów uzyskania przychodów na gruncie prawa podatkowego¹⁵. Prawo podatkowe nie odnosi się w tym obszarze do charakteru prawnego relacji łączącej strony, lecz do „efektu” tych relacji – czyli utworu objętego ochroną wynikającą z prawa autorskiego. Z drugiej strony powstaje wątpliwość, czy zakwestionowanie skuteczności zawartej umowy o dzieło i przyjęcie, iż zawarto w istocie umowę zlecenia, nie podważy zarazem zakresu relacji chronionej prawem autorskim.

Niezależnie od powyższych różnic należy podkreślić, iż z podstawowych cech prawa podatkowego wynika, że ustalenia przyjęte w decyzji ZUS/NFZ lub w toku kontroli przeprowadzonej przez ten organ nie wiążą organów podatkowych. W toku postępowania przed organami podatkowymi dokumenty te są wyłącznie jednym z dowodów, przy czym jako dokumenty urzędowe korzystają ze zwiększonej mocy dowodowej (art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej¹⁶). Brak jest natomiast regulacji, które nakazywałyby organom podatkowym przyjąć ustalenia wynikające z decyzji wydanej przez ZUS/NFZ¹⁷.

Gdyby jednak zapadł wyrok potwierdzający ustalenia ZUS, zastosowanie znalazłby art. 365 § 1 kodeksu postępowania cywilnego¹⁸

¹⁵ Szerzej na temat skutków podatkowych „przekwalifikowania” umowy: P. Majka, Skutki prawnopodatkowe przekwalifikowania umów cywilnoprawnych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych [w:] M. Szablowska-Juckiewicz (red.), M. Wałachowska (red.), J. Wantoch-Rekowski (red.), Umowy cywilnoprawne w ubezpieczeniach społecznych, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, LEX/el.

¹⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 201).

¹⁷ P. Majka, Skutki prawnopodatkowe przekwalifikowania umów cywilnoprawnych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych [w:] tamże.

¹⁸ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 155).

(dalej: k.p.c.), zgodnie z którym: „Orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby”¹⁹. Analogicznie art. 170 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁰, co ma istotne znaczenie, gdy właściwy jest sąd administracyjny w sprawach z zakresu składki na ubezpieczenie zdrowotne.

3. Umowa o dzieło a umowa o dzieło autorskie – ubezpieczenia społeczne i zdrowotne

3.1. Umowa o dzieło a umowa zlecenia – rezultat jako kryterium dystynkcji

Dla celów prawa ubezpieczeń społecznych kluczowy jest charakter cywilnoprawny łączący strony. Skrajnie pojmowana swoboda umów może prowadzić do obchodzenia systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych poprzez zawieranie umów o dzieło w przypadkach, gdy świadczenia realizowane w efekcie tych umów nie stanowią dzieła, lecz powinny być oceniane jako zlecenie. Z drugiej strony, niezrozumiała jest praktyka organów ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych wszczynających postępowania wobec przedsiębiorców, którzy swoje relacje kształtowali w oparciu o umowy o dzieło, w obszarach gdzie nie było to wcześniej kwestionowane i było oparte o trwałą praktykę interpretacyjną. Trudności te potęguje dyskusyjna różnica pomiędzy umowami o dzieło, a umowami zlecenia. Zróżnicowane orzecznictwo sądowe, tak sądów powszechnych (w zakresie ubezpieczeń społecznych), jak i administracyjnych (w zakresie składek na ubezpieczenie zdrowotne) ogniskuje dyskusje.

Zarówno w judykaturze, jak i w literaturze przyjmuje się, że kwestia prawidłowej kwalifikacji umowy może być w praktyce znacznie

¹⁹ A. Laskowska-Hulisz, Prawomocny wyrok sądu cywilnego wydany w sprawie roszczeń wynikających z umowy a kwalifikacja prawna umowy dokonywana przez organ rentowy lub podatkowy [w:] tamże.

²⁰ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1369).

utrudniona, albowiem, o ile w odniesieniu do prostych sytuacji faktycznych i prawnych nazwanie faktycznej umowy o dzieło w inny sposób nie powoduje wielkich trudności w ustaleniu rzeczywistej umowy, o tyle w przypadku umów bardziej złożonych zasadne jest rozważenie, czy wola stron w tym zakresie (nazwanie umowy w określony sposób, odesłanie do określonych przepisów) nie powinna być podstawą rozstrzygnięcia wątpliwości²¹.

Z drugiej strony należy wskazać, iż Sąd Najwyższy (dalej: SN) w uzasadnieniu postanowienia z dnia 7 stycznia 2014 r.²² wyraził pogląd – następnie wielokrotnie przywoływany – iż samo nazwanie spornych umów umowami o dzieło i posługiwanie się przez strony umów terminologią stosowaną przy zawieraniu umów rezultatu (o dzieło), nie decyduje autonomicznie ani samodzielnie o rodzaju zawieranych zobowiązań, ale wymaga uwzględnienia i oceny prawnej rzeczywistego przedmiotu spornych umów, w tym sposobu, okoliczności i celu ich wykonywania.

Zgodnie z art. 734 § 1 k.c., przez umowę zlecenie przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego owe zlecenie. Z kolei, jak stanowi przepis art. 750 k.c., do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami, stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu. W tej sytuacji ustalenie, że jakaś konkretna umowa i stosunek zobowiązaniowy jest „umową o świadczenie usług, która nie jest regulowana innymi przepisami”, pociąga za sobą obowiązek wykonania nakazu z art. 750 k.c., a więc obowiązek odpowiedniego zastosowania przepisów o zleceniu. Przy czym, subsumcja zawartej umowy pod przepis art. 750 k.c. nie czyni takiej umowy umową zlecenia, w rozumieniu art. 734 k.c.²³

²¹ G. Kozieł [w:] A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część szczególna, LEX el 2010, komentarz do art. 627 k.c., teza 36.

²² Postanowienie Sądu Najwyższego z 7 stycznia 2014 r., II UK 414/13.

²³ L. Ogiegło [w:] J. Rajska (red.), System prawa prywatnego, Prawo zobowiązań - część szczególna, Tom 7, Warszawa 2011 r., s. 573 i nast.

W orzecznictwie przyjmuje się, iż wykonanie określonej czynności (szeregu powtarzających się czynności), bez względu na to, jaki rezultat czynność ta przyniesie, jest cechą charakterystyczną tak dla umów zlecenia (gdy chodzi o czynności prawne – art. 734 § 1 k.c.), jak i dla umów o świadczenie usług nieuregulowanych innymi przepisami (gdy chodzi o czynności faktyczne – art. 750 k.c.). W odróżnieniu od umowy o dzieło, przyjmujący zamówienie w umowie zlecenia (umowie o świadczenie usług) nie bierze więc na siebie ryzyka pomyślnego wyniku spełnianej czynności. Jego odpowiedzialność za właściwe wykonanie umowy oparta jest na zasadzie starannego działania (art. 355 § 1 k.c.), podczas gdy odpowiedzialność strony przyjmującej zamówienie w umowie o dzieło niewątpliwie jest odpowiedzialnością za rezultat²⁴. Zatem, odpowiedzialność kontraktowa przyjmującego zlecenie powstanie wówczas, gdy przy wykonaniu zlecenia nie zachował wymaganej staranności, niezależnie od tego, czy oczekiwany przez dającego zlecenie rezultat nastąpił, czy też nie²⁵.

W świetle art. 627 k.c.: „Przez umowę o dzieło przyjmujący zamówienie zobowiązuje się do wykonania oznaczonego dzieła, a zamawiający do zapłaty wynagrodzenia”. Umowa o dzieło jest umową konsensualną, dwustronnie zobowiązującą, wzajemną i odpłatną, a jej zawarcie następuje zgodnie z ogólnymi zasadami dotyczącymi umów. Stosunek prawny umowy o dzieło dochodzi do skutku w wypadku złożenia przez obie strony zgodnych oświadczeń woli. Do skutecznego zawarcia umowy o dzieło nie jest wymagane wydanie przyjmującemu zamówienie jakiegokolwiek rzeczy, na przykład materiałów potrzebnych do wykonania dzieła²⁶.

Jak podkreślał wielokrotnie SN, przedmiotem umowy o dzieło jest doprowadzenie do weryfikowalnego i jednorazowego rezultatu, zdefiniowanego przez zamawiającego w czasie zawierania umowy. Dzieło

²⁴ Wyroki SN: z 11 sierpnia 2016 r., II UK 316/15, LEX nr 2113367; z 12 sierpnia 2015 r., I UK 389/14, LEX nr 1816587; z 28 sierpnia 2014 r., II UK 12/14, LEX nr 1521243; z 8 października 2013 r., III UK 126/12, OSNP 2014 nr 9, poz. 135.

²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z 22 maja 2017 r., VI SA/Wa 2250/16.

²⁶ A. Kidyba [w:] A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część szczególna, wyd. II (LEX el 2010).

jest wytworem, który w momencie zawierania umowy nie istnieje, jednak jest w niej z góry przewidziany i określony w sposób wskazujący na jego indywidualne cechy. Dlatego też jednym z kryteriów umożliwiających odróżnienie umowy o dzieło od umowy zlecenia lub umowy o świadczenie usług, jest możliwość poddania dzieła sprawdzianowi na istnienie wad fizycznych. Sprawdzian taki jest zaś niemożliwy do przeprowadzenia, jeśli strony nie określiły w umowie cech i parametrów indywidualizujących dzieło²⁷.

Ocena umów o dzieło i umów zleceń z perspektywy rezultatu napotka także pewne trudności. Dostrzega tę okoliczność także SN podkreślając: „Oddzielenie normatywnego odwzorowania umowy o dzieło (art. 627 k.c.) od umowy o świadczenie usług (art. 750 k.c.) jest trudne. Różnią się one rodzajem świadczenia. W pierwszym przypadku, jest nim osiągnięcie przez przyjmującego zamówienie określonego rezultatu ludzkiej pracy, w drugim, chodzi tylko o sumę czynności faktycznych lub prawnych. Rzecz w tym, że dane zachowania, stanowiące przedmiot umowy o świadczenie usług, prowadzą również do wystąpienia określonych skutków. Każda czynność człowieka rodzi następstwa i prowadzi do zmiany rzeczywistości, w której następuje. Oznacza to, że rozpoznanie rodzaju zawartej umowy z pozycji efektu pracy jest problematyczne”²⁸

W literaturze i orzecznictwie zgodnie przyjmuje się, iż przedmiotem umowy o dzieło są rezultaty materialne i niematerialne. Obok takich rezultatów (materialnych) istnieją także efekty (rezultaty) niematerialne, które mogą, ale nie muszą, być ucieleśnione w jakimkolwiek przedmiocie materialnym (rzeczy). Takim nieucieleśnionym w rzeczy rezultatem nie może być jednak sama czynność, ale wynik tej czynności. Dzieło musi bowiem istnieć w postaci postrzegalnej, pozwalającej nie tylko odróżnić je od innych przedmiotów, ale i uchwycić istotę osiągniętego rezultatu²⁹.

²⁷ Wyrok SN z 3 października 2013 r., sygn. akt II UK 103/13.

²⁸ Wyrok SN z 17 stycznia 2017 r., III UK 53/16.

²⁹ A. Brzozowski [w:] K. Pietrzykowski (red), Kodeks cywilny. Komentarz, t. II, Warszawa 2005 r., s. 351-352.

Szczególne trudności przy zakwalifikowaniu świadczenia jako umowy dzieła, bądź jako umowy zlecenia, powstają przy pracach mających charakter niematerialny, zwłaszcza przy wygłaszaniu szkoleń/prelekcji. W orzecznictwie podkreśla się niekiedy, iż wykład nie może być rozpatrywany w kategorii umowy o dzieło w rozumieniu art. 627 k.c., z uwagi właśnie na brak rezultatu. Reprezentatywny w tym względzie jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 27 lipca 2017 r.³⁰: „Wykonująca umowę nie miała jednak wpływu na nabycie przez słuchaczy wiedzy z zakresu tego wykładu i osiągnięcie takiego celu nie było objęte treścią postanowień umowy, nie stanowiło również przedmiotu świadczenia. Jednak prowadząca zajęcia dydaktyczne nie przyjęła na siebie odpowiedzialności za ich rezultat, tj. zdobycie przez uczestników seminarium wiedzy i umiejętność jej wykorzystania. Poziom opanowania wiedzy przekazanej podczas zajęć i umiejętności nabyte przez słuchaczy nie mogą być oceniane i traktowane jako rezultat w rozumieniu art. 627 k.c.”

Jednakże NSA w tym wyroku dopuścił możliwość rozpatrywania wykładów w kategoriach utworów w rozumieniu prawa autorskiego. Jest to zarazem sposób argumentacji prezentowany do tej pory szerzej przez sądy powszechne (w tym SN), pozwalający uznać wytwory pracy niematerialnej za utwory, a w konsekwencji za mogące być przedmiotem umów o dzieło.

3.2. „Umowa o dzieło autorskie” – utwór jako rezultat

W świetle art. 1 ust 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych³¹ (dalej: prawo autorskie): „Przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór)”. Katalog otwarty („w szczególności”)

³⁰ Wyrok NSA z 27 lipca 2017 r., II GSK 3176/15.

³¹ Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 880).

utworów zawiera ustęp 2., zgodnie z którym mieszczą się w tym zakresie utwory: 1) wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe); 2) plastyczne; 3) fotograficzne; 4) lutnicze; 5) wzornictwa przemysłowego; 6) architektoniczne, architektoniczno-urbanistyczne i urbanistyczne; 7) muzyczne i słowno-muzyczne; 8) sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne; 9) audiowizualne (w tym filmowe).

W literaturze powszechnie wskazuje się, że przedmiotem umowy o dzieło może być utwór w rozumieniu prawa autorskiego. W tej sytuacji prawa i obowiązki stron umowy powinny być oceniane na podstawie przepisów k.c., natomiast w zakresie, w którym dzieło jest utworem – należy stosować przepisy ustawy o prawie autorskim³². Na gruncie ustawy o prawie autorskim zaobserwować można zjawisko przenikania się regulacji kodeksowej i autorsko-prawnej. Wydaje się, że szeroko określony przedmiot praw autorskich (obejmujących m.in. utwory literackie, naukowe, kartograficzne, plastyczne, architektoniczne, muzyczne, sceniczne, audiowizualne czy programy komputerowe) jest podstawą do wyodrębnienia – jako szczególnej kategorii – tzw. umów o dzieło autorskie³³.

W literaturze przyjmuje się, iż umowy o dzieło autorskie posiadają następujące cechy szczególne: 1) przedmiotem umowy o dzieło autorskie jest dzieło szczególne, oznaczone jako „utwór”; 2) umowa o dzieło autorskie powinna wskazywać rodzaj utworu, postać jego ustalenia, formę rozporządzenia, pola eksploatacji i wynagrodzenie; 3) utwór jest prawidłowo oznaczony, jeżeli przedmiotem umowy o dzieło autorskie jest rezultat działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w określonej przez strony postaci; 4) zagadnienie ucieleśnienia rezultatów niematerialnych w rzeczy, w szczególności z punktu

³² Wyrok SN z 18 czerwca 2003 r., II CKN 269/01, OSNC 2004, nr 9, poz. 142.

³³ Z. Gawlik, A. Janiak, A. Kidyba, K. Kopaczyńska-Pieczniak, G. Kozieł, E. Niezbecka, T. Sokołowski, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, LEX/el 2010.

widzenia odpowiedzialności za wady przedmiotu tej umowy, nie ma pierwszoplanowego znaczenia w wypadku umowy o dzieło autorskie³⁴. Takie kryteria za literaturą przejmuje zarówno NSA³⁵, jak i SN³⁶.

Należy także wskazać, iż dziełem literackim lub artystycznym jest wygłoszenie odczytu czy przemówienia na podstawie art. 2 ust. 1 Aktu Paryskiego Konwencji Berneńskiej o Ochronie Dzieł Literackich i Artystycznych³⁷, którą Rzeczpospolita Polska ratyfikowała³⁸.

Dzięki takiemu rozumieniu rezultatu w kontekście umów o dzieło zasadne jest przyjęcie założenia, iż świadczenia niematerialne zwłaszcza w kontekście wykładów czy też szkoleń mogą - co do zasady - być przedmiotem umowy o dzieło, a w konsekwencji nie będą podlegać ubezpieczeniom społecznym i zdrowotnym.

Jak zaznacza SN w wyroku z marca 2016 r³⁹: „Świadczenie wynikające z zamówienia dzieła, które nie ma postaci materialnej i możliwe jest tylko wtedy, gdy przedmiotem umowy jest utwór naukowy chroniony prawem autorskim. Tylko na tym gruncie możliwa jest ocena rezultatu umowy o realizację cyklu wykładów jako odpowiadającemu pojęciu dzieła – dzieła autorskiego – także w rozumieniu art. 627 k.c.”

Powyższe tezy sądy odnoszą do możliwości kwalifikacji wykładów jako utworów chronionych prawem autorskim, choć w tym zakresie stawiają wykładom, prelekcjom, seminariom określone wymagania. W wyroku

³⁴ Ibidem.

³⁵ Wyrok NSA z 27 lipca 2017 r., II GSK 3176/15.

³⁶ Choćby wyrok SN z 10.1.2017 r., III UK 53/16.

³⁷ Akt Paryski Konwencji Berneńskiej o Ochronie Dzieł Literackich i Artystycznych sporządzony w Paryżu dnia 24 lipca 1971 r. (Dz. U. z 1990 r., nr 82, poz. 474).

³⁸ Zgodnie z tym przepisem: „Określenie «dzieła literackie i artystyczne» obejmuje wszystkie dzieła literackie, naukowe i artystyczne, bez względu na sposób lub formę ich wyrażenia, takie jak książki, broszury i inne pisma; odczyty, przemówienia, kazania i inne dzieła tego rodzaju; dzieła dramatyczne lub dramatyczno-muzyczne; dzieła choreograficzne i pantomimy; dzieła muzyczne ze słowami lub bez słów; dzieła filmowe oraz zrównane z nimi dzieła wyrażane w podobny sposób jak film; dzieła rysunkowe, malarstwo, dzieła architektoniczne, rzeźby, dzieła rytownicze i litograficzne; dzieła fotograficzne oraz zrównane z nimi dzieła wyrażane w podobny sposób jak fotografia; dzieła sztuki użytkowej, ilustracje, mapy geograficzne, plany, szkice i dzieła plastyczne dotyczące geografii, topografii, architektury lub innych nauk”.

³⁹ Wyrok SN z 15 marca 2016 r. II UK 129/15.

z 4 czerwca 2014 r.⁴⁰ SN stwierdził zaś, że możliwa jest umowa o dzieło, nieobjęta obowiązkiem ubezpieczenia społecznego, której przedmiotem jest wygłoszenie wykładu, pod warunkiem jednak, że wykładowi można przypisać cechy utworu. Te warunki spełnia tylko wykład naukowy (cykl wykładów) o charakterze niestandardowym, niepowtarzalnym, wypełniający kryteria twórczego i indywidualnego dzieła naukowego. Analogicznie uznał SN w wyroku z 12 sierpnia 2015 r.⁴¹ Warto przy tym zwrócić uwagę, że sposób ustalenia wynagrodzenia wykonawcy, określający jego wysokość za jednostkę czasową – bez ustalenia liczby tych jednostek przypadających na poszczególne dzieła – może wskazywać na ukształtowanie obowiązków wykonawcy odpowiadających świadczeniu usług. Jeśli bowiem nie są znane ramy czasowe określonego wykładu, to niemożliwy jest sprawdzian, czy dzieło zostało wykonane zgodnie z zamówieniem⁴².

Oczywiście można wskazać również na znaczną liczbę orzeczeń, także SN, kwalifikujących wykłady jako zlecenia. Należy jednak zawsze odnieść się szczegółowo do okoliczności faktycznych, w których zapadają wyroki, czego nie robią niestety organy kontrolne, podnosząc tezy sformułowane w zupełnie innych stanach faktycznych⁴³.

⁴⁰ Wyrok SN z 4 czerwca 2014 r., II UK 420/13.

⁴¹ Wyrok SN z 12 sierpnia 2015 r. I UK 389/14: „Same zaś prelekcje nosiły cechy utworu w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Miały bowiem charakter indywidualny, autorski, opracowany i zaprezentowany słuchaczom według własnej koncepcji zainteresowanej. Odwołujący się nie ingerował w proces przygotowania prelekcji i ich treść, natomiast dokonał ich oceny pod kątem zgodności z tematyką konferencji i oczekiwaniami zamawiającego. Przygotowane i wygłoszone przez E. J. prelekcje były zatem utworami, a umowy o ich stworzenie należy zakwalifikować jako umowy o dzieło, niestanowiące tytułu do podlegania obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu”.

⁴² Wyrok SN z 12 kwietnia 2017 r., II UK 140/16.

⁴³ Zakład Ubezpieczeń Społecznych przywołuje choćby wyrok SN z 4 czerwca 2014 r., II UK 548/13 dotyczący wykładów realizowanych przez nauczycieli akademickich na rzecz Uczelni Wyższej. W wyroku tym SN uznał, iż umowy nie spełniały kryteriów umów o dzieła, a wykłady nie stanowiły utworów, gdyż „(...) zwraca uwagę niekonkretność sformułowania umowy między skarżącym i zainteresowanym, co do przedmiotu nabywanego prawa autorskiego i pól eksploatacji utworu (por. art. 5 prawa autorskiego). Polecając opracowanie i wygłoszenie wykładów oraz prowadzenie ćwiczeń, zamawiający nie określił cech indywidualizujących utwór (dzieło). Wątpliwość, co do istnienia między skarżącym i zainteresowanym stosunku prawnego odpowiadającego umowie o dzieło budzi także sposób określenia wynagrodzenia”.

4. Utwór w rozumieniu prawa autorskiego a koszty uzyskania przychodów

Na gruncie u.p.d.o.f. zastosowanie kosztów w wysokości 50 % uzyskanego przychodu zależy od spełnienia kryteriów wskazanych w prawie autorskim. Jak wskazują organy podatkowe: „Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęć użytych w art. 22 ust. 9 pkt 3, takich jak np. «twórca», korzystanie przez twórców z praw autorskich” lub pojęć z nimi związanych, jak np. «utwór». Jednakże przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że ustalenia m.in. czy określony przychód został osiągnięty z tytułu praw autorskich oraz czy podatnik jest twórcą, należy dokonać w świetle odrębnych przepisów”⁴⁴ (przepisów prawa autorskiego – dopisek autora).

Obok problemów związanych z możliwością zawierania umów mieszanych⁴⁵ (gdzie w stosunku do części wynagrodzenia ustalane są podwyższone koszty uzyskania przychodów), przedmiotem wykładni jest sama problematyka zastosowania 50-procentowych kosztów. W obszarze opodatkowania organy podatkowe wykazują zwykle dużo większą „wstrzeźliwość” w ocenie, czy dane świadczenie spełnia kryteria utworu w rozumieniu prawa autorskiego. O ile kontrolerzy ZUS/NFZ niekiedy dość „swobodnie” interpretują przepisy k.c. i przekwalifikują umowy o dzieło w umowy zlecenia, tak organy podatkowe nie dokonują zwykle arbitralnej oceny prawa autorskiego. W nowszych interpretacjach podkreśla się, iż: „(...) przedmiotu niniejszej interpretacji nie stanowi ocena prawidłowości stanowiska Wnioskodawcy w kwestii uznania efektów pracy za utwory w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych”⁴⁶. W niektórych interpretacjach organy podatkowe wskazują trafnie na właściwość Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego (dalej: MKiDN) w zakresie interpretacji prawa

⁴⁴ Dyrektor KIS w interpretacji z 25 października 2017 r., 0111-KDIB2-3.4011.123.2017.1.KK.

⁴⁵ Zagadnienia te wykraczają poza zakres i cel artykułu.

⁴⁶ Dyrektor IS w Warszawie Interpretacja z 12 września 2017 r., 0115-KDIT1-2.4012.459.2017.1.KK.

autorskiego.⁴⁷ Sami podatnicy przywołują także stanowiska Ministerstwa Kultury lub MKiDN uzasadniające traktowanie wykładów jako utworów.

Warto w tym kontekście podkreślić, iż już w 1995 r. Minister Kultury i Sztuki stwierdził: „Nie budzi wątpliwości zagadnienie uznania za dzieło w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych wykładu akademickiego ze względu na jego twórczy charakter oraz spełnienie warunku ustalenia”⁴⁸. Tezy te podkreślano także w kolejnych pismach, przykładowo w piśmie z 2001 r. Minister Kultury wskazał: „(...) zgodnie z wcześniejszymi interpretacjami Ministerstwa Finansów, autorskie wykłady mogą być traktowane jako utwory w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (...). Dla zakwalifikowania konkretnego szkolenia jako utworu nie ma znaczenia jego przedmiot (poruszane w jego trakcie zagadnienia), ale to, czy dane szkolenie rzeczywiście przybiera w praktyce formę autorskiego, twórczego wykładu, przygotowanego przez prowadzącego szkolenie na indywidualne zamówienie (...)”⁴⁹. W kolejnym piśmie z 2002 r. Minister Kultury stwierdził: „(...) utworami w rozumieniu prawa autorskiego są autorskie wykłady. Dla zastosowania w stosunku do wynagrodzeń, wypłacanych w związku z ich wygłaszaniem, 50%-towych kosztów uzyskania przychodów, konieczne jest jednak przeniesienie praw autorskich do utworu lub udzielenie licencji na korzystanie z niego (...)”⁵⁰.

⁴⁷ Jak podkreślił Dyrektor IS w Bydgoszczy: „Organy podatkowe nie są właściwe w zakresie rozstrzygania autorskiego charakteru wykonywanych czynności. Interpretacja przepisów ustawy o prawie autorskim nie leży w kompetencji organów podatkowych. Organy podatkowe nie są zatem uprawnione do orzekania, czy określony rezultat pracy jest utworem w rozumieniu prawa autorskiego, komu przysługują w niniejszej sprawie autorskie prawa majątkowe i na jakiej podstawie (ustawy czy umowy stron) może dojść do rozporządzenia tymi prawami. W sprawach interpretowania przepisów ww. ustawy o prawach autorskich i prawach pokrewnych uprawnione jest Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego Departament Prawny” (Dyrektor IS w Bydgoszczy w interpretacji z 1 sierpnia 2014 r., ITPB1/415-539/14/AD).

⁴⁸ Pismo z 1 stycznia 1995 r. Min. Kultury i Sztuki, DPA.024/303/95.

⁴⁹ Pismo z 22 maja 2001 r. MKDiN, DP/WPA.024/72/01.

⁵⁰ Pismo z 16 sierpnia 2002 r. Min. Kultury, DP/WPA.024/292/02.

Warto wskazać, iż nowelizacja u.p.d.o.f. z 27 października 2017 r., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.⁵¹ wprowadziła podwyższenie stosowania limitu dotyczącego stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców o 100%, tj. do kwoty 85 528 zł rocznie oraz kontrowersyjny katalog przychodów uprawniający do „kosztów autorskich”. Do art. 22 u.p.d.o.f. dodano ust. 9b, zgodnie z którym ust. 9 pkt 3 (koszty 50%) stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności: „1) twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografii, twórczości audiowizualnej, programów komputerowych, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa; 2) badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej; 3) artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, reżyserii teatralnej i estradowej, sztuki tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki, instrumentalistyki, kostiumografii, scenografii; 4) w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażystów, kaskaderów; 5) publicystycznej”.

Ustawodawca tworzy więc samodzielny charakter przychodów pozwalających na stosowanie podwyższonych kosztów bez referencji do prawa autorskiego. Katalog ten został uznany jednak za zbyt wąski i z uwagi na wątpliwości formułowane przez MKiDN odnośnie zakresu obowiązywania art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. zdecydowano się na nowelizację tego katalogu. Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego wskazał na branże kreatywne, które nie są wskazane w tym przepisie. Proponuje się dodanie dziedzin, w odniesieniu do których można zastosować 50% koszty uzyskania przychodów⁵². Chodzi zwłaszcza o inżynierię budowlaną,

⁵¹ Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2017 r., poz. 2175).

⁵² Projekt z 31 stycznia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym

tłumaczenia, czy gry komputerowe. Warto dodać, iż w świetle projektu ustawy preferencyjne koszty obok działalności naukowo-dydaktycznej będą także miały zastosowanie do „prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej”. Bez tego dookreślenia wykładowcy pracujący na uczelniach i zatrudnieni na stanowisku pracowników dydaktycznych obecnie nie mają podstaw do stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów począwszy od 1 stycznia 2018 r. Proponowane zmiany naprawiają tę lukę i skoro są korzystne dla podatników mają obowiązywać wstecz, czyli do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

5. Wnioski

Mając na uwadze powyższą utrwaloną praktykę interpretacyjną Ministra Kultury i MKiDN, zdumienie budzi fakt, iż w ostatnich latach tak ZUS, jak i NFZ, nie pytając o opinię tego organu, arbitralnie odmawiają wykładom i szkoleniom waloru utworu w rozumieniu prawa autorskiego.

Pomimo, iż u.p.d.o.f. odwołuje się do pojęć używanych na gruncie prawa autorskiego, to organy podatkowe słusznie nie czują się kompetentne do interpretacji prawa autorskiego, odsyłając zwykle w tym zakresie do właściwych organów. W przypadku dysponowania przez podatnika opinią lub pismem z MKiDN organy podatkowe akceptują zwykle te ustalenia.

Zgoła odmiennie postępują organy ZUS i NFZ, które po pierwsze arbitralnie dokonują wykładni k.c., a po drugie interpretują samodzielnie prawo autorskie. Co więcej, w przypadku przedkładania przez podatników opinii z MKiDN nie są one brane pod uwagę. Niestety zresztą samo MKiDN wskazuje w swych pismach, iż nie są one wiążące, co pogłębia tylko problem.

Organy administracji państwowej obowiązane są prowadzić postępowanie w taki sposób, aby pogłębiać zaufanie obywateli do organów państwa oraz świadomość i kulturę prawną obywateli. Przywołana

podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12306951/katalog/12483772#12483772>). Dostęp na dzień: 14 luty 2018 r.

zasada nie jest postulatem, lecz obowiązującą normą prawną (tak WSA w Warszawie w wyroku z 23 lutego 2016 r.⁵³, dotyczącym notabene „oskładkowania” umów o dzieło). Jak zaznaczył WSA w Warszawie: „Zmienność rozstrzygnięć podejmowanych przez organy administracji państwowej przy tym samym stanie faktycznym i prawnym, bez szczegółowego uzasadnienia zmiany poglądów – od pozytywnego do negatywnego dla skarżącej – w ocenie Sądu narusza wynikającą z art. 8 KPA zasadę prowadzenia postępowania w taki sposób, aby pogłębiać zaufanie obywateli do organów Państwa oraz świadomość i kulturę prawną obywateli”.

Niestety można odnieść wrażenie, iż kwestionowanie umów o dzieło z tytułu prowadzenia wykładów lub szkoleń przez ZUS czy NFZ jest „akcją ogólnopolską”. Przez wiele lat przedsiębiorcy, stosując się do ogólnie dostępnych interpretacji Ministra Finansów czy Ministra Kultury, uznawali, iż mają prawo do ustalania relacji z wykładowcą w oparciu o umowę o dzieło. Nagła kontrola w tym zakresie i „twórcze” podejście zwłaszcza ZUS budzi mocne kontrowersje, w szczególności mając na uwadze zasady ogólne postępowania administracyjnego, jak i zasady konstytucyjne (zwłaszcza art. 2 Konstytucji RP). Państwo prawne nie może „zaskakiwać” obywateli zmianą interpretacji, pomimo braku zmiany prawa. Niestety należy podkreślić, iż sądy tak administracyjne, jak i powszechne w wielu wyrokach utrzymują w mocy decyzje administracyjne w tym zakresie. Oczywiście istnieje możliwość uzyskania korzystnego rozstrzygnięcia, pewną nadzieję w tym zakresie daje także orzecznictwo SN, choć orzecznictwo wymaga, by umowa o prawo autorskie zawierała wiele szczegółowych klauzul (choćby odnośnie pól eksploatacji utworu), których to umowy badane przez ZUS lub NFZ zwykle nie zawierają, gdyż przedsiębiorcy nieświadomi takich wymogów po prostu ich nie zamieszczali.

⁵³ WSA w Warszawie w wyroku z 23 lutego 2016 r., VI SA/Wa 2371/15.

BIBLIOGRAFIA

Brzozowski A. [w:] K. Pietrzykowski (red), Kodeks cywilny. Komentarz, t. II, Warszawa 2005).

Gawlik, A. Janiak, A. Kidyba, K. Kopaczyńska-Pieczniak, G. Kozieł, E. Niezbecka, T. Sokołowski, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, LEX/el 2010.

Jędrasik-Jankowska I., Pojęcia i konstrukcje prawne ubezpieczenia społecznego, Warszawa 2016.

Kidyba A. [w:] A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, wyd. II (LEX el 2010).

Kozieł G. [w:] A. Kidyba (red.), Z. Gawlik, A. Janiak, K. Kopaczyńska-Pieczniak, G. Kozieł, E. Niezbecka, T. Sokołowski, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, LEX el 2010, komentarz do art. 627 kc, teza 36.

Lackoroński B., Zlecenie a umowa o dzieło w systemie ubezpieczeń społecznych – perspektywa cywilnoprawna [w:] M. Szabłowska-Juckiewicz (red.), M. Wałachowska (red.), J. Wantoch-Rekowski (red.), Umowy cywilnoprawne w ubezpieczeniach społecznych, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, LEX/el.

Laskowska-Hulisz A., Prawomocny wyrok sądu cywilnego wydany w sprawie roszczeń wynikających z umowy a kwalifikacja prawna umowy dokonywana przez organ rentowy lub podatkowy [w:] M. Szabłowska-Juckiewicz (red.), M. Wałachowska (red.), J. Wantoch-Rekowski (red.), Umowy cywilnoprawne w ubezpieczeniach społecznych, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, LEX/el.

Majka P., Skutki prawnopodatkowe przekwalifikowania umów cywilnoprawnych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych [w:] M. Szabłowska-Juckiewicz (red.), M. Wałachowska (red.), J. Wantoch-Rekowski (red.), Umowy cywilnoprawne w ubezpieczeniach społecznych, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, LEX/el.

Ogiegło L. [w:] J. Rajski (red.), System prawa prywatnego, Prawo zobowiązań – część szczegółowa, Tom 7, Warszawa 2011.

Orłowski J., Salamonowicz M., Koszty uzyskania przychodów z praw autorskich przez nauczycieli akademickich, PP 2016 r., nr 10.

Andrzej Borodo, „Konstrukcja prawna ustawy budżetowej”, „Dom Organizatora”, Toruń 2017, ISBN 978-83-7285-824-5, s. 155.

Andrzej Borodo, „Legal structure of the Budget Act”, „Dom Organizatora”, Toruń 2017, ISBN 978-83-7285-824-5, s. 155.

Streszczenie: Artykuł recenzyjny analizuje i ocenia monografię pt. Konstrukcja prawna ustawy budżetowej

Abstract: This review provides an analysis and an evaluation of the monograph entitled: „Legal structure of the Budget Act”

Słowa kluczowe: finanse publiczne, ustawa, budżet, plan finansowy

Keywords: public finance, law/act, budget, financial plan

1. Monografia pt. Konstrukcja prawna ustawy budżetowej to oryginalne dzieło z zakresu prawa budżetowego, które wypełnia istniejącą dotąd lukę na rynku wydawniczym. Warto podkreślić, że trudu napisania stojącej na wysokim poziomie merytorycznym monografii dotyczącej zagadnień prawno-budżetowych mógł się podjąć tylko doświadczony znawca tej tematyki, a nie ma wątpliwości, że prof. A. Borodo słusznie uchodzi za niekwestionowany autorytet w tej dziedzinie.

2. Recenzowane opracowanie składa się ze wstępu, czterech rozdziałów i podsumowania. We wstępie autor określił cele pracy i postawił ważne pytania. Słusznie m.in. wskazał, że „potrzebna jest analiza, jak powinien być zbudowany budżet państwa i ustawa budżetowa oraz z jakich pozycji (elementów) powinna być złożona” (s. 9-10). Autor napisał także, że jednym z głównych celów monografii jest próba ustalenia układu i kształtu prawnego współczesnej ustawy budżetowej w Polsce oraz jak

należy rozumieć znaczenie i charakter ustaleń tej ustawy. Rozdziały merytoryczne zostały skonstruowane wg identycznego schematu, tj. rozpoczynają się wprowadzeniem (uwagi wstępne, ogólne; wyjątkiem jest rozdział III, w którym nie ma tego elementu) i kończą uwagami końcowymi (podsumowaniem). Dzięki temu zabiegowi konstrukcję pracy uznać należy za przejrzystą.

3. Rozdział I pt. *Konstrukcja prawna budżetu państwa i ustawy budżetowej – zagadnienia ogólne i rozwiązania dotyczące wybranych państw*, składa się z ośmiu punktów. W rozdziale tym zostało sformułowanych wiele cennych myśli i postawiono trafne pytania. Zgadzam się z autorem, że „w znaczeniu konstytucyjnym budżet to nie tylko budżet podstawowy, ale także budżety specjalne, np. fundusze celowe, fundusze ubezpieczeń społecznych, inne ustalenia wchodzące w skład ustawy budżetowej. Bez ustaleń dotyczących budżetów specjalnych i innych ustaleń finansowych budżet państwa byłby wyrwanym z kontekstu fragmentem określonego systemu, z kolei te inne ustalenia tracą sens merytoryczny i legislacyjny bez postanowień dotyczących budżetu państwa” (s. 16).

Ważkim problemem, który został poruszony w rozdziale I jest także ujęcie dochodów państwa w ustawie budżetowej. Autor stwierdza, że wg niego wobec różnorodności form dochodów budżetowych jest problem ich odpowiedniego ujęcia w budżecie i ustawie budżetowej. „Właściwe ujęcie dochodów publicznych w ramach ustawy budżetowej – biorąc pod uwagę różnorodność form dochodowych i dziedzin finansów publicznych – jest zadaniem złożonym, jednak musi być przeprowadzone” (s. 23). Wypada w tym miejscu zgodzić się z autorem. Podzielał także jego pogląd, że ustawa budżetowa nie może być dziełem pozbawionym odpowiedniej myśli i logiki wynikającej z ustaleń nauki o dochodach publicznych i nauki prawa finansowego. Głos prof. A. Borodo – wybitnego przedstawiciela doktryny prawa finansowego – brzmi w tym zakresie bardzo zdecydowanie, jednak obawiam się, że praktyka legislacyjna nie poświęci przedstawionym nie tylko w tym fragmencie I rozdziału, ale

i innym z tej monografii, wiele uwagi. Jak zresztą i innym wartościowym monografiom z zakresu nauki prawa finansowego. Nie znaczy to jednak, że doktryna ma milczeć, znaczy to tylko, że wpływ doktryny na praktykę w sferze finansów publicznych jest w ostatnich latach niezbyt duży.

Z kolei w zakresie zagadnień związanych z ujęciem wydatków państwa w ustawie budżetowej autor zauważa, że są one konsekwencją realizacji zadań i kompetencji organów państwa przewidzianych w odrębnych ustawach, a podstawą dla wydatków są przepisy tych ustaw, a nie ustawa o finansach publicznych (s. 24-25).

Atutem I rozdziału są także rozważania naukowe dotyczące problematyki budżetowej w II RP (s. 30-34) oraz syntetyczna analiza rozwiązań przyjętych przez inne państwa – Francję i Niemcy. Rozdział ten wieńczy uwagi końcowe, w ramach których autor sformułował pięć wniosków szczegółowych.

4. Zupełnie inny charakter ma rozdział II, w którym autor analizuje konstrukcję prawną ustawy budżetowej na 2017 r.¹ Siłą rzeczy jest w nim mniej analiz, a więcej fragmentów opisowych, wskazujących na treści zawarte w ustawie budżetowej. Mam jednak wątpliwości, czy niektóre fragmenty nie są zbyt obszerne, np. punkt 3, w którym opisano załączniki do ustawy budżetowej na 2017 r. oraz budżety specjalne. Sądzę, że bez szkody dla wartości naukowej monografii mógł autor nie wymieniać np. wszystkich funduszy celowych czy państwowych osób prawnych. Szkoda, że wskazując, iż Fundusz Ubezpieczeń Społecznych jest głównym państwowym budżetem ubezpieczeń społecznych, który mógłby być ujęty w ustawie budżetowej w sposób bardziej wyekspozowany

¹ Problematyka prawna ustaw budżetowych była już analizowana przez A. Borodo, zob. np. A. Borodo, Ustawa budżetowa na 2014 rok – wybrane aspekty prawne, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(2)/2014, s. 23-35, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2014.002>; A. Borodo, Ustawa budżetowa na 2015 rok oraz propozycje zmian układu ustawy budżetowej w Polsce, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(3)/2015, s. 9-26, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2015.001>; A. Borodo, Ustawa budżetowa na 2016 r. – problematyka prawna, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2(4)/2016, s. 9-30, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2016.007> (data dostępu: 22.11.2018).

i wyodrębniony, autor nie czyni w tym zakresie szerszych analiz, które mogłyby być interesujące. Prof. A. Borodo wprawdzie nt. zagadnień finansowych ubezpieczeń społecznych wypowiada się w innych miejscach monografii (np. na s. 76 gdzie wskazuje, że „Wydaje się, że niektóre zagadnienia finansowe ubezpieczeń społecznych regulowane w artykułach ustawy budżetowej mają stosunkowo niewielkie znaczenie. Dla finansów ubezpieczeń społecznych główne znaczenie mają ustalenia planu finansowego FUS, i one – w podstawowych kwotach – powinny być ujmowane w części artykułowej ustawy”), jednakże brakuje fragmentu w monografii, który tą bardzo ważną kwestię analizowałby szczegółowo, obszernie².

Rozdział kończy punkt pt. Podsumowania i ocena”, w którym akurat ocen jest stosunkowo mało – część tego punktu zajmuje wymienienie załączników do ustawy budżetowej i wskazanie, czego dotyczą. Pewien niedosyt w tym zakresie rekompensują dwie ostatnie strony (s. 82-83), gdzie autor zdecydowanie wskazuje, że układ i treść ustawy budżetowej w Polsce powinny być zmodyfikowane i udoskonalone. Podkreśla, że artykuły ustawy budżetowej nie powinny być „puste” i odsyłać jedynie do załączników. Istotne, że krytykując przyjęte przez ustawodawcę rozwiązania, prof. A. Borodo wskazuje na konkretne zmiany istniejących niedoskonałości np. zarzucając brak jasnej struktury, konstrukcji polskiej ustawy budżetowej i jednocześnie proponuje przykładowe rozwiązanie tego problemu.

5. Rozdział III (*Niektóre problemy prawne ustawy budżetowej*) rozpoczyna się od przedstawienia „starego”, ale wciąż aktualnego problemu, tj. czy obecna polska ustawa budżetowa ma wymiar normatywny? W dalszej części tego rozdziału autor stawia kolejne pytania, zwraca uwagę na inne ważne problemy np. jakie znaczenie prawne mają załączniki do ustawy budżetowej? Analizując ten problem, trafnie prof. A. Borodo wskazuje

² O planie finansowym FUS (w kontekście ustaw budżetowych) – zob. J. Wantoch-Rekowski, System ubezpieczeń społecznych a budżet państwa. Studium prawnofinansowe, Warszawa 2014, np. s. 203.

(s. 87), że załączniki do ustawy budżetowej nie mają takiego samego znaczenia prawnego i mocy prawnej. „Sądzę, że załącznik nr 2 ustalający wydatki budżetowe w podziale na części, działy i rozdziały ma wymiar normatywny, prawnie wiążący, implikujący odpowiedzialność prawną za naruszenie lub przekroczenie ustaleń (...). Jednak inne załączniki (inne niż załącznik nr 2) takiej mocy prawnej na ogół nie mają. Wynika to z natury regulowanej w nich materii, a także z powodów odnoszących się do (zmiennej) strony legislacyjnej ustawy i koncepcji jej budowania (zakładanej konstrukcji prawnej)”. Zaprezentowany pogląd w pełni podzielam.

Autor formułuje ważny postulat, że ustalenia ustawy i załączników powinny posiadać w większym stopniu cechy jurydyczne i nastawienie wykonawcze. Prof. A. Borodo podkreśla, że ustawa budżetowa i załączniki nie powinny być prezentacją, ale regulacją.

Ważne miejsce w rozdziale III zajmuje zagadnienie dotyczące szczegółowości postanowień ustawy budżetowej. Ten fragment opracowania (s. 89-95) jest niezwykle ciekawy i wartościowy. Autor słusznie zauważa, że szczegółowość ustaleń budżetu po stronie dochodów ma mniejsze znaczenie niż szczegółowość wydatków. „Skoro ujęcia wydatków w paragrafach usytuowanych w rozdziałach nie jest obecnie stosowane to pojawia się pytanie: kto ustala podział wydatków według paragrafów, na jakiej podstawie prawnej dokonywane jest wydatkowanie środków z budżetu państwa w ramach paragrafów, jak kształtuje się odpowiedzialność prawna za naruszenia dotyczące wydatków ustalonych w paragrafów? Podkreślić bowiem jeszcze raz trzeba: ustaleń paragrafowych – określonych ustawą budżetową – nie ma” (s. 91). W dalszej części tego fragmentu autor stawia kolejne pytania i udziela na nie odpowiedzi.

Również za interesujące uznać należy analizy dotyczące konstrukcji prawnej ustawy budżetowej w kontekście stosowanej metody kasowej i memoriałowej oraz dotyczące planowania wieloletniego. Ważne są

także rozważania, w zakresie dotyczącym konstrukcji prawnej ustawy budżetowej, związane z państwowymi funduszami celowymi i funduszami ochrony środowiska. Autor zasadnie stwierdza, że stosowanie państwowych funduszy celowych może być formą ucieczki od stosowania zasady zupełności, a przez to odpowiedzialności parlamentu za finanse państwa. Proponuje, aby państwowe fundusze celowe były elementami ustawy budżetowej – jako budżety specjalne, gdyż ze względu na swoją specyfikę nie mogą być wprost włączone do budżetu ogólnego (s. 102). Wnioski i propozycje, które autor poczynił w III rozdziale, ujął syntetycznie w „Uwagach końcowych”.

6. Ostatni rozdział poświęcony został procedurom związanym z wykonywaniem ustawy budżetowej. Autor postawił sobie za cel ustalenie procedur związanych m.in. z dochodami, wydatkami³, przychodami i rozchodami. Prof. A. Borodo wyraźnie podkreślił, że „Będą tu tylko wskazane i ogólnie scharakteryzowane te procedury, nie będą zaś analizowane szczegółowe problemy prawne związane z ich stosowaniem.” I rzeczywiście, punkt 2 tego rozdziału („Procedury w zakresie realizacji dochodów budżetowych”), punkt 3 („Procedury dotyczące finansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa”), punkt 4 („Procedury związane z niektórymi wydatkami osobowymi budżetu państwa”), punkt 5 („Procedury udzielania lub przekazywania dotacji przewidzianych w ustawie budżetowej”), punkt 6 („Procedury zamówień publicznych”) oraz punkt 7 („Procedury dotyczące wydatków, dochodów i przychodów budżetowych a procedury wykonywania ustawy budżetowej określone w ustawie o finansach publicznych”) ograniczają się do ogólnej charakterystyki opisywanych poszczególnych procedur. Pozostaje mieć nadzieję, że w kolejnej publikacji prof. A. Borodo podzieli się swoimi przemyśleniami i analizami dotyczącymi szczegółowych problemów prawnych związanych ze stosowaniem tych procedur.

³ O procedurach wydatkowych zob. np. A. Borodo, Procedury prawne w zakresie wydatków budżetu państwa (procedury wydatkowe), Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(4)/2016, s. 9-32, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2016.001>. (data dostępu: 22.11.2018).

7. Monografię wieńczy „Podsumowanie”, w którym autor zrekapituował poczynione w czterech rozdziałach ustalenia. Na szczególne podkreślenie zasługuje kilka z nich. Przede wszystkim prof. A. Borodo uważa, że aktualna konstrukcja prawna ustawy budżetowej w Polsce powinna być zmieniona, a niektóre jej artykuły rozwinięte, wypełnione, nie mogą być blankietowe. Z poglądem tym należy się zgodzić, jak również z tym, że niektóre uregulowania zawarte w załącznikach trzeba przenieść do tekstu głównego. Istotne są także postulaty autora dotyczące kwestii szczegółowych, tj. umiejscowienia Krajowego Funduszu Drogowego i Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

Z zainteresowaniem, ale i z ostrożnością, odnieść się należy do propozycji autora dotyczących nowelizacji Konstytucji RP. Prof. A. Borodo wskazuje, że „zmiany Konstytucji dotyczące konstrukcji prawnej budżetu i ustawy budżetowej powinny podążać w kierunku rozwinięcia w ustawie zasadniczej przepisów dotyczących zasad budżetowych, zwłaszcza zasady zupełności. Sądzę także, że Konstytucja nie powinna nazywać budżetu państwa planem finansowym” (s. 151). Według mnie Konstytucja RP z 1997 r. nie stoi na przeszkodzie, aby w porządku prawnym uregulować problematykę zasad budżetowych. Może to być wszak uregulowane na płaszczyźnie ustawowej (np. w ustawie o finansach publicznych).

Zagadnienia dotyczące konstrukcji prawnej budżetu są niezwykle istotne z perspektywy nauki prawa finansowego. Niestety, pozostają w ostatnich latach na uboczu zainteresowań naukowców specjalizujących się w prawie finansowym – tym cenniejsza jest zatem recenzowana monografia i wnioski płynące z jej lektury. Pozostaje mieć nadzieję, że wiele wątków, które autor tylko w swoim opracowaniu sygnalizuje, doczekają się w przyszłości szerszych i pogłębionych analiz.

Nie mam żadnych wątpliwości, że „Konstrukcja prawna ustawy budżetowej” to wartościowa monografia, która z pewnością będzie bardzo często cytowana w literaturze przedmiotu.

BIBLIOGRAFIA:

Borodo A., Procedury prawne w zakresie wydatków budżetu państwa (procedury wydatkowe), Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(4)/2016, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2016.001>.

Borodo A., Ustawa budżetowa na 2014 rok – wybrane aspekty prawne, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(2)/2014, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2014.002>

Borodo A., Ustawa budżetowa na 2015 rok oraz propozycje zmian układu ustawy budżetowej w Polsce, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(3)/2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2015.001>

Borodo A., Ustawa budżetowa na 2016 r. – problematyka prawna, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2(4)/2016, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2016.007>.

Wantoch-Rekowski, J. System ubezpieczeń społecznych a budżet państwa. Studium prawnofinansowe, Warszawa 2014

PARTNER PUBLIKACJI:

